PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC–SP

ALESSANDRO DEL COL

A SANÇÃO TRIBUTÁRIA E A CONSENSUALIDADE

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO - SP
2022

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC–SP

Alessandro Del Col

A SANÇÃO TRIBUTÁRIA E A CONSENSUALIDADE

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito Tributário, no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário.
Linha de pesquisa de Efetividade do Direito Público.

Orientador: Professor Doutor Robson Maia Lins

SÃO PAULO - SP
2022

Alessandro Del Col

A SANÇÃO TRIBUTÁRIA E A CONSENSUALIDADE

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito Tributário, no Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário.
Linha de pesquisa de Efetividade do Direito Público.

Aprovado em: _____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

_____
Professor Doutor Robson Maia Lins
(Orientador: Presidente – PUC/SP)

_____
Professor Doutor José Roberto Pimenta Oliveira
(membro interno – PUC/SP)

_____
Professora Doutora Juliana Furtado Costa Araujo
(membro externo – FGV/SP)

_____
Professor Doutor Lucas Galvão de Brito
(membro interno suplente – PUC/SP)

_____
Professor Doutor Galderise Fernandes Teles
(membro externo suplente – IBET)

DEDICATÓRIA

Ao meu pai, José Pedro (in memoriam), pelas lições de vida e valores seguidos.

À minha querida família, pelo amor incondicional.

À minha esposa Fabiana pelo apoio e companheirismo de estar sempre me incentivando nos momentos mais difíceis e comemorando pelas mais singelas conquistas.

AGRADECIMENTOS

Toda a pesquisa científica exige um esforço e dedicação durante meses de investigações e estudos em inúmeras fontes materiais sobre o tema escolhido, com uma clara evolução ou aperfeiçoamento dos conceitos, das ideias e proposições de outros cientistas, sempre com uma visão evolutiva e crítica com o intuito de trazer algumas contribuições para o avanço da ciência, com os devidos enaltecimentos.

Devo agradecimento especial ao Professor Doutor Robson Maia Lins que aceitou a orientação para o desenvolvimento deste tema investigativo, apresentando aconselhamentos no aprimoramento do trabalho, sendo que os incentivos recebidos foram essenciais. E gratificar as lições aprendidas na disciplina deste curso de mestrado, titulado de Direito Sancionatório e o Constructivismo-Lógico Semântico, que contribuiu com a delimitação do tema no aspecto da relevância e desafio acadêmico.

Da mesma forma, devo tributo ao Professor Doutor José Roberto Pimenta Oliveira, atuante da área do Direito Administrativo, que com suas observações pontuais, aliada à sua larga experiência catedrática sobre o tema da consensualidade sobre os atos do Poder Público e exímio pesquisador, trouxe inegáveis contribuições para o aperfeiçoamento do trabalho desenvolvido.

E aos Professores Doutores Paulo de Barros Carvalho, Celso Fernandes Campilongo e Silvio Luís Ferreira da Rocha pelas sábias e construtivas aulas e exposições em seminários que cooperaram para o êxito desta pesquisa científica e enriqueceram o conhecimento adquirido.

À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e à Advocacia-Geral da União pelo incentivo e apoio institucional para o desenvolvimento desta investigação, que me conduziu ao estudo mais aprofundado sobre a consensualidade nas sanções tributárias.

Gostaria de agradecer também à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP pela oportunidade de estudo, acolhimento e contribuição para a pesquisa bibliográfica desta dissertação.

COL, Alessandro Del. **A sanção tributária e a consensualidade.** 451 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC–SP, São Paulo, 2022.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo realizar a construção de uma significação lógico-sintática, semântica e pragmática da sanção tributária, delimitando o objeto sem ruídos de comunicações, eliminando ou reduzindo as ambiguidades que o termo linguístico possui. E, empreender um marco teórico da consensualização incidente sobre a prerrogativa sancionatória do Direito Tributário Sancionador. Na primeira parte adotou-se a digressão sobre a Teoria do Constructivismo Lógico-Semântico como referencial teórico-hermenêutico que projeta uma estrutura metodológica para a construção da sanção jurídica e a tributária. Para edificação da sanção tributária realiza-se uma análise sintática da norma jurídica sancionatório fundada na Lógica do Direito, e propõe uma regra-matriz de incidência sancionatória com as influências doutrinárias. Na construção da sanção em seus aspectos semânticos e pragmáticos percorremos na verificação das funções das sanções jurídicas e tributárias para direcionar uma funcionalidade e racionalidade que podem exercer na tutela da ordem jurídica, e a aferição da ilicitude como pressuposto de validade normativa. Em seguida, realizou-se a classificação das sanções tributárias em sanções pecuniárias punitivas e sanções não-pecuniárias interventivas, por recortes metodológicos para a compreensão destes objetos para a verificação quanto aos modelos consensuais a serem desenvolvidos no âmbito do Direito Tributário Sancionador. Na segunda etapa deste estudo apresentou-se os fundamentos teóricos para a consensualização da sanção tributária como ferramental disponível à Administração Tributária para conferir uma racionalidade da potestade sancionatória e extrair uma funcionalidade alinhada a sua função normativa. Como marco teórico na evolução do Direito Administrativo Sancionador analisou-se os novos paradigmas para a edificação de um Estado Democrático de Direito e para Administração Pública consensual e os fundamentos constitucionais que balizaram esta mutação hermenêutica como fonte inesgotável de axioma interpretativo. Destarte, investiga-se a consensualidade no Direito Tributário Sancionador como via alternativa ao método tradicional de solução de conflitos realizando um aprofundamento teórico na expansão da consensualidade sobre as prerrogativas sancionatórias. Para isso realizamos uma investigação sobre os modelos existentes no Direito Comparado e o estágio atual de instrumentos potencialmente conciliadores existentes no Direito Tributário que possuem ou não um enfoque sobre a potestade sancionatória, e destacado alguns instrumentos que possuem compatibilidade para imprimir atos concertados sobre a potestade sancionatória tributária conferindo uma maior eficácia da norma jurídica sancionatória e robustecendo a sua funcionalidade. Adotamos o método analítico-hermenêutico e dogmático analítico e normativo.

