

LUÍS EDUARDO VEIGA

Sanções tributárias:

Estrutura e limites das normas jurídicas sancionatórias

São Paulo – SP
2009

LUÍS EDUARDO VEIGA

Sanções tributárias: Estrutura e limites das normas jurídicas
sancionatórias

Monografia apresentada à PUC-SP, como exigência parcial para aprovação no curso de Pós-Graduação 'Lato Sensu' - Especialização em Direito Tributário.

Orientadora: Prof. Rubya Floriani dos Anjos.

São Paulo – SP
2009

São Paulo – SP
2009

Autor: Luís Eduardo Veiga

Título: Sanções Tributárias: Estrutura e limites das normas jurídicas sancionatórias

Natureza: Trabalho de Conclusão de Curso

Objetivo: Apresentado como exigência parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC – SP.

Área de concentração: Direito Tributário.

Banca Examinadora

Orientador

1º Examinador

2º Examinador

Aprovado em __/__/__

São Paulo, __/__/__

Dedico este trabalho à minha querida Renata, por todo apoio, carinho e amor, e aos meus pais pelo incessante incentivo aos estudos.

Às Prof.^{as} Rubya Floriani dos Anjos e Rosana Oleinik Pasinato, que além de toda dedicação e amor pelo Direito, souberam ser amigas e grandes impulsionadoras do crescimento intelectual de todos seus alunos.

Aos meus amigos Daniel G. Gomes, David Daniel S. Neves, Daniele Z. do Carmo e Priscila Vecchi Roldan, por todos os bons debates proporcionados e pelo absurdo conhecimento passado. Obrigado por todos os momentos. Serei sempre grato a vocês.

“O direito é, essencialmente, um esforço humano no sentido de realizar o valor justiça.”

(Lourival Vilanova – Escritos Jurídicos e Filosóficos)

RESUMO

A precisa estruturação da norma jurídica sancionatória, bem como a fixação de seus limites, são de suma importância para o Direito.

O Direito, como sabido, é o conjunto de textos prescritivos que visam regular condutas intersubjetivas, visando atingir certos valores e coordenar a vida em sociedade.

A partir dos argumentos trazidos por grandes juristas (Kelsen, Bobbio, Cossio, Vilanova, entre outros) chega-se a composição (lógica) dual/bimembre da norma jurídica completa, i.é, norma primária e norma secundária, sendo que a primeira estabelece a conduta a ser verificada e, a segunda estatui uma sanção em caso de descumprimento da primeira, isso para assegurar a efetividade ao Direito, como um todo.

Há de se ressaltar que, para uma correta aplicação das sanções tributárias, deve-se observar a incidência de uma gama de princípios constitucionais (limites objetivos), de modo a ter as balizas (linhas mestras) impostas pelo Ordenamento Jurídico.

Dessa forma, o presente estudo consistirá na análise pormenorizada da estrutura lógica das normas jurídicas, enfocando as de caráter sancionatório, bem como identificar os limites (quantitativos, temporais) contidos no ordenamento para a imposição sancionatória.

PALAVRAS-CHAVE: Sanção. Ilícito. Infração. Pena. Coercibilidade. Jurisdição. Sanções tributárias. Norma jurídica. Norma primária. Norma secundária. Norma jurídica completa. Regra-matriz de incidência sancionatória. Princípios. Legalidade. Tipicidade. Capacidade contributiva. Proibição do confisco. Razoabilidade. Proporcionalidade. Personalização da Pena. Irretroatividade

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO – CONTEXTUALIZAÇÃO E OBJETIVOS	1
CAPÍTULO 1. CONCEITUAÇÃO E DIFERENCIAÇÕES	2
1.1 Ato ilícito e delito	2
1.2 Sanção, infração, ilícito, coercibilidade e juridicidade.....	3
CAPÍTULO 2. DIREITO COMO TEXTO	5
2.1 Direito – seu traço característico.....	5
2.2 Textos normativos e normas jurídicas: Diferenciações	8
CAPÍTULO 3. NORMA JURÍDICA: SUA ESTRUTURA BIMEMBRE	10
CAPÍTULO 4. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA SANCIONATÓRIA.....	16
CAPÍTULO 5. LIMITES PARA A IMPOSIÇÃO DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	20
5.1 Princípio da Legalidade	20
5.2 Princípio da Tipicidade	21
5.3 Princípio da capacidade contributiva e da proibição ao confisco	22
5.4 Princípio da razoabilidade e da proporcionalidade	22
5.5 Princípio da personalização da pena – responsabilidade e sucessão tributária.....	26
5.6 Princípio da irretroatividade da lei fiscal e da retroatividade da lei sancionatória mais benéfica	Erro! Indicador não definido.

CONCLUSÕES.....	29
BIBLIOGRAFIA.....	31

INTRODUÇÃO

Contextualização e objetivos

Estudar o campo das sanções tributárias sempre foi um desafio, mais especificamente no que concerne à forma (requisitos) e os limites na produção das normas jurídicas instituidoras de sanções em matéria tributária.

Hodiernamente, aliado a baixa qualidade da produção legislativa, o aumento dos instrumentos de controle por parte das autoridades públicas tem gerado inúmeras discussões acerca dos conteúdos e dos critérios de aplicação das sanções tributárias, de modo a ensejar uma necessidade premente de uma profunda e constante análise do tema.

Não se pretende aqui esgotar o assunto, apenas traçar algumas provocações acerca do tema. Deve-se ressaltar, a dificuldade em encontrar um material de apoio adequado, devido ao baixo número de estudos sobre o assunto, isso se compararmos com o número de produções dogmáticas voltadas aos tributos em espécie, classificação dos tributos, hipóteses de incidência etc. Este talvez seja o ponto que mais cativou a tortuosa elaboração deste trabalho.

Por derradeiro, digno de nota é o corte metodológico que faremos, no sentido de excluir de nossa abordagem as sanções premiais¹ e matéria relativa à esfera do Direito Penal (crimes contra a ordem tributária).

¹ Na nomenclatura trazida por Norberto Bobbio: “positivas”, ou seja, ‘benefícios’ (descontos, etc.) previstos em lei para o incentivo de determinado tipo de conduta.

CAPÍTULO 1 - CONCEITUAÇÃO E DIFERENCIAÇÕES

Para uma melhor elucidação do tema ora proposto, insta trazer à baila, as definições que dos principais institutos que serão utilizados no transcorrer deste trabalho, a saber, ato ilícito, delito, sanção, infração, coação e juridicidade.

1.1. Ato ilícito e Delito

Na seara tributária, é de extrema importância a conceituação da sanção e do ato ilícito, até mesmo por que a própria definição de tributo, prevista pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, preveja que *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”* (grifo nosso).

Segundo Hans Kelsen:

O ato ilícito ou o delito é uma determinada ação ou omissão humana que, por ser socialmente indesejável, é proibida pelo fato de a ela ou, mais corretamente, à sua verificação num processo juridicamente regulado se ligar a um ato de coerção, pelo fato de a ordem jurídica a tornar pressuposto de uma ato de coerção por ela estatuído. Este ato de coerção apenas pode, como sanção (no sentido de consequência de um ato ilícito), distinguir-se de outros atos de coerção estatuídos pela ordem jurídica na medida em que o fato condicionante ou pressuposto deste ato de coerção é uma determinada ação ou omissão socialmente indesejável e juridicamente prefixada, ao passo que os atos de coerção não qualificados como sanções, no sentido de consequências do ilícito, são condicionados por outros fatos.²

Por seu turno, Sacha Calmon Navarro Coelho assevera que:

O ilícito tributário retrata o comportamento humano contrário ao prescrito nas normas tributárias. Basicamente: a) não pagar o tributo previsto em lei ou fazê-lo a destempo ou a menos; b) praticar atos vedados pela lei tributária ou deixar de praticar atos obrigatórios, segundo esta mesma lei.”³

² TEORIA PURA DO DIREITO: [tradução João Baptista Machado], - 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 - p.45.

³ Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1993 – p. 19.

Deve-se ressaltar que, em se tratando de sanções tributárias, será utilizada a expressão ato ilícito, em detrimento do vocábulo “delito”, este último usado para se referir as condutas previstas nos crimes contra a ordem tributária e no Direito Penal em geral.

1.2. Sanção, infração, ilícito, coercibilidade⁴ e juridicidade

Sanção conforme veremos, é uma resposta (norma secundária) do Direito pelo descumprimento de uma conduta esperada fixada na norma primária.

Com efeito, relativamente ao vocábulo polissêmico (plurissignificativo) “sanção”, deve-se estabelecer que “sanção”, segundo o entendimento do professor Geraldo Ataliba, significa *“mera consequência jurídica que se desencadeia (incide) no caso de ser desobedecido o mandamento principal de uma norma”*⁵, não é, necessariamente, um ‘castigo’, não é sinônimo de “infração”, uma vez que esta segunda é entendida como *“toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos nas leis fiscais”*⁶, trata-se apenas de uma reprimenda jurídica à transgressão de um dever.

Por ilícito, entende-se, *“o fenômeno consistente no descumprimento de um dever legal ou contratual”*⁷, i.é., a norma jurídica sancionatória, tem por hipótese, a prática de um ato ilícito.

Miguel Reale assevera que *“sanção é, pois, todo e qualquer processo de garantia daquilo que se determina em uma regra”* e complementa dizendo que *“o que caracteriza a sanção jurídica é a sua predeterminação e organização.”*⁸

⁴ Ressalta-se que utilizaremos no decorrer deste trabalho a palavra “coercibilidade” (sinônimo de coercível – derivada do latim “coertione”, que significa “que pode ser coagido, reprimível”) em detrimento da palavra “coercitividade” (sinônimo de coercitivo – derivada do latim “coercitus” que significa “comprimir, reprimir, controlar, obrigar”), segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, Dicionário, 3ª Ed., Nova Fronteira, Rio de Janeiro, 1999 – p.496.

⁵ Hipótese de incidência tributária, 6ª Ed, Malheiros, 2005 – p. 44.

⁶ Segundo entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho (*Direito tributário – linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008 - p. 773).

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Sanções Tributárias*, in Revista de Direito Tributário nº 11/12. Malheiros, São Paulo – p. 127.

⁸ Lições Preliminares de Direito, 19ª ed., Saraiva: São Paulo, 1991 p. 72-74.

Discorrendo sobre as funções da sanção tributária, Sacha Calmon Navarro Coelho expõe que *“a função básica da sanção tributária é a de tutelar o direito do Estado de receber tributos e de impor deveres secundários, visando a evitar o ‘periculum in mora’, sem necessidade de recorrer à lei penal.”*⁹

Por fim, coercibilidade e juridicidade são termos de extrema importância para o estudo das sanções em matéria tributária, pois, a coercibilidade serve de garantia ao cumprimento das condutas previstas nas normas jurídicas, é o aparato estatal posto à disposição do Direito para efetivar os comandos legais. Já por juridicidade, endenda-se a legalidade, a existência de enunciados prescritivos, anteriormente, colocados no Ordenamento Jurídico tornando juridicos determinadas condutas que o Direito visam controlar.

⁹ Teoria. op. cit. – p. 40.

CAPÍTULO 2 – O DIREITO COMO TEXTO.

2.1. Direto – Seu traço característico.

Antes de adentrarmos ao tema central deste trabalho, que é a estrutura e os limites das sanções em matéria tributária, convém abrir breve parêntese com as premissas deste trabalho.

Primeiramente, temos para nós que Direito (lato sensu) consiste na linguagem de caráter prescritivo que visa regular condutas intersubjetivas, orientando o fluxo dessas condutas aos fins que a sociedade pretende ver.

Interpretando o Direito como fenômeno comunicacional, Gregório Robles Morchón, entende que sua característica é a susceptibilidade de ser escrito, vertido em linguagem, pois, “*todo ordenamiento jurídico es, em definitiva, um texto*”.¹⁰

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho assevera que:

O jurídico aparece sempre na forma de linguagem textual, mais precisamente, na maneira verbal escrita, o que outorga mais estabilidade à relações deonticas entre os sujeitos das relações. Como tal, as ciências da linguagem, particularmente a semiótica, desempenham papel decisivo para a investigação do objeto direito. E, se pensarmos também na afirmação de Flusser, segundo a qual a língua é constitutiva da realidade, ficaremos autorizados a dizer que a linguagem (língua) do direito, cria, forma e propaga a realidade jurídica.¹¹

Em complemento, Gregorio Robles, ao afirmar que Direito é texto, assevera que:

A prova palpável de que o direito é texto está no em que todo ordenamento jurídico é susceptível de ser escrito, isto é, de ser convertido em palavras. Até mesmo as normas que não nascem escritas, aquelas que são consuetudinárias, têm esse

¹⁰ Teoría Del Derecho – Fundamentos de Teoría Comunicacional del Derecho. Vol. I, 2ª ed. Thomson – Civitas: Madri/Espanha; 2008 – p. 69. O referido autor complementa que: “*Todo ordenamiento jurídico es, em definitiva, um texto. Bien porque ya el legislador (y los otros centros de producción de normas) no los ofrezca como algo ya escrito, bien porque nosotros mismos (o el investigador Del Derecho de uma sociedad) lo podemos poner por escrito, recopilando los usos y costumbres que se tienen como obligatorios y se imponen, si es preciso, por la fuerza*).(…) El texto jurídico es, em su esencia, um texto regulativo o prescritivo.” Idem Ibidem.

¹¹ Poesia e Direito – O legislador como poeta: Anotações ao pensamento de Flusser, ‘Vilém Flusser e Juristas’, [coord. Florence Hart e Gerson Carneiro], 1ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009 – p. 75.

característica. O direito é linguagem no sentido de que sua forma de expressão consubstancial é a linguagem verbalizada suscetível de ser escrita.¹²

Dessa feita, tem-se que a função primordial do Direito é a regulação de condutas intersubjetivas (utilizando-se da linguagem prescritiva – prescrição de condutas possíveis) -, é a possibilidade do uso (efetivo ou potencial) da força, assim entendida como coercibilidade.

É cediço que o uso da coercibilidade (força organizada) é o principal traço de distinção entre o Direito e a moral, além da exterioridade e bilateralidade¹³, pois, as ordens morais não podem ser executadas com o implemento da força, enquanto o Direito sempre prevê normas coercitivas, as quais servem para dar e assegurar eficácia a este.

Nessa ordem de ideias, Lourival Vilanova assevera que:

O direito é um complexo de normas reguladoras de conduta exterior dos indivíduos, no suposto de que, para os indivíduos humanos, viver é conviver, e a convivência social só é possível mediante um sistema que ordene harmonicamente os atos individuais e cuja vigência se faça valer mediante um especial processo de coercibilidade.¹⁴

No mesmo sentido, Gregório Robles entende que:

Ya sabemos que uma de las funciones inmanentes del Derecho es dirigir la conducta humana y, con ello, lograr la paz social. Para alcanzar este objetivo, las normas jurídicas no se limitan a establecer un conjunto de deberes, sino que acompañan la expresión de sus exigencias con el respaldo de la posibilidad de emplear la fuerza, incluso física si fuera necesario. Que el Derecho es coactivo significa, simplemente, que sus normas prevén el uso de la coacción para lograr em mantenimiento de la paz social y, en caso de haberse visto ésta alterada, para restaurarla.¹⁵

Alf Ross, por diferentes caminhos, chega a entendimento semelhante, segundo o qual o direito consiste em regras que concernem o exercício da força, sendo tais normas classificadas como de conduta e de competência, sendo que estas últimas estabelecem os agentes públicos aptos a aprovarem as regras de conduta e exercerem a força/fiscalização sobre e em conformidade com elas.¹⁶

¹² *Direito como texto – Quatro estudos de teoria comunicacional do direito* [tradução: Roberto Barbosa Alves], 1ª ed., Barueri: Manole, 2005 – p. 2.