Palavras-chave: Constructivismo-lógico semântico. Sanção tributária. Direito Tributário Sancionador. Consensualidade. Administração Pública.

COL, Alessandro Del. **The tax sanction and consensus.** 451 f. Dissertation (Master in Law). Pontifical Catholic University of São Paulo – PUC–SP, São Paulo, 2022.

ABSTRACT

The present work aims to carry out the construction of a logical-syntactic, semantic and pragmatic meaning of the tax sanction, delimiting the object without communication noises, eliminating or reducing the ambiguities that the linguistic term has. And undertake a theoretical framework of the consensus incident on the sanctioning prerogative of the Sanctioning Tax Law. In the first part, the digression on the Theory of Logical-Semantic Constructivism was adopted as a theoretical-hermeneutic framework that projects a methodological framework for the construction of legal and tax sanctions. For the construction of the tax sanction, a syntactic analysis of the sanctioning legal norm based on the Logic of Law is carried out, and a matrix-rule of sanctioning incidence with doctrinal influences is proposed. In the construction of the sanction in its semantic and pragmatic aspects, we went through the verification of the functions of legal and tax sanctions to direct a functionality and rationality that they can exercise in the protection of the legal order, and the measurement of illegality as a presupposition of normative validity. Then, the classification of tax sanctions into punitive pecuniary sanctions and interventional non-pecuniary sanctions was carried out, by methodological cuts, for the understanding of these objects for the verification of the consensual models to be developed within the Sanctioning Tax Law. In the second stage of this study, the theoretical foundations for the consensus of the tax sanction were presented as a tool available to the Tax Administration to confer a rationality of the sanctioning power and extract a functionality aligned with its normative function. As a theoretical framework in the evolution of Sanctioning Administrative Law, the new paradigms for the construction of a Democratic State of Law and for consensual Public Administration and the constitutional foundations that marked this hermeneutic mutation as an inexhaustible source of interpretative axiom were analyzed. Thus, the consensuality in Sanctioning Tax Law is investigated as an alternative way to the traditional method of conflict resolution, carrying out a theoretical deepening in the expansion of consensuality on sanctioning prerogatives. For this, we carried out an investigation on the existing models in Comparative Law and the current stage of potentially conciliatory instruments existing in the Tax Law that have or not a focus on the sanctioning power, and highlighted some instruments that have compatibility to print concerted acts on the sanctioning power. taxation, giving greater effectiveness to the sanctioning legal norm and strengthening its functionality. We adopt the analytical-hermeneutic and dogmatic analytical and normative method.

Keywords: Semantic logical-constructivism. Tax penalty. Sanctioning Tax Law. Consensuality. Public administration.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fórmula da estrutura lógica normativa 38
Figura 2: Fórmula da estrutura lógica da norma secundária.....40
Figura 3: Organograma da estrutura da norma jurídica primária.....77
Figura 4: Fórmula sintática das normas primárias e secundária sancionatória.....78
Figura 5: Pirâmide regulatória.....302

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
ANATEL	Agência Nacional de Telecomunicações
ANP	Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CFRB	Constituição Federal da República Federativa do Brasil
CND	Certidão Negativa de Débitos
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
CPC	Código de Processo Civil
CPEN	Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIAC	Documento de Informação e Atualização Cadastral do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
DIAT	Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
DIPJ	Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica
DIRF	Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
IRRF	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LACP	Lei da Ação Civil Pública
LALUR	Livro de Apuração de Lucro Real
LCAP	*Ley de Contratos de las Administraciones Públicas*
LINDB	Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro
LGT	*Ley General Tributaria*
LPF	*Livre des Procédures Fiscales*
MAPA	Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
PAES	Parcelamento Especial de Débitos
PAEX	Parcelamento Extraordinário
PER-DCOMP	Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação
PERT	Programa Especial de Regularização Tributária do Simples
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PRR	Programa de Regularização Tributária Rural
REFIS	Programa de Refinanciamento Fiscal
RFB	Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

RMIMI	Regra-matriz da incidência da multa isolada
RMIMICF	Regra-matriz de incidência de multa isolada para compensação não-homologada por fraude
RMIMM	Regra-matriz da incidência da multa de mora
RMIMO	Regra-matriz de incidência da multa de ofício
RMIT	Regra-matriz de incidência tributária
SIMPLES	Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SISNAMA	Sistema Nacional do Meio Ambiente
TAC	Termo de Ajustamento de Conduta
TCAC	Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta Técnica e Operacional
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo
ZPE	Zonas de Processamento de Exportação

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....15

Capítulo 1 – Constructivismo lógico-semântico.....23

1.1 Constructivismo Lógico-Semântico como método de hermenêutica.....23

1.2 Conhecimento e linguagem.....26

1.3 Direito como linguagem e sistema comunicacional.....27

1.4 Teoria dos jogos de linguagem.....31

1.5 A lógica jurídica para conformação das normas jurídicas sancionatórias.....33

1.6 Interpretação do direito.....40

1.7 Percurso gerador de sentido de Paulo de Barros Carvalho.....45

1.7.1 Sistema da literalidade textual, suporte físico das significações jurídicas (S1).....47

1.7.2 Sistema dos conteúdos significativos dos enunciados prescritivos (S2).....48

1.7.3 Sistema das normas jurídicas *stricto sensu* (S3).....50

1.7.4 Sistema das significações normativas sistematizadas (S4).....51

1.7.5 Integração entre os planos S1, S2, S3 e S4.....52

Capítulo 2 – A Estrutura da norma jurídica sancionatória.....55

2.1 As acepções da norma jurídica: em sentido amplo e em sentido estrito.....57

2.2 A norma jurídica completa: a norma primária e a norma secundária.....62

2.3 A dualidade da norma jurídica primária.....64

2.4 Norma secundária: aspecto processual ou formal.....72

2.5 A estrutura lógica da norma jurídica sancionatória.....75

2.6 Normas jurídicas sem sanção?.....78

Capítulo 3 – A sanção tributária e a infração tributária.....86

3.1 A natureza jurídica da sanção tributária.....86

3.2 A distinção entre sanção e tributo.....99

3.3 A sanção tributária no Constructivismo Lógico-Semântico.....104

3.4 A pluralidade de instâncias e a (in) cumulatividade da sanção tributária e da sanção penal.....112

3.5 Infração tributária.....128

3.5.1 Conceito e classificações das infrações tributárias.....128

3.5.2 A legalidade, a tipicidade, a irretroatividade e a interpretação *in dubio pro reo*.....135
Capítulo 4 – Espécies de sanções tributárias.....148
4.1 Sanções pecuniárias punitivas.....149
4.1.1 Multa de mora.....151
4.1.2 Multa de ofício.....154
4.1.3 Multa isolada.....157
4.1.4 Multa qualificada.....162
4.1.5 Multa agravada ou reduzida.....168
4.1.6 Multa penal.....173
4.2 Sanções não pecuniárias interventivas.....177
4.2.1 Regime especial de controle e fiscalização.....179
4.2.2 Revogação e cancelamento de benefícios tributários.....185
4.2.3 Cancelamento de certificação de regularidade fiscal e seus reflexos.....187
4.2.4 Declaração de inaptidão e baixa de registro no cadastro nacional de pessoas jurídicas.....191
4.2.5 Cancelamentos de registros especiais na RFB.....194
4.2.6 Pena de perdimento de bens na importação.....197
Capítulo 5 – Instrumentos consensuais no sistema de resolução de conflitos em no Direito comparado em matéria tributária.....208
5.1 Estados Unidos da América.....209
5.1.1 Sistemas preventivos de litígios.....211
5.1.1.1 *Revenue ruling*.....211
5.1.1.2 Reunião do contribuinte com os serviços de inspeção Tributária.....212
5.1.1.3 Concertação de vontades no *Appeals Office*.....213
5.1.1.3.1 *Closing agreements*.....214
5.1.1.3.2 *Offer in compromise*.....215
5.1.1.4 *Taxpayer advocate service*.....219
5.1.2 Sistemas alternativos de resoluções de conflitos ("*alternative dispute resolution*").....220
5.1.2.1 Mediação.....221

5.1.2.2 *Fast track mediation* (FTM).....223
5.2 Reino Unido (ou Grã-Bretanha).....224
5.2.1 Sistemas preventivos de litígios.....225
5.2.1.1 *Agreement* no procedimento de inspeção tributária.....225
5.2.1.1.2 *Agreements* em matéria de sanções tributárias.....226
5.2.1.2 Acordo prévio à pronúncia judicial.....227
5.2.1.3 Mediação pelo *adjudicator office*.....228
5.2.2 Sistemas alternativos de resoluções de conflitos.....229
5.2.2.1 Mediação *strictu sensu*.....229
5.3 França.....230
5.3.1 *Remise*.....233
5.3.2 Transação tributária.....234
5.3.3 Mediação fiscal.....236
5.4 Itália.....238
5.4.1 Histórico e evolução legislativa.....238
5.4.2 *Accertamento con adesioni*.....242
5.4.3 *Conciliazione giudiziale*.....247
5.4.4 *Medazione tributaria*.....249
Capítulo 6 – Novos paradigmas para a Administração Pública Consensual.....252
6.1 Do Estado liberal ao Estado Democrático de Direito.....253
6.2 Mutação da relação entre o Estado e a sociedade civil.....262
6.3 Governança pública como incentivo à consensualidade.....265
6.4 Processualização do ato administrativo.....271
6.5 Ressignificação do conceito de interesse público e a supremacia sobre o interesse privado.....274
6.6 A racionalidade das sanções no Direito Administrativo Sancionador e as medidas consensuais e cooperativas.....281
6.7 Pragmatismo jurídico como fundamento ao consenso.....286
6.8 Instrumentalidade e funcionalidade da sanção administrativa.....292
6.9 A regulação responsiva no Direito Tributário.....297
Capítulo 7 – Princípios constitucionais favoráveis à consensualidade no Direito Tributário Sancionador.....306

7.1 Princípio democrático e da cidadania.....307
7.2 Princípio da legalidade.....312
7.3 Princípio da eficiência.....327
7.4 Princípio da razoabilidade.....333
7.5 Princípio da isonomia.....337
7.6 Princípios da impessoalidade e da imparcialidade.....340
7.7 Princípio da duração razoável do processo.....344
Capítulo 8 – Instrumentos aptos à consensualidade no Direito Tributário brasileiro e sua (in)adequação a sanção tributária.....349
8.1 Programa especial de parcelamento administrativo.....351
8.2 Mediação.....361
8.2.1 Mediação tributária no Projeto de Lei nº 2.485/2022.....371
8.3 Transação tributária.....376
8.3.1 Transação na cobrança ou exacional.....390
8.3.1.1 Transação na cobrança na cobrança de créditos fiscais.....391
8.3.1.2 Transação na cobrança de créditos de pequeno valor.....400
8.3.2 Transação no contencioso tributário ou antiexacional.....402
CONCLUSÕES.....413
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....424

INTRODUÇÃO

A natureza do Direito, pela teoria imperativista é conceituada como uma ordem ou comando, instrumentalizada por meio de normas jurídicas implicam o impulso de um determinado comportamento social que representa uma ação ou omissão. Pela teoria coacionista o Direito representa um comando normativo que impõe uma coercibilidade ou coatividade que corresponde a uma força que age na consciência dos destinatários das normas jurídicas, induzindo a conformação de sua vontade àquela prescrita ou por meio da imposição concreta da consequência prática da norma jurídica.