¹³ Cf. Arnoldo Wald, *Direito Civil – Introdução e Parte Geral*. 9ª Ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2002 – p.19.

¹⁴ *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, 1ª ed., Noeses: São Paulo, 2003 - p. 57.

¹⁵ Teoria. op. cit. – p.389.

¹⁶ *Direito e Justiça* [tradução Edson Bini – revisão técnica Alysson Leandro Mascaro] – 1ª ed. – São Paulo: Edipro – p. 85

Aurora Tomazini de Carvalho, expõe que:

O ser jurídico da norma significa ter coercitibilidade. A coercitibilidade é a previsão, pelo próprio sistema, de mecanismos para exigir o cumprimento de condutas prescritas nas normas. É o que definimos como ‘sanção’. A coercitibilidade existe em razão de uma norma, que se agrega a outra norma para tornar exigível a conduta nela prescrita. É a denominada ‘norma secundária’, sem a qual a ‘norma primária’ não se caracteriza como jurídica. Assim, podemos dizer que não existe norma sem sanção.¹⁷

Sintetizando os entendimentos supracitados, Arnoldo Wald assevera que:

a coercibilidade das normas jurídicas faz-se sentir na sanção. Já disse que norma sem sanção é ‘sino sem badalo, fogo que não queima e luz que não alumia’. Tão condenável quanto a prepotência da força bruta é a impotência do direito.^{18 19}

Dessa forma e retornando à premissa que o Direito é texto, e que seu traço característico é a coercibilidade (exigência coativa da prestação), caso fossem retiradas do Ordenamento Jurídico as normas sancionatórias (as quais preveem a aplicação de uma sanção pela verificação da ocorrência [ação ou omissão] de algum ato ilícito, em termos tributários, a ausência de recolhimento de tributo e/ou do descumprimento de deveres instrumentais, vulgarmente conhecidos como “obrigações acessórias”), qual efetividade possuiria tal Ordenamento? Certamente nenhuma, e a razão é simples: o Direito Tributário trabalha com imposições unilaterais emanadas dos Entes Tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), possuindo como principais funções o abastecimento dos cofres públicos, mediante subtração legal do patrimônio do contribuinte e controle (parametrização) do ‘mercado’ (*latu sensu*), segundo expõe Geraldo Ataliba.²⁰

Cravados tais argumentos, pode-se concluir que o Direito Positivo é o conjunto de ordens, produzidas pelo e destinadas ao ser humano, com o objetivo de disciplinar as condutas intersubjetivas (comportamentos sociais)²¹, por meio de normas de conduta descritas nos

¹⁷ Direito Penal Tributário – uma análise lógica, semântica e jurisprudencial, 1ª Ed., Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2009 – p. 328.

¹⁸ Idem, Ibidem.

¹⁹ Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2009 - p.34) assevera que: “a natureza do Direito é instrumental e a essência desse instrumento é a coatividade que se exerce mediante a possibilidade de constrangimento físico ou execução forçada.”

²⁰ Hipótese. op. cit. - p. 29.

²¹ A título de exemplo: Há a edição da Lei nº X, estabelecendo a proteção de ursos da raça Y, prevendo a pena de detenção de cinco anos para quem caçar e matar ursos da raça Y. Caso um ser humano infrinja esta lei, poderá incorrer na sanção prevista na Lei nº X (caso haja incidência da norma – o fato seja vertido em linguagem competente), mas caso um leopardo (animal selvagem) mate um urso da raça Y, nada ocorrerá, pois, o

textos do Direito Positivo (suporte fático), Direito esse que busca na coercibilidade a garantia de sua eficácia, *“daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlaça uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever”*, segundo Paulo de Barros Carvalho²².

Dessa forma, chega-se a insofismável conclusão de que a coercibilidade é o traço característico e a essência do Direito. É o que lhe diferencia das demais ordens. É o que assegura a sua efetividade.

2.2. Textos normativos e normas jurídicas: Diferenciações

O Direito Positivo, sabemos, é o conjunto de “textos brutos”, nos dizeres de Gregório Robles, válidos em determinado território, que tem por objetivo regular a conduta dos seres humanos em suas relações sociais. Em razão desse caráter regulatório e impositivo de condutas, a linguagem utilizada é a prescritiva, a qual está submetida à lógica deôntica ou lógica do dever-ser.

Entende-se por ‘norma jurídica’ o juízo formulado a partir da sensação experimentada pelo interprete (sujeito) que lê determinado texto do Direito Positivo. O sujeito, diante de um enunciado escrito de Direito Positivo, extrai percepções e, a partir delas e juntamente com outros elementos, linguísticos e extralinguísticos, forma um juízo implicacional ou pensamento, denominado de norma jurídica.

Esse trinômio formado por suporte físico (texto do Direito Positivo), significação (juízo) e significado (objeto a que se refere o texto do Direito Positivo) permite a diferenciação entre texto de lei, enunciado prescritivo, proposição e norma jurídica.

Assim, texto normativo pode ser considerado o próprio suporte físico da norma jurídica, ou seja, o meio material através do qual o sujeito experimentará as sensações ou percepções que possibilitarão a apreensão da norma jurídica em sua plenitude. Vale dizer,

Ordenamento Jurídico regula apenas relações realizada entre seres humanos. Este simplório exemplo, pode não ser o mais adequado, mas vale para demonstrar de forma clara que o Direito é produzido pelo “homem” para o “homem”.

²² *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 2007, p. 539.

texto de lei é a própria tinta imersa em papel na forma de letras, conforme assevera Paulo de Barros Carvalho.

O enunciado prescritivo é o texto formado a partir das palavras colocadas no papel, ou seja, é o conjunto das letras formando palavras, frases e parágrafos, culminando com a formação de um texto, sem que seja proferido qualquer juízo de valor ao seu respeito. Com efeito, Lourival Vilanova afirma que “o enunciado da lei não se confunde com a lei mesma”.²³

Na proposição, é possível identificar um juízo de valor emitido internamente pelo sujeito; são as percepções hauridas pelo sujeito ao entrar em contato com o texto de lei e o enunciado prescritivo.

Como corolário de tais observações, entendemos que a norma jurídica surgirá a partir da reunião da proposição e da experiência havida pelo sujeito ao longo de sua existência, fatores estes que podem ser de ordem linguística ou extralinguística. Da associação do juízo interno surgido da percepção havida pelo sujeito quando da leitura de um texto de lei com os demais elementos vivenciados pelo sujeito, surgirá a norma jurídica.

Em suma, podemos afirmar que as normas jurídicas são as significações que construímos a partir da leitura dos enunciados prescritivos do direito posto (suporte físico), e, por esta razão, pode-se afirmar, também, que a norma jurídica é “a unidade mínima e irreduzível do deontico”, com sentido completo²⁴, ou seja, como significações que são, variam (construção em sentidos diferentes, podendo ser até mesmo opostos com relação ao mesmo enunciado) de pessoa para pessoa, dependendo do sistema de referência adotado por cada uma. Paulo de Barros Carvalho *apud* Lourival Vilanova assevera que “a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação”²⁵, i.é., a partir do signo (texto de lei), chega-se ao significado (interpretação) e com esta à significação (norma jurídica).

²³ Causalidade e relação no direito. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

²⁴ Paulo de Barros Carvalho: “Nunca é demais repetir que as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria, no corpo escrito da lei. Advém daí que, muitas vezes, um único dispositivo não seja suficiente para a compreensão da regra jurídica, sem sua integridade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até sair dele, fazendo incursões pelo sistema.” – *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 235.

²⁵ *Direito Tributário*, linguagem, op.cit. – p. 530.