As normas jurídicas são instrumentos do Direito Positivo que se apresentam através de uma linguagem técnica e possui a finalidade de construção de uma realidade com a comunicação, de conteúdo prescritivo, projetando comandos normativos que visam a regulação de uma conduta intersubjetiva entre dois ou mais sujeitos, através dos modais deônticos em obrigatório, proibido ou permitido. As suas proposições carregadas de significações são caracterizadas pela validade ou não-validade da norma, segundo a Lógica Deôntica do dever-ser.

O Direito é uma ciência que está em constante mutação, sempre influenciada pelos costumes, desenvolvimento econômico, evolução da tecnologia da informação, necessitando uma adaptação da forma de agir, de pensar e resolver os litígios decorrentes das relações humanas.

Notadamente, a construção de norma jurídica como forma hipotética condicional desenvolvida pela Teoria Geral do Direito dotada de prescritividade como um conjunto proposicional que se apresenta no sistema jurídico projeta a sua forma imperativa impondo aos corpos de tecido social a modificação do comportamento, necessitando de um instrumento, denominada sanção jurídica com elemento estrutural da norma para atribuir eficácia a prescritividade, na medida em que promove e garante a força do Direito impondo uma situação gravosa ou desagradável, atacando os bens jurídicos dos sujeitos.

Através da organização da sociedade e do Estado de Direito com outorga e garantia de diversos direitos e obrigações, ocorreu uma profusão de normas prescritivas determinando as modificações dos comportamentos dos integrantes, consequentemente com a ampliação exponencial de regras de condutas e de sanções respectivas, assecuratórias da efetividade do comando imperativo que constitui o Direito.

As sanções jurídicas constituem em mecanismos de tutela da ordem jurídica, e são criadas pelo legislador para os mais variados sistemas jurídicos, de acordo com suas finalidades e objetivos para alcançar o interesse público, notadamente, outorgando ao

Estado esta atividade ordenadora ou decorrente do exercício do poder de polícia, detendo o ato administrativo como resultado desta ação, os atributos da legitimidade, autoexecutoriedade e imperatividade.

Com isso o Direito Tributário que disciplina a relação jurídica de natureza tributária com conteúdo obrigacional como meio de satisfação dos interesses sociais concretizados em ações administrativas e prestações, possui diversas sanções tributárias para conferir efetividade do cumprimento do dever jurídico pelos administrados.

O Direito Tributário Sancionador vem se desenvolvendo como sistema normativo que se fundamenta no Estado Democrático de Direito e tutela a efetividade e cumprimento imperativo das normas jurídicas tributárias, através da potestade sancionatória que deve possuir uma funcionalidade e racionalidade na imposição de atos coativos que decorrem de uma relação jurídica de natureza processual, especialmente com uma função punitiva e matizadas por outras finalidades.

A sanção tributária constitui um instituto do Direito e subordinado a criação de seu conteúdo por meio da linguagem normativa ou prescritiva está sujeita a ambiguidade, ou polissemia da significação, falta de clareza semântica, demanda uma construção teórica que reduza ou elimine essas falhas de comunicação na formação de um sentido sobre a sanção, distinguindo dos demais elementos integrantes de uma relação jurídica.

Diante da complexidade das relações sociais que se agravam cada vez mais com as mutações inerentes ao desenvolvimento da própria sociedade e as formas de se comunicar criando as realidades importantes para o Direito, reflete na potestade sancionatória em sua multiplicidade intrassistêmica.

A conduta reputada como ilícita provocada pelo agente, acarretando a erosão da norma jurídica, pode implicar em várias consequências da norma jurídica, mediante uma resposta organizada e institucionalizada, nos diversos sistemas jurídicos como o tributário, o penal, o civil, o administrativo, o ambiental, dentre outros, caracterizando a existência de uma multiplicidade da potestade sancionatória.

A construção de uma sanção tributária como objeto ou ação de uma norma jurídica sancionatória exige a sedimentação teórica e dogmática com a incursão das diversas estruturações na Teoria Geral do Direito, resultando na edificação de uma significação com prevalência de seus elementos característicos e a tutela de diversos bens jurídicos que visam assegurar.

Assume uma relevância significativa a estruturação da sanção tributária pelas balizas que são desenvolvidas pela semiótica do Direito, aferindo a construção em três

aspectos hermenêuticos relacionais, no plano lógico que analisa a relação entre os signos com os signos, no plano semântico o estudo que se constrói da relação dos signos com os objetos, e no plano pragmático da relação dos signos com seus intérpretes ou utentes.

Para conquistar estes objetivos na construção de uma sanção tributária, seu regime jurídico e modalidades, adotam-se as noções propedêuticas do Constructivismo Lógico-Semântico aprofundado pelos professores Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho, com referencial ao desenvolvimento teórico deste trabalho científico e criar bases sólidas para a conformação da segunda parte do tema proposto.

A cultura social e jurídica do litígio tem demonstrado que a submissão dos fatos aos órgãos do Poder Judiciário, elevada a garantia constitucional (“princípio da inafastabilidade jurisdição”) para atingir com seus escopos como a resolução dos conflitos, não tem encontrado ressonância com os motivos ensejadores da conduta, sem atingir estes objetivos, contribuindo pelo congestionamento de demandas e inefetividade dos direitos, como a morosidade da Justiça, o declínio de eficácia da satisfação, dentre outros fatores.

Assume um grau de importância, a atuação ou agir do Estado com planejamento e racionalidade, que de um lado está submetido as normas e culturas rígidas de cumprimento do princípio da legalidade, da moralidade administrativa e máxima eficiência; e de outro, buscar alternativas de um modelo ultrapassado, ainda que parcialmente, para tentar estabelecer um regime de eficiência, de acréscimo dos resultados e decisões ótimas, com potencialização de acesso à Justiça, através de medidas alternativas de soluções dos conflitos com enfoque na cultura da composição entre os sujeitos desta relação jurídica.