CAPÍTULO 3 - NORMA JURÍDICA: SUA ESTRUTURA BIMEMBRE

Sabendo que o Direito é produzido pelo ser humano com o objetivo de disciplinar os comportamentos sociais, por meio de normas de conduta contidas nos textos do Direito Positivo, direito esse que busca na coercitibilidade (exigência coativa da prestação) a garantia de sua eficácia, *“daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlaça uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever”*, segundo expõe o Professor Paulo de Barros Carvalho²⁶.

Partindo dessa premissa, deve-se destacar a seguinte lição de Lourival Vilanova:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.²⁷

Deve-se frisar que o fato da norma jurídica (completa) ser composta por uma norma primária e uma norma secundária, não exprime, em sua adjetivação, *“relações de ordem temporal ou causal, de antecedente lógico para consequente lógico”*.²⁸

Nesse diapasão é o entendimento de Carlos Cossio, *verbis*:

Si la conducta está conforme con el primer miembro de la norma (la endonorma), la conducta es lícita o jurídica (en la acepción preponderante de este vocablo), si está conforme con El segundo miembro, (la perinorma), la conducta es ilícita o antijurídica. (...) Dado um hecho com su determinación temporal (1), debe ser (2) la prestación (3) por alguien obligado (4) frente a alguien (5) – endonorma -; o (6) si es la no prestación (7), debe ser (2) la sanción (8) a cargo de um órgano obligado (9) por la prestensión de la comunidad (10) – perinorma.²⁹

²⁶ Curso, *op.cit.* - p. 539.

²⁷ As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo, Max Limonad, 1997- p. 109.

²⁸ Ibidem, p. 112.

²⁹ La teoría egológica Del derecho y el concepto jurídico de libertad. Buenos Aires: Editorial Losada, 1944 - p.191.

Para Lourival Vilanova a norma jurídica completa é formada por “*duas estruturas hipotéticas relacionadas dijuntivamente*”³⁰, ou, em suas palavras “*a estrutura da proposição jurídica completa é dada assim: $D (p \rightarrow q) \text{ ou } (\text{não-}q \rightarrow r)$. O dever-ser, simbolizado por D , incide sobre a estrutura implicacional interna da primeira proposição, da segunda proposição e sobre o operador disjuntivo ‘ou’.*”³¹

Em síntese, tem-se o seguinte quadro representativo de norma jurídica completa (formada por duas hipóteses unidas pelo disjuntor ‘ou’)³²:

$$D [(p \rightarrow q) \vee (\text{n}\tilde{a}o\text{-}q \rightarrow s)]$$

E, conclui Lourival Vilanova:

Norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, administrativas) e norma secundária (oriunda de direito processual objetivo) compõe a bimetridade da norma: a primária sem a secundária desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte de substantivo.³³

Por norma primária entendemos ser a que estatui direitos e deveres, estabelecendo as condutas devidas, podendo esta ser subdividida em norma primária dispositiva e norma primária sancionatória.

Norma primária dispositiva é aquela que estabelece condutas passíveis de serem realizadas e a norma primária sancionatória é aquela que estatui uma sanção, como por exemplo, a multa pelo descumprimento de uma obrigação ou o pagamento de um percentual de juros pela quitação a destempo de uma prestação, possuindo como diferencial das secundárias a ausência de qualquer medida judicial.

Eurico Marcos Diniz de Santi, assevera que:

³⁰ As estruturas, op.cit. – p. 141.

³¹ *Idem, Ibidem.*

³² Em aprofundado estudo Eurico Marcos Diniz de Santi (*Lançamento tributário*, 2ª Ed., Max Limonad, 2001 – p. 42) fixa o seguinte quadro: “ $D \{ [h \rightarrow R' (Sa, Sp)] . [-R' (Sa, Sp) \rightarrow R'' (Sa, Sj)] \}$ “ Onde a norma primária ($[h \rightarrow R' (Sa, Sp)]$) estatui os direitos e os deveres correlativos e a norma secundária ($[-R' (Sa, Sp) \rightarrow R'' (Sa, Sj)]$) estabelece a sanção.

³³ *Estruturas*, op.cit. - p. 124.

Fixe-se: norma primária, a que estatui direitos e correspectivos deveres; norma secundária, a que estabelece a sanção mediante o exercício da coação estatal. A primeira, tem como pressuposto um possível estado de coisas; a segunda, a não observância da conduta prescrita no consequente da primeira.³⁴

Oportuno ressaltar que a sanção encontra-se na norma secundária, sendo-nos permitido afirmar que, em se tratando de sanções tributárias, somente quando a sanção for aplicada pelo sujeito ativo (Estado-fisco) da obrigação principal estas sempre estarão presentes nas normas secundárias.

Deve-se abrir breve parêntese para esclarecer o entendimento divergente quanto à aplicação das normas primárias sancionatórias, uma vez que a norma primária sempre fixará uma determinada conduta que o direito pretenda ver implementada, ao passo que, admitir a possibilidade da existência de um aspecto sancionatório nas normas primárias, equivaleria a retirar, parcialmente, a validade das normas secundárias. Vejamos:

- a) as normas primárias estabelecem relações de direito material, que estatui direitos e deveres;
- b) as normas secundárias estabelecem relações de direito formal (processual), que “estabelece a sanção mediante o exercício da coação estatal”,³⁵
- c) a norma jurídica completa utiliza o disjuntor includente (“v”) que significa “ou”, sendo que “a utilização desse disjuntor tem a propriedade de mostrar que as duas regras são simultaneamente válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra.”³⁶
- d) a norma primária sancionadora seria inerte, mesmo prevendo a ocorrência de um ato ilícito, não possuiria coercibilidade (eficácia), pois as normas primárias regulam relações de direito material, não formal e, por esse motivo, seria um contra-senso afirmar sua existência.
- e) As ditas “normas primárias sancionatórias”, são, em verdade, enunciados complementares à norma secundária (sancionatória), pois, quando a lei (suporte físico), além de estabelecer os requisitos necessários para a instituição da

³⁴ Lançamento, op.cit. – p. 42.

³⁵ Eurico Marcos Diniz de Santi. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1ª Ed – Rio de Janeiro: Forense, 2007 – p. 12.

³⁶ Paulo de Barros Carvalho. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 5ª Ed – São Paulo: Saraiva, 2007 – p.35.

obrigação principal, fixa também os juros de mora e multas que ocorrerão/incidirão no caso de inadimplência, estatui pormenores para a aplicação da norma secundária. (“dado o fato do não cumprimento da norma primária, deve ser a incidência da norma secundária” – “dado o fato do não pagamento tempestivo do ICMS, deve ser a aplicação de sanção, exigindo, além do recolhimento da obrigação principal, multa, juros de mora, etc”).

Dessa forma, a existência de normas primárias sancionatórias, equivaleria, em verdade, ao entendimento que haveria uma norma jurídica que em sua completude não fosse dual/bimembre, pois haveria uma norma primária tida por “completa” estabelecendo uma sanção pelo não cumprimento (ilícito) de um dever ou obrigação estabelecida em outra norma primária e outra, ao seu lado, prevendo em sua norma primária a realização de um ato lícito e, em sua norma secundária, a sanção pela não realização do ato lícito previsto na norma primária (ilicitude).

Nesse sentido, tomamos emprestada a lição de Norberto Bobbio:

Uma norma prescreve o que deve ser. Mas aquilo que ‘deve ser’ não corresponde sempre ao que é. Se a ação real não corresponde à ação prescrita, afirma-se que a norma foi ‘violada’. É da natureza de toda prescrição ser violada, enquanto exprime não o que é, mas o que deve ser. À violação, dá-se o nome de ilícito. O ilícito consiste em uma ação quando a norma é um imperativo negativo e em uma omissão quando a norma é um imperativo positivo. (...) A ação que é cumprida sobre a conduta não conforme para anulá-la, ou pelo menos para eliminar suas conseqüências danosas, é precisamente aquilo que se chama de sanção.³⁷

Fixe-se, há primeiramente uma violação da conduta prevista na norma primária, para que incida a norma secundária.