O Direito Administrativo Sancionador sofreu uma evolução a partir da constitucionalização das normas que direcionam as atividades do Estado, na medida em que trouxe a valorização de normas principiológicas, o fortalecimento de instrumentos jurídicos e outorgas de competências para a concretização de valores constitucionais. Houve o surgimento de uma nova concepção dogmática do princípio da legalidade com adequação à juridicidade e incidência direta de normas constitucionais. E, a possibilidade de substituição das prerrogativas exorbitantes do Estado em substituição aos atos administrativos unilaterais e imperativos, adotando uma postura consensual com o administrado na construção de uma solução concertada quando evidenciado que alguns valores constitucionais e legais são alcançados neste modelo de agir comunicativo.

O crescimento de uma atividade consensual sobre a potestade sancionatória se solidifica com a mudança de diversos paradigmas que foram superados ou reinterpretados pela hermenêutica jurídica, como a mudança do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito, a inserção de uma governança pública marcando um novo relacionamento entre o Estado e o particular, a processualização do ato administrativo, a ressignificação do conceito de interesse público e a concretização de valores constitucionais, a necessária imposição de uma racionalidade às sanções jurídicas, a mudança de uma postura pragmática preocupada com os resultados práticos, a evidência de um caráter instrumental e funcional das sanções jurídicas para alcance de uma decisão administrativa mais eficiente, e o desenvolvimento de uma regulação responsiva, redundaram em fundamentos para a formação de medidas consensuais e cooperativas entre o Estado e o administrado.

Sob influência do Direito Comparado diversos instrumentos concertados entre o Estado e o particular foram construídos, abrangendo áreas do Direito como o tributário, o administrativo, o concorrencial, o ambiental, o da infraestrutura, cada qual com uma característica peculiar que indica a diagramação formatada de arranjos jurídicos para alcance das suas finalidades precípuas.

No Brasil foi se fortalecendo a produção de legislações permitindo a abertura da consensualidade como forma de se alcançar uma eficiência da ação administrativa, através da discricionariedade dos atos administrativos, oportunizando a realização de debates e ajustes consensuais de prerrogativas públicas.

Uma propulsão de suportes materiais legislados, inseriram diversos instrumentos sobre os acordos administrativos, à título exemplificativo: art. 5º, § 6º da Lei nº 7.347/1985 (LACP); art. 11 e art. 13 da Lei nº 13.506/2017 (BACEN); art. 11º, §§ 5º a 9º da Lei nº 6.385/1976 (CVM); art. 79-A da Lei nº 9.605/1998 (SISNAMA); arts. 85 e 86 da Lei nº 12.529/2011 (CADE) e diversos diplomas que regulamentam as agências reguladoras.

A doutrina tributária vem se dedicando a trazer discussões sobre a necessidade de desenvolvimento de um processo fiscal equitativo, decorrente de demandas econômicas e sociais criadas a partir da globalização, surgindo à inevitabilidade de um diálogo entre Fisco e contribuinte, na busca da solução justa do caso concreto[1],

[1] TORRES, Heleno Taveira. Princípio da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*.: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes;

notadamente, circunscrevendo os debates acerca da recuperação do crédito tributário como um todo, relacionando aos modelos autocompositivos como a mediação tributária e a transação tributária.

Em uma pesquisa propedêutica denota-se a ausência de artigos, produções científicas e literaturas nacionais que trazem à debate e à discussão a possibilidade de consensualização sobre as sanções tributárias em suas projeções semânticas, como alternativa dispensada a autoridade administrativa para celebrar ajustes consensuais com os administrados para imprimir uma eficiência alocativa das competências administrativas e finalidades oriundas das referidas sanções.

Identifica-se a existência poucos marcos teóricos a respeito do tema que se propõe a ser desenvolvido nesta pesquisa científica, qual seja, a consensualidade da sanção tributária, que se admite na utilização de acordos administrativos.

O tema possui extrema relevância no fortalecimento da relação jurídica entre Fisco e contribuinte, com pretensão de trazer elementos e estudos em direção ao aprimoramento desta relação jurídica marcada pelo litígio.

E ainda, se a sanção tributária e o acordo administrativo representam uma ação administrativa voltada a construção de uma decisão ótima com recurso à imperatividade ou a celebração de concertação de atos administrativos entre a Administração Tributária e o administrado, em que circunstâncias e fundamentos teóricos que permitem a sua implementação sem violar o princípio da legalidade e as renúncias de competências.

A sanção tributária possui diversas funcionalidades com destaque a punição do infrator, a recomposição da legalidade, a prevenção de novos ilícitos, a eficácia da atividade fiscalizatória, afirmação da supremacia do interesse público na relação jurídico-tributária, a consolidação da capacidade institucional. Entrando em debate, se a consensualidade das referidas respostas institucionalizadas do Estado pode suplantar estas e outras funcionalidades como fator de efetividade das normas jurídicas.

GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário.** Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 313; TORRES, Ricardo Lobo. Mutações do Estado Fiscal. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (coords.). **Direito Administrativo: estudos em homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2006; BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte (MG), ano 15, n. 174, ago. 2015. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=236769>. Acesso em: 21 nov. 2020; FERNANDES, A. D.; CAVALCANTE, D. L. Administração fiscal dialógica. **Revista de Direito Administrativo**, v. 277, n. 3, p. 49–70, 2018. DOI: 10.12660/rda.v277.2018.77676. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77676. Acesso em: 30 jun. 2021; RIBAS, Lidia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em matéria tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 49, mar./abr. 2003, p. 43-64.

Neste breve apontamento da proposta de desenvolvimento desta pesquisa científica cabe indagar:

a) qual são as balizas teóricas para a construção da significação da sanção tributária?

b) se a prerrogativa sancionatória tributária pode ser objeto de negociação com os particulares para alcançar suas finalidades de garantia de efetividade das normas tributárias?