Ademais disso, a sanção tributária reside na norma secundária, não sendo auto-aplicável, *“uma vez que o sujeito ativo da relação da norma primária não pode exigir coativamente do sujeito passivo o cumprimento da obrigação. Não pode usar a força. Está proibido de fazê-lo. Somente o Estado-juiz tem o poder subjetivo público de coagir”*.^{38 39}

³⁷ Teoria da Norma Jurídica [tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti]. 4ª Ed.. Bauru/SP: Edipro, 2008 – p. 152-153.

³⁸ *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*, Max Limonad, 1997 – p. 71.

³⁹ A relação triádica (processual) compreende a relação Autor-Juiz, a relação Juiz-Réu e a relação Autor-Réu.

Entendemos que a relação processual formar-se-á, também, nos casos de constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício, melhor delimitando, nos casos de lavratura de auto de infração e imposição de multa por parte do Estado-fisco, com a consequente instauração de processo/procedimento administrativo tendente a verificar a correção ou não do lançamento tributário.

Nesse caso ao Estado-Fisco também competirá às funções de Estado-Juiz, i.é., será atribuída ao Poder Executivo a função (atípica) de órgão julgador, sendo uma espécie de “jurisdição administrativa”, ressalvadas todas as aparentes impropriedades do termo, o que se justifica para fins didáticos. É assim, por que o Sistema permite. Há regras de estrutura assim dispondo, pois para o Direito regular e controlar condutas intersubjetivas ele tem que qualificar pessoas (*lato sensu*), tempo e espaço, visando assegurar-lhe a efetividade.

Frise-se que nesse caso (atribuição de atividade judicante aos órgãos do Poder Executivo) formar-se-á a relação processual (triádica), pois: o Estado-Fisco (sujeito ativo) ao constituir o crédito tributário (“i”), dará a oportunidade ao contribuinte (sujeito passivo), apresentar defesa relativa ao lançamento (“ii”), sendo que está (caso apresentada) será julgada por um órgão do Estado-Fisco que desempenhe a função judicante (“iii”).

No tocante à sua incidência das normas sancionatórias, da mesma forma que ocorre com as demais normas tributárias (de incidência), deverá ser vertida em linguagem competente, não incidindo de forma automática e infalível, como afirma Alfredo Augusto Becker⁴⁰.

Com relação à produção de norma individual e concreta tendente a relatar em linguagem competente a verificação da ocorrência do fato (ilícito, *in casu*) previsto, hipotética e abstratamente, em norma geral e abstrata válida⁴¹, deverá ser efetuada por meio de ato de lançamento de ofício (Auto de Infração) por parte das autoridades competentes, o qual poderá veicular: “(ii) o ato-norma administrativo de imposição da multa pelo não pagamento, (iii) o

⁴⁰ Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 2002 – p. 309 - “a incidência da regra jurídica é infalível, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes. Não existe regra jurídica “ordenando” a incidência das demais regras jurídicas; a regra jurídica incide porque incidir infalível (automático) é justamente uma especificidade do jurídico como instrumento praticável de ação social.”

⁴¹ Reputamos por válida a norma que mantém relação de pertinência com o sistema que foi introduzida, que seja produzida por autoridade competente em procedimento adequado.

ato-norma administrativo de imposição da multa de mora e (iv) ato-norma administrativo de imposição da multa instrumental.”⁴²

Ratificando o acima exposto, vem uma gama enorme de normas individuais e concretas introduzidas no Sistema emanadas do Poder Executivo, que utilizando a excepcional atribuição de julgamento, modificam os conteúdos de outras normas individuais e concretas emanadas do próprio Estado-Fisco, como ocorre, por exemplo, nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – TIT, bem como, nos Conselhos de Tributos e Multas Municipais.

Nesse jaez, Paulo Cesar Conrado expõe que:

Jurisdição, consoante definição que lançamos em 2.1., é dever estatal que objetiva a composição de conflitos de interesses. Ali também registramos: é dever ‘predominantemente’ cometido ao Poder Judiciário. O uso do vocábulo em destaque (predominantemente) é proposital: conquanto lhe seja típica, a atividade jurisdicional não é privativa do Poder Judiciário, servindo de exemplo para tal afirmação a atividade que é desenvolvida nos ambientes processuais de que vimos tratando nos itens anteriores, vale dizer, os denominados ‘processos administrativos tributários’.⁴³

Negar ou não reconhecer a ‘função jurisdicional’ (atípica) do Poder Executivo equivaleria a retirar do direito grande parcela de sua efetividade.⁴⁴

Acima e além, deve ser a realização do “valor justiça”, pois, segundo Norberto Bobbio, “o valor por excelência a que o direito está relacionado é o valor da justiça”.⁴⁵ Nesse tom, Lourival Vilanova arremata que “a justiça é o valor absoluto que compendia unitariamente todos os valores jurídicos, e o critério supremo para valorizar as realidades”.⁴⁶

⁴² Lançamento, op.cit. – p. 246.

⁴³ Processo Tributário. 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007 – p. 103.

⁴⁴ Não se nega aqui a possibilidade de revisão das decisões administrativas (normas individuais e concretas emanadas ao final do processo administrativo tributário) pelo Poder Judiciário, uma vez que a decisão administrativa irreformável (final) não faz “coisa julgada”.

⁴⁵ Da Estrutura à Função – Novos Estudos de Teoria do Direito. [tradução: Daniela Beccaccia Versiani]. São Paulo: Manole. 2007 – p.191.

⁴⁶ Escritos. op.cit. – p. 51.

CAPÍTULO 4 - REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA SANCIONATÓRIA

O esquema metodológico da regra-matriz de incidência, tão difundida na doutrina de Paulo de Barros Carvalho, tem-se mostrado um instrumento científico utilíssimo, definidora da fenomenologia básica da imposição tributária, i.é., sua adoção facilita a prática do direito tributário, seja para determinar as espécies tributárias, seja para se chegar à essência normativa.

De forma analítica, entende-se por regra-matriz de incidência a norma (geral e abstrata) em sentido estrito, que prescreve a incidência tributária, i.é., descreve normativamente eventos que, se e quando, concretizados (vertidos em linguagem competente), desencadearão efeitos jurídicos – subsunção do fato à norma – (“se x é, então, y deve ser”). Cabe salientar que sua construção é obra do intérprete, sendo formada a partir dos enunciados (suporte físico) do direito posto. É regra de comportamento, pois, disciplina a conduta do sujeito passivo da prestação fiscal, perante o sujeito ativo, titular do direito de crédito.

Oportuno ressaltar que a regra-matriz de incidência tributária é o mínimo irredutível de manifestação do deôntico, com sentido completo, i.é., compõe os requisitos (estrutura formal) mínimos para que o intérprete compreenda os comandos jurídicos (enunciados prescritivos).

A regra matriz de incidência tributária possui um descritor (hipótese) e um prescritor (consequente), ou seja, é dividida em duas partes, a saber: antecedente e consequente. Feito esse corte metodológico, deve-se fazer outro corte, especificamente no tocante aos critérios a serem utilizados.

No antecedente da norma (hipótese tributária), encontram-se os critérios material, espacial e temporal e, em seu consequente os critérios pessoal e quantitativo.

A hipótese tributária, suposto, descritor ou antecedente normativo, descreve normativamente eventos que, se e quando concretizados (vertidos em linguagem competente), desencadearão efeitos jurídicos – se o antecedente, então deve ser o consequente. Nela estão contidos os critérios material, espacial e temporal.

O critério material é o núcleo da regra matriz de incidência, refere-se ao comportamento das pessoas, cuja formação, é “verbo + complemento”, e.g., ser (verbo pessoal - comportamento de uma pessoa) proprietário de veículo automotor (complemento do verbo).

Já o critério espacial traz relação com o local da ocorrência do evento, para determinar e delimitar a irradiação dos efeitos jurídicos de determinado fato, ex., ser proprietário de imóvel na zona urbana da cidade de São Bernardo do Campo, gera a obrigação de recolher o IPTU aos cofres públicos daquele Município.

O critério temporal, refere-se ao tempo da ocorrência do evento, assinalando o surgimento de um direito subjetivo (do Estado) e de um dever jurídico (do sujeito passivo – contribuinte). Em matéria tributária, tal critério é de suma importância, uma vez que “*o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente (...)*”, *ex vi* do art. 144, do Código Tributário Nacional. O referido critério confere lógica ao sistema, uma vez que determina o momento (átimo de tempo) da ocorrência do evento (fato jurídico tributário), não perpetuando sua ocorrência, nem tampouco, deixando margem a excessos por parte das autoridades administrativas arbitrarem o referido momento.

No tocante aos critérios que compõe o consequente normativo (prescritor), o critério pessoal é o definidor dos sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária que está a se formar, sendo o sujeito ativo o ente tributante (Estado em sentido amplo) e o sujeito passivo o contribuinte (pessoa física ou jurídica).

Encerrando os cinco critérios, chega-se ao critério quantitativo, formado pelo confronto entre base de cálculo (campo de incidência da norma) e a alíquota (percentual a incidir sobre o numerário apresentado pela base de cálculo) ou utilização de um percentual fixo, e.g., pagamento de multa fixa pela entrega a destempo da declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Posto isso, deve-se frisar, seguindo os dizeres de Paulo de Barros Carvalho, que *“as normas jurídicas que põem no ordenamento sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência”*.⁴⁷

De acordo com o exposto acima, verifica-se, de plano, que as sanções tributárias possuem idêntica estrutura da regra-matriz de incidência, sendo que a regra-matriz de incidência sancionatória partirá sempre do descumprimento de um dever contido no consequente normativo da uma regra-matriz de incidência tributária. Vejamos:

Como dito, no antecedente normativo (suposto ou hipótese) de ambas as regras-matrizes (de incidência e sancionatória) são encontrados os critérios: material, espacial e temporal e, em seu consequente normativo, encontram-se os critérios: quantitativo e pessoal.

De forma pormenorizada, pode-se conceituar da seguinte forma a regra-matriz de incidência sancionatória, prevendo em seu antecedente a prática do ato ilícito e, em seu consequente, a aplicação de uma sanção jurídica:

Antecedente Normativo:

- **Critério material:** consiste na prática de ação ilícita (ato ilícito) relativa ao descumprimento de um dever jurídico estabelecido no consequente da regra-matriz de incidência, i.e., descumprimento da obrigação tributária principal (pagar tributo) e/ou pelo descumprimento de obrigações relativas aos deveres instrumentais (vulgarmente conhecidos como obrigações acessórias).
- **Critério temporal:** refere-se ao momento da prática (realização) do ato ilícito/antijurídico (instante em que se considera ocorrido).
- **Critério espacial:** refere-se ao lugar onde se considera realizado o referido evento.

⁴⁷ Direito Tributário, linguagem e método. Op. Cit. - p. 758.

Consequente Normativo:

- **Critério pessoal:** identifica os sujeitos da relação jurídica tributária, cujos componentes são o sujeito ativo (possuidor do direito subjetivo de fixar/ exigir a sanção) e sujeito passivo (possuidor do dever jurídico de cumprir a sanção).
- **Critério quantitativo:** estabelecendo o *quantum* da penalidade (porcentagem⁴⁸, valor fixo⁴⁹, sanções administrativas⁵⁰), por meio do confronto entre a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentual a ser aplicado.

⁴⁸ Ex. Não pagamento ou pagamento intempestivo dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (ex.: IPI/IRPJ/CSLL/PIS/Cofins), multa diária de 0,33% (trinta e três centésimos) do valor do tributo devido, respeitado o limite máximo de 20% (vinte por cento) do referido valor, *ex vi* do art. 61, da Lei nº 9.430/96.

⁴⁹ Ex.: Não entrega ou entrega intempestiva da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física do exercício de 2009 (ano-base 2008), fixação de multa no valor mínimo de R\$ 165,74 (cento e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos) e como valor máximo 20% (vinte por cento) do imposto devido, *ex vi* do art. 1º, da Lei nº 9.250/95, combinado com o inc. I, do § 1º, do art. 12, da Instrução Normativa nº 918/09.

⁵⁰ Ex.: Não pagamento de tributo, inscrição em dívida ativa (para posterior ajuizamento de ação de execução fiscal), com a consequente impossibilidade de emissão de Certidão Negativa de Débitos Fiscais, *ex vi* do art. 205, da Lei nº 5.172/66.

CAPÍTULO 5 – LIMITES PARA A IMPOSIÇÃO DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Este breve tópico, faz-se necessário, apenas e tão somente, para, de forma clara, cravar os limites lógicos contidos no Sistema para a imposição da sanção tributária.

A Constituição da República não deu carta branca ao legislador para a fixação das sanções tributárias. Não o fez em absoluto.

Ao disciplinar, de forma profícua, o Sistema Tributário Nacional, o legislador-constituente estabeleceu inúmeros princípios (limites objetivos e/ou valores axiológicos) que formam a estrutura de tal sistema.

Sabe-se que o Texto Constitucional é o fundamento último de validade de qualquer enunciado normativo. Dessa feita, toda produção legislativa infraconstitucional deve respeitar os princípios e regras traçadas pela Constituição da República.

Afim de se evitar uma vã repetição (tautologia), tratar-se-á apenas dos princípios constitucionais⁵¹ de maior relevância, efetuando pequenos comentários acerca de suas possíveis aplicações no campo das sanções tributárias.

5.1. Princípio da Legalidade

Em linhas gerais, o princípio da legalidade contido no art. 5º, II, da Constituição da República⁵², em matéria tributária, ganha outros contornos e extrema rigidez, quando o art.

⁵¹ Por princípio, entende-se como normas de sobreposição, implícitas ou explícitas, que fixam as bases fundamentais a serem seguidas na construção do Ordenamento, variando entre “valores axiológicos” e “limites objetivos”, segundo de Paulo de Barros Carvalho, i.é., seja quando do momento da produção legislativa, seja no momento da aplicação dos enunciados pelas autoridades públicas e/ou contribuintes, seja no momento da análise do caso concreto pelo Poder Judiciário, os princípios devem ser respeitados e utilizados como norteados na aplicação do Direito.

Princípio jurídico por ser um enunciado lógico, implícito ou explícito, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por este motivo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação da normas jurídicas que com ele se conectam.

Os princípios constitucionais tributários (objetos jurídicos dinâmicos) são justamente aqueles (valores axiológicos ou limites objetivos) que influenciam a interpretação dos signos inseridos no ordenamento jurídico constitucional, e que dizem respeito à fenomenologia da tributação. Portanto, é premissa que o princípio jurídico por ser um valor jurídico não estará integralmente representado no signo (palavra, texto) jurídico constitucional, mas sim, influenciará a própria existência e inserção de todos os signos jurídicos no sistema jurídico positivo.

150, I, da Constituição Federativa fixa a vedação aos entes tributantes de “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Ademais, o Código Tributário Nacional, estabelece em seu art. 97, V, que “*somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.*”

Tem-se que as sanções tributárias, devem seguir produção e regulamentação legal, sendo produzidas e reguladas por autoridade competente em procedimento adequado.

Sacha Calmon Navarro Coelho assevera que:

No direito brasileiro, só a lei – em sentido formal e material – pode estatuir sanções fiscais segundo preceito de lei complementar da Constituição. Vigora pleno o brocardo latino do ‘*nullum tributum nulla sine lege*’.⁵³

Diante disso, toda e qualquer ação coativa não delineada em preceitos legais anteriormente estabelecidos, são inválidas.