Consequentemente, seria possível efetuar uma distinção segura entre a sanção tributária e os demais elementos da relação jurídica tributária? Quais aspectos são indispensáveis para a construção de uma norma jurídica sancionatória? É possível a edição de uma regra-matriz de incidência sancionatória e se existem distinções? O Direito Administrativo Sancionador pode servir como parâmetro ao desenvolvimento do Direito Tributário Sancionador em matéria de consensualidade? Existem fundamentos teóricos ou dogmáticos que permitam a construção de um "Estado Fiscal Consensual"? O ordenamento jurídico contempla a existência de arranjos jurídicos para a consensualização sobre as sanções tributárias, isoladamente?

No progresso desta dissertação, se pretende obter uma referência teórica que inspire a cultura de redução de litigiosidade entre o Fisco e os contribuintes, através do uso de ferramentas e institutos para solução de conflitos tributários em matéria de prerrogativa sancionatória.

Constituem hipóteses deste trabalho acadêmico:

a) a construção de uma norma sancionatória pautada na semiótica do Direito, em três aspectos hermenêuticos: aspecto lógico-sintático, aspecto semântico e aspecto pragmático;

b) a prerrogativa sancionatória tributária pode ser afastada mediante uso da discricionariedade administrativa com uma atuação concertada entre a Administração Tributária e o particular.

A respeito da metodologia, adota-se método analítico-hermenêutico para digressão do conhecimento estruturado com recortes metodológicos incidentes sobre a interpretação jurídica sedimentada pela semiótica do Direito como ferramenta de valoração sobre a norma jurídica, com fundamento na Teoria do Constructivismo Lógico-Semântico e premissas da Filosofia da Linguagem.

E, dogmático analítico e normativo, para pesquisa sobre a conformação da atividade sancionatória tributária com referência no Direito Administrativo Sancionador e fundamentos teóricos sobre viabilidade de adoção de modelos consensuais.

Em relação aos meios, propõe-se a investigação documental conservados em órgãos públicos (ex.: legislações, anais, relatórios de dados etc.), por pesquisa doutrinária em material publicados em livros, periódicos, redes eletrônicas e dissertações, com investigação *ex post facto*, diante da impossibilidade de controlar ou manipular variáveis devido as caraterísticas do projeto.

Este projeto de investigação científica foi estruturado em duas partes, com recorte metodológico, mas que possuem uma interligação hermenêutica para construção de seus conteúdos, para a compreensão das sanções tributárias e a viabilidade de uso de mecanismos consensuais como proposta de contribuição para evolução da consensualidade no Direito Tributário Sancionador.

A primeira parte se dedica a construção da sanção tributária em seus aspectos estruturantes da semiótica do Direito. No Capítulo 1 será abordada as premissas filosóficas do Constructivismo Lógico-Semântico. Em seguida, no Capítulo 2 ingressaremos na estrutura da norma jurídica sancionatória para construção de suas balizas no aspecto lógico-sintático. Efetuaremos a construção da sanção tributária fundada na Teoria do Constructivismo Lógico-Semântico e uma incursão sobre a infração e a ilicitude, no Capítulo 3. E, finalmente no Capítulo 4, a investigação e a classificação metodológica das sanções tributárias no Direito brasileiro.

A segunda parte desta dissertação se volta a investigação sobre a consensualidade no Direito Tributário Sancionador. No Capítulo 5 será realizada uma pesquisa doutrinária e normativa dos modelos consensuais no Direito Comparado em matéria tributária. Em seguida, será realizado uma abordagem sobre os novos paradigmas teóricos para a construção de uma Administração Pública consensual, com referencial na evolução do Direito Administrativo Sancionador, no Capítulo 6. O Capítulo 7 se dedicará à pesquisa dos fundamentos constitucionais favoráveis a consensualidade como o princípio democrático e da cidadania, princípio da legalidade, princípio da eficiência, princípio da razoabilidade, princípio da isonomia, princípio da impessoalidade e da imparcialidade e o princípio da duração razoável do processo. Para continuidade, no Capítulo 8 ingressaremos nos modelos instrumentais com aptidão de consensualidade no Direito Tributário brasileiro e sua (in)adequação sobre a sanção tributária, como o

programa especial de parcelamento administrativo, a mediação tributária e a transação tributária.

Ao final, encontram-se as conclusões e as referências bibliográficas desta pesquisa científica.

Capítulo 1 – Constructivismo Lógico-Semântico

1.1 Constructivismo Lógico-Semântico como método de hermenêutica

O Constructivismo Lógico-Semântico erigido à técnica de interpretação de normas jurídicas foi desenvolvido pelo professor Lourival Vilanova e expandido pelos ensinamentos do jurista Paulo de Barros Carvalho, tem por objetivo e premissa agregar uma solidez com a redução ou eliminação de ambiguidade dos termos linguísticos que decorrem dos textos do Direito Positivo e da Ciência do Direito, uniformizando e construindo a significação das normas jurídicas, por meio de relações de coordenação e subordinação[2].

Essa teoria desenvolvida no Brasil em sua estruturação com sistematização da semiótica que constitui numa ciência da linguagem, sofreu grandes influências das ideias da Filosofia Analítica ou Empirismo Lógico, que se consolidou no século XX no denominado "Círculo de Viena", dando origem a Filosofia da Linguagem.

Segundo o jurista Paulo de Barros Carvalho a origem do Constructivismo Lógico-Semântico decorre do estudo das normas jurídicas com o auxílio da semiótica, dividindo o discurso da linguagem em três aspectos hermenêuticos relacionais, no plano lógico que analisa a relação entre os signos com os signos, no plano semântico o estudo que se constrói da relação dos signos com os objetos, e no plano pragmático da relação dos signos com seus intérpretes ou utentes. São fatores que permitem ao Constructivismo Lógico-Semântico apresentar uma firmeza no discurso[3].

Enquanto método, o constructivismo lógico integra a Teoria do Conhecimento que dedica o estudo sobre a descoberta dos signos, através da captação da realidade que cercam os cognoscentes por meio do intelecto[4], permitindo a construção da interpretação das normas jurídicas.