5.2. Princípio da Tipicidade

Em breve resumo, pode-se definir o princípio da tipicidade tributária como um corolário do princípio da legalidade, o qual, em matéria de sanções, ganha papel relevantíssimo.

Paulo de Barros Carvalho, pontifica que:

Parece-me fundamental entender, quanto ao princípio da tipicidade tributária, que o exercício do poder impositivo-fiscal, no Brasil, encontra-se orientado por uma série de vetores, voltados especialmente para organizar as relações que nesse setor se estabelecem. São os chamados ‘princípios constitucionais tributários’, na maioria explícitos, e a que deve-se submeter-se a legislação infraconstitucional, sempre que o tema da elaboração normativa seja a instituição, administração e cobrança de tributos. Pois bem, entre tais comandos, em posição de indiscutível preeminência, situa-se o princípio da tipicidade tributária, que se define em duas dimensões: (i) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei advém trago no seu

⁵² “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

⁵³ Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1993 – p. 21.

bojo, de modo expresse e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e (ii) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como ‘regra matriz de incidência’.⁵⁴

Por conseguinte, pode-se afirmar que, em verdade, o princípio da tipicidade determina, de modo direto, que as obrigações e os deveres sejam introduzidos no Ordenamento Jurídico adequadamente, i.é, por meio de veículos introdutórios primários (lei), bem como que, na aplicação do Direito, as autoridades competentes, indiquem, de modo expresse, “*todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar e, bem assim, dos traços jurídicos que apontam uma conduta ilícita*”⁵⁵, retirando do sistema, toda e qualquer traço discricionário.

Nota-se, por fim, que tal princípio fixa importante limite objetivo ao Ordenamento Jurídico, ao passo que determina enfaticamente que as sanções tributárias, tanto no nível das normas gerais e abstratas, quanto no nível das normas individuais e concretas, deve sempre se pautar estritamente pelas previsões legais (anteriores à sua ocorrência) e identificar, pormenorizadamente, quais os elementos do tipo normativo existentes no fato a que se destina a sanção, respectivamente.

5.3. Princípio da capacidade contributiva e da proibição do confisco

O art. 145, § 1º, da Constituição da República dispõe “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Edmar Oliveira Andrade Filho expõe que:

Existe uma séria dúvida se as sanções tributárias estão ou não submetidas ao princípio da capacidade contributiva. Em sentido amplo, a capacidade contributiva é a situação pessoal do sujeito que lhe confere potencialidade econômica para suportar o encargo tributário e isso se aplica em tudo e por tudo às penalidades.

As sanções também devem guardar alguma relação com a capacidade econômica do infrator, pois, se elas se situam fora desses parâmetros poderão levar a um confisco. Quando a

⁵⁴ Direito Tributário – linguagem. Op.cit. – p. 287.

⁵⁵ Idem, Ibidem. – p. 287.

intensidade da pena ultrapassa os limites do suportável, em cada caso, ela se torna pena cruel e pode se converter em pena de caráter perpétuo. As penas cruéis de morte e de caráter perpétuo são proibidas pela Constituição Federal.

Portanto, as leis que estabelecem penalidades devem prover critérios que permitam ao aplicador eliminar as injustiças que podem ocorrer na aplicação de normas penais em casos concretos, com o objeto de evitar a imposição de penas cruéis ou excessivamente onerosas e garantir a máxima efetividade do princípio da individualização da pena.⁵⁶

Temos para nós que o princípio da capacidade contributiva é plenamente aplicável às sanções, pois, o direito só pode incidir no campo do possível e, para ser aplicada, a norma precisa ter um mínimo semântico (possibilidade – eficácia mínima). Por esta razão, enunciados prescritivos que fixam sanções tributárias em percentual superior ao valor do produto/ mercadoria/ operação, são inválidas, por incidirem no campo do impossível, por exemplo, fixar uma multa em vezes superior ao valor da operação realizada, de modo a inviabilizar o seu adimplemento, viola a estrutura da norma jurídica sancionatória.

E mais: viola o traço característico do direito, pois a coercibilidade não serve para justificar imposições sancionatórias abusivas, ao contrário, as proíbe.

Importante ressaltar que a norma jurídica sancionatória, contida na norma secundária da norma jurídica completa - $D [(p \rightarrow q) \vee (\neg q \rightarrow s)]$ -, deve, por necessidade lógica, guardar relação com a norma primária, de modo que, a sanção deve conter valor adequada (proporcional) ao valor contido na norma primária, sob pena de não manter relação de pertinenciabilidade com Sistema.

Nessa ordem de ideias, as normas tributárias que fixam multas fiscais excessivamente onerosas são inválidas de acordo com o princípio da proibição do confisco, contido no art. 150, IV, da Constituição Federal.⁵⁷

Ives Gandra da Silva Martins, entende - seguindo a fórmula adotada pela Argentina, segundo a qual uma multa tributária que ultrapasse um determinado percentual em relação ao valor do tributo devido é considerado confisco – que o parâmetro a ser utilizado na aplicação das sanções tributárias está na base de cálculo que originou o fato impositivo da obrigação tributária, asseverando que tal princípio:

⁵⁶ *Infrações e Sanções Tributárias*. 1ª ed. São Paulo: Dialética. 2003 - p. 88.

⁵⁷ “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco.*”

reside na idéia de que o bem ou operação 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.⁵⁸

Por outro lado, Sacha Calmon Navarro Coelho entende que:

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. (...) A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa.⁵⁹

5. 4. Princípio da razoabilidade e da proporcionalidade

Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade destinam-se, tanto aos legisladores (norma de estrutura), quanto aos aplicadores do Direito - *in casu*, aos agentes da Administração -, (norma de conduta), uma vez que proíbe a introdução de normas (gerais e abstratas e individuais e concretas) que não guardem relação de pertinencialidade com o sistema, i.é., que violem as diretrizes estabelecidas pelos princípios constitucionais e textos do Direito Positivo que assegurem uma adequada aplicação do Direito Público, mais especificamente, do Direito Tributário, uma vez que este ramo do Direito têm, por definição, a atribuição de transferir parte do patrimônio do particular aos cofres públicos, para que o Estado (lato sensu) atinja seus objetivos.

Atualmente, está em pleno vigor as disposições contidas na Lei nº 9.784/99, que em seu art. 2º, estabelece que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” (grifo nosso)

Deve-se ter, como baliza lógica, a presença da razoabilidade e da proporcionalidade e da razoabilidade, de modo a respeitar os sobreprincípios da segurança jurídica, da certeza do direito, proporcionando, dessa forma. maior efetividade ao sistema.

⁵⁸ Sanções Tributárias. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 70-71.

⁵⁹ Teoria, op.cit. – p. 67.

O Supremo Tribunal Federal, ao se deparar com a temática da imposição de multas tributárias confiscatórias, houve por bem, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF, deferir a medida cautelar suspendendo, até decisão final da ação, a execução e aplicabilidade do parágrafo único do art. 3º, da Lei 8.846/94, a qual prevê, em caso do contribuinte (sujeito passivo da relação jurídico-tributária) não emitir nota fiscal relativa à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de bens móveis, a aplicação de multa pecuniária de 300% (trezentos por cento) sobre o valor da operação, *in verbis*:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS - LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO - ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) - INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA - PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. (...)”

Sinteticamente, quando da aplicação de determinada sanção, devem ser respondidas as seguintes questões:

- a) Qual a conduta estabelecida pela norma primária?
- b) Qual a grandeza contida na norma primária?

Sendo que, o montante ('grandeza') trazido pela resposta servirá de base de cálculo para incidir o percentual da sanção (limite máximo), sob pena de violação aos princípios suso citados.

5.5. Princípio da personalização da pena – responsabilidade e sucessão tributária

Hodiernamente, na seara tributária, muito se tem falado do princípio da individualização da pena, segundo o qual “a pena não passará da pessoa do condenado” (art. 5º, XLV, da Constituição da República), principalmente nos casos envolvendo responsabilidade e sucessão tributária.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 77.471/SP – 04/12/1974, em voto da lavra do Ministro Djaci Falcão, entendeu que:

Distingue-se dois tipos de multa fiscal: as que punem infrações, como tais tipificadas em dispositivos legais ou regulamentadores, e as que sancionam apenas a mora do contribuinte.