Dentre as divisões existentes da Filosofia do Conhecimento, a Gnosiologia dedica-se ao estudo do conhecimento com a especificidade de um objeto que contempla a Epistemologia que corresponde ao estudo do conhecimento científico produzido através

---

[2] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://ler.amazon.com.br/reader?asin=B07P7QZS2V&ref_=kwl_kr_iv_rec_1&language=pt-BR>. Acesso em 15. jan. 2022.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico.** Vol. III. São Paulo: Noeses, 2019a.

[4] CARVALHO, Aurora Tomazini. O constructivismo lógico-semântico aplicado ao estudo do direito. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2019a.

da linguagem e caracterizando o conceito da Ciência como área do desenvolvimento humano.

Assim, o discurso científico conclama a existência de padrões e a prevalência de um método, diretriz ou técnica que traz o conhecimento mediante a estruturação que permite a construção de uma realidade com a delimitação precisa do seu objeto, ao denominar-se de uma forma lógico-comportamental de conhecimento[5].

Robson Maia Lins destaca que o Constructivismo Lógico-Semântico possui como premissa a função constitutiva da linguagem e como vertente da Filosofia da Linguagem coloca o homem como agente produtor de textos jurídicos no centro das teorias das normas jurídicas e do ordenamento jurídico[6].

A consequência desta modificação orgânica na perspectiva da construção de normas jurídicas permite o surgimento de imperfeições, riscos[7], incongruência dos sentidos e alcances dos textos vertidos em linguagem jurídica, o que conclama a existência de mecanismos hermenêuticos para trazer segurança e coerência para a construção dos sentidos na interpretação pelos juristas.

O Constructivismo Lógico-Semântico é um método de hermenêutica com uma forma lógico-comportamental que agrega técnicas que permitem construir uma significação de um discurso normativo por meio da linguagem jurídica, reduzindo ou eliminando ambiguidades ou dúvidas interpretativas, trazendo uma coerência das significações.

O termo constructivismo se relaciona com as teorias que comungam da exegese que o sujeito participa efetivamente da construção do objeto, contrapondo-se a corrente descritivista[8].

As normas jurídicas dependem da atividade construtiva do hermeneuta, com a finalidade de atribuir um sentido ao texto jurídico, compondo uma significação na mente do intérprete, como resultado do contato com o texto bruto, como disposto pelos meios que projetam do ordenamento jurídico, utilizando a forma de um juízo hipotético, para a criação dos sentidos normativos.

---

[5] CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit*., p. 19.
[6] LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2019. p 8. E-book. Disponível em: https://ler.amazon.com.br/reader?asin=B07P7QZS2V&ref_=kwl_kr_iv_rec_1&language=pt-BR. Acesso em 15. jan. 2022.
[7] *Ibidem*, *op. cit.*, p 7.
[8] TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

A ambiguidade é um fenômeno que decorre da polissemia dos conteúdos e significações de termos linguísticos, de forma, que no plano semântico permite a construção dos signos adequando-se ao círculo cultural da sociedade, buscando a formação de um discurso coeso, preciso e livre de distorções de comunicação, reduzindo as vaguidades que por vezes se demonstram nos objetos relacionados aos signos[9], melhor dizendo, às relações jurídicas que decorrem do ordenamento jurídico.

E através da lógica como Ciência, que estuda a estrutura formal da linguagem jurídica, no plano nas significações, permite a construção de uma norma hipotética com ordenação ou conformação implicacional da norma jurídica que se dedica a relações entres normas, em níveis de subordinação e coordenação.

Fabiana Del Padre Tomé aponta que:

> O constructivismo lógico-semântico pode ser visto como rigorosa elaboração da metodologia sintática e semântica do direito. Essa concepção filosófica possibilita edificar uma teoria das normas bem estruturada em termos lógicos, discutida e esquematizada no nível semântico e com boas indicações para um desdobramento pragmático. Tudo isso, considerando que a positivação do direito se opera mediante a presença indispensável da linguagem, num contexto de crenças, ideias e convicções, decorrentes dos valores dos sujeitos que integram a sociedade. Trata-se, portanto, de um estudo hermenêutico-analítico do direito, em que se dirige a atenção aos dados linguísticos (linguagem jurídico-normativa), fazendo uso das categorias lógico-semânticas do texto prescritivo e analisando a norma jurídica na sua inteireza conceptual, mas que, por outro lado, também considera a necessidade premente de o discurso teórico propiciar a compreensão da concretude empírica do direito posto[10].

O Constructivismo Lógico-Semântico como método de hermenêutica se mostra como um mecanismo de interpretação dos textos normativos, especialmente no objeto do tema da presente pesquisa científica, na construção da significação da sanção tributária, reduzindo ou eliminando a ambiguidade ou ausência de precisão dos termos linguísticos, notadamente cabendo ao intérprete a tarefa de construção dos sentidos do corpo legislado, erigida pela sistematização de norma hipotética, implicada pelo modal deôntico, distinguindo de outros mecanismos e instrumentos do Direito Positivo.

No plano semântico a sanção tributária possui como vetor reprimir a conduta ilícita do sujeito passivo, induzindo os administrados a ajustarem suas condutas no sentido das normas prescritivas e ordenadora do sistema jurídico. Enquanto, que tributo

---

[9] LINS, Robson Maia, 2019, op. cit., 2019, p. 18.
[10] TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 40.

é a prestação pecuniária compulsória instituída pelo Estado para fazer frente as despesas do Estado, normalmente, decorrente de atos lícitos com bases econômicas.

A sanção tributária no plano sintático consiste na relação jurídica situada na proposição-tese da norma primária sancionatória, vinculando o sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídica em torno da penalidade. Podendo significar o consequente da norma primária ou a própria norma que tem como hipótese a tipificação de um ato ilícito. E o tributo possui como hipótese ou significação os atos lícitos praticados pelos contribuintes.

E no plano pragmático, as sanções são respostas institucionalizadas às violações das normas jurídicas decorrentes de práticas ilícitas, denotando várias funções ou finalidades como a punitiva, a preventiva (ou dissuasória) e a assecuratória. Destacando-se no plano teleológico, à prevenção de ilicitudes futuras, influenciando a sociedade e o próprio contribuinte, propiciando ou colaborando com o adimplemento das obrigações tributárias.