Às primeiras, segundo a doutrina, aplicam-se os princípios informativos do Direito Penal, dentre as quais se erige aquele segundo o qual a pena não pode passar da pessoa do delinquente.

Às segundas, por serem de natureza meramente civil, não se submetem, evidentemente, ao império daquele mesmo princípio. Com relação a essas, poder-se-á invocar, no caso de sucessão, a regra do art. 129 do Código Tributário Nacional, preceito genérico que, referindo-se à responsabilidade dos sucessores, fala em “créditos tributários”, expressão ampla e que por isso abrange não só os tributos como, também, os seus acréscimos.

Já o mesmo não se pode dizer com relação às multas punitivas, propriamente ditas, a não ser – e aqui se menciona uma exceção – quando impostas e inscritas antes da transferência, pois, nessa hipótese, elas se transmitem ao sucessor do sucedido. (...)

Saliente-se que, ao cuidar da ‘responsabilidade tributária’, o Código Tributário Nacional, depois de responsabilizar os pais, tutores, curadores, administradores, etc. pelos débitos fiscais dos respectivos filhos, tutelados, curatelados, etc., ressaltou, no entanto, que essa mesma responsabilidade ‘só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório’ (art. 134, § único)”. É indispensável, portanto, que, em se cuidando de infrações, o próprio legislador acatou o princípio segundo o qual por elas não respondem outras pessoas que não os próprios infratores. Se assim não fosse, não teria referido, naquele dispositivo, apenas às penalidades de ‘caráter moratório’.

A *ratio essendi* da interpretação constitucional (válida) feita pelo Supremo Tribunal Federal, determina, em linhas gerais, que quando se tratar de infrações tributárias (oriundas de uma ação – dolosa ou culposa – do agente), deverá ser verificado o princípio (penal) da personalização da pena, ficando ressalvada, no entanto, a aplicação de tal princípio às sanções tributárias (oriundas do mero descumprimento dos deveres estatuídos no Ordenamento Jurídico – mora, etc.), sendo estas, portanto, passíveis de ter transferida sua responsabilidade à terceiros (sucessores, adquirentes, etc.).

5.6. Princípio da irretroatividade de lei tributária e retroatividade da lei sancionatória mais benéfica

Pacífico que, em matéria tributária, vigora o princípio da irretroatividade, segundo o art. 150, III, “a”, da Constituição da República.⁶⁰

Ocorre que, no tocante à imposição das sanções tributárias, tal princípio dá espaço à aplicação do “sub-princípio” da retroatividade benigna, de acordo com o art. 106, II, “a” e “c”, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
(...)
- b) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Traça-se, desse modo, importante paralelo entre a incidência das normas tributárias e das normas sancionatórias, pois, o lançamento das primeiras, sempre, observará a legislação aplicável à data da ocorrência do fato jurídico-tributário (art. 144, do Código Tributário Nacional) e, as segundas observarão à legislação mais branda em matéria de penalidades.⁶¹

⁶⁰ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

⁶¹ Frise-se, caso seja editada, posteriormente, à ocorrência do ilícito tributário lei mais rígida (penalidade agravada), dever-se-á aplicar a lei vigente na data da ocorrência do ilícito.

Importante ressaltar que, caso seja editada, posteriormente à ocorrência do ilícito tributário, lei mais rígida (agravamento da penalidade), dever-se-á aplicar a lei vigente na data da ocorrência do ilícito, i.é, não haverá alteração legislativa “*in pejus*” ao sujeito passivo da obrigação.

CONCLUSÕES

Diante de todos os argumentos lançados ao longo do texto, chega-se as seguintes conclusões:

Direito é texto, pois, todos os atos e fatos jurídicos devem ser vertidos em linguagem escrita e, como fenômeno comunicacional, cria sua própria realidade.

A principal função do Direito é a regulação (prescritiva) de condutas intersubjetivas, prescrevendo as condutas que visa serem observadas.

A coercibilidade é o traço característico do Direito, i.é., o uso regulado da força (privação da liberdade e/ou execução forçada de bens) o dá efetividade.

Sanção é mera consequência (resposta) do descumprimento de dever fixado pelo Direito, não sendo sinônimo de castigo.

Norma jurídica e texto normativo são coisas distintas, pois, o segundo são enunciados prescritivos (texto bruto) – leis, instruções normativas, etc. -, enquanto a primeira é o juízo formulado pelo intérprete quando do confronto com os enunciados prescritivos.

A norma jurídica completa possui estrutura dual (bimembre), i.é., é dividida em norma primária – endonorma para Carlos Cossio - (material – estabelece as condutas lícitas) e a norma secundária – perinorma na linguagem de Carlos Cossio - (substantiva – processual – na qual é estatuída uma sanção em caso de descumprimento da conduta prevista na norma primária.

Considerando que o ilícito tributário se dá com o descumprimento de deveres estatuídos na norma primária (n1) - “if ... then” – Alf Ross - dever ser a incidência da norma sancionatória (n2), i.é., há primeiramente uma violação da conduta prevista na norma primária, para que incida a norma secundária.

As ditas “normas primárias sancionatórias”, são, em verdade, enunciados complementares à norma secundária (sancionatória), estatuinto pormenores para a aplicação da norma secundária.

O esquema metodológico da regra-matriz de incidência, deve ser utilizado para a imposição de sanções, i.é, o aplicador (intérprete) do Direito deve formar, o que denominamos, a regra-matriz de incidência sancionatória, cujo antecedente normativo (hipótese) será o descumprimento de obrigação/dever formado pelo conseqüente normativo da regra-matriz de incidência tributária (recolhimento, emissão de nota, etc.)

Merece destaque, outrossim, o fato que as referidas sanções devem ser instituídas e cobradas à luz dos princípios constitucionais gerais e tributários, os quais, servem de limites objetivos na instituição e execução das sanções tributárias.

BIBLIOGRAFIA

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

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 2003.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica* [tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti]. 4ª Ed.. Bauru: Edipro, 2008.

_____. *Da Estrutura à Função – Novos Estudos de Teoria do Direito*. [tradução: Daniela Beccaccia Versiani]. São Paulo: Manole. 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito Penal Tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Poesia e Direito – O legislador como poeta: Anotações ao pensamento de Flusser*. ‘Vilém Flusser e Juristas’, [coord. Florence Hart e Gerson Carneiro], 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Sanções Tributárias*, in *Revista de Direito Tributário* nº 11/12. São Paulo: Malheiros, 1980.

_____. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1993.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSSIO, Carlos. *La teoria egológica Del derecho y el concepto jurídico de libertad*. Buenos Aires: Editorial Losada, 1944.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário*, 3ª Ed., Nova Fronteira: Rio de Janeiro, 1999.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. [Tradução de João Baptista Machado]. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sanções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *Teoria Del Derecho – Fundamentos de Teoria Comunicacional del Derecho*. Vol. I, 2ª ed. Thomson – Civitas: Madri; 2008.

_____. *Direito como texto – Quatro estudos de teoria comunicacional do direito* [tradução: Roberto Barbosa Alves], 1ª ed., Barueri: Manole, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*, 19ª ed., Saraiva: São Paulo, 1991.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça* [tradução Edson Bini – revisão técnica Alysso Leandro Mascaro], 1ª ed. Bauru: Edipro, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. *Norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito*. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1ª Ed – Rio de Janeiro: Forense, 2007.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. *Escritos Jurídicos e Filosóficos, vol. 1*. Noeses: São Paulo, 2003.

WALD, Arnoldo. *Direito Civil – Introdução e Parte Geral*, 9ª ed., São Paulo: São Paulo, 2002.