1.2 Conhecimento e linguagem

Conhecimento constitui em um fato complexo que objetiva a apreensão da experiência sensorial possuindo como componentes (i) o sujeito cognoscente; (ii) atos de percepção e de julgamento; (iii) objeto do conhecimento; (iv) a proposição[11]. É essencial para a comunicação do conhecimento, o uso da linguagem por meio de um método discursivo.

Para a Filosofia da Consciência o conhecimento consubstancia numa de suas formas que estabelece uma relação entre o sujeito e o objeto, e por meio da consciência capta a realidade desvendada a essência das coisas. É através da consciência que uma realidade é descoberta e o homem detém a capacidade de reproduzir a realidade.

De outro turno, na Filosofia da Linguagem o conhecimento é reprodução sobre as coisas relacionadas aos conceitos e se expressam por meio da linguagem. O ser humano através da linguagem constitui a coisa como uma realidade empírica inteligível, e por meio dela, se constrói a realidade e a verdade nada mais é que uma relação entre linguagens[12].

Para o Constructivismo Lógico-Semântico o homem se posiciona no epicentro da construção da realidade jurídica ou não jurídica a partir da apreensão e captação dos

---

[11] VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 1-2.
[12] CARVALHO, Aurora Tomazini, 2019a, *op. cit.*, p. 22; TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 49.

elementos sensoriais e da contextura física-material dos acontecimentos, permitindo alcançar as instâncias cognoscitivas do conhecimento por meio da linguagem[13].

Nesta corrente filosófica não existe uma verdade absoluta, ela ocorre por meio da relação entre linguagens, ou seja, no estabelecimento de premissas e conclusões, estruturadas e coerentes de sentidos, e por significações.

É por meio do intelecto que os objetos são produzidos em sua essência por meio da linguagem, assim, o conhecimento está sujeito ao contexto em que se apresenta, aspectos sociais, culturais e históricos do ser cognoscente direcionam a significação de um enunciado linguístico.

A linguagem num processo comunicacional possui a aptidão para a criação de uma realidade e o conhecimento se constitui num sistema evolutivo de interpretação de enunciados linguísticos. A verdade passa a ser um consenso mediante uma relação dialética entre as proposições dotadas de juízos dos seres cognoscentes em relação a determinado objeto, através da contraposição argumentativa construtiva exercida pela linguagem.

1.3 Direito como linguagem e sistema comunicacional

Seguindo o raciocínio de Vilém Flusser[14] o universo, o conhecimento, a verdade e a realidade são aspectos linguísticos, que se expressam pela língua como vetor comunicacional alcançados pelos sentidos do ser humano e possuem potencialidade para formar, criar e propagar a realidade, constituindo um dado bruto que no contexto da língua propicia a construção de sentidos através do intelecto.

A linguagem analisada como uma atividade intelectual estruturada propicia a propagação de enunciados, cria uma realidade, que quando vertida em linguagem jurídica constitui a realidade jurídica[15], possibilitando o trânsito de mensagens legisladas prescritivas com a finalidade de modificar comportamentos ou relações jurídicas.

O signo como unidade de um sistema comunicacional que é veiculado pela linguagem, é representado por um suporte físico que numa relação lógica e se liga a um significado e a uma significação, que se expressa por meio da palavra falada ou escrita, possuindo natureza física e material. Quando relata alguma coisa do mundo, identificável

---

[13] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 7. ed. e rev. São Paulo: Noeses, 2018, p. 8.
[14] FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.
[15] MESSIAS, Luiz Batista. **Teoria da norma jurídica: interpretação concretizadora e as relações tributárias.** 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 21.

pela linguagem corresponde ao seu significado; e no momento, em que traz neste contexto comunicacional uma ideia ou conceito constitui em uma significação[16].

Destarte, a linguagem é o objeto do sistema comunicacional, elemento indissociável neste processo e mecanismo indispensável ao homem para construção do conhecimento e se relacionar com os demais membros do corpo social por meio dos signos, unidades que permitem uma comunicação interrelacional, num primeiro estágio, a partir do contato com suporte físico composto de palavras.

O Direito é formado de unidades linguísticas que decorrem do texto normativo que se caracterizam num dado momento como signos, que a partir da atividade hermenêutica constroem a significação e a sua própria realidade, dentro dos fundamentos que compõe a unidade do sistema[17], em verdade, se consubstanciando em linguagem jurídica que permite a criação de suas próprias realidades.

Paulo de Barros Carvalho ensina que onde houver normas jurídicas carreadas de enunciados haverá uma linguagem de sobrenível, a linguagem jurídica, que decorre do Direito juridicizando os acontecimentos sociais marcados pela linguagem social, ocorrendo um recorte metodológico sobre a realidade social, delimitando o fato jurídico em linguagem competente. Diz em suas palavras:

> Digamos, então, que sobre essa linguagem incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valoradas com o sinal positivo da licitude e negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, ou linguagem de sobrenível, cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Ora, como toda a linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não juridicizado. Vem desenhar, enfim, o território da facticidade jurídica.
> Assim como um evento qualquer, para tornar-se fato, exige relato em linguagem competente, qualquer acontecimento ou mesmo qualquer fato social que pretenda ingressar no reino da facticidade jurídica precisa revestir-se da linguagem própria que o direito impõe[18].

A interpretação como método de construção das normas jurídicas em sentido irredutível deôntico consolida-se na função de atribuir valores aos símbolos, aos signos, adjudicando sentidos e significações, carreados de conteúdos axiológicos a partir do suporte físico, onde a linguagem como veículo introdutor de normas jurídicas, permite a

---

[16] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 34.
[17] MESSIAS, Luiz Batista, *op. cit.*, p. 24.
[18] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 22.

construção num caminho que se evidencia em etapas sem conclusão exauriente, sempre modificável pelo trabalho constante do hermeneuta.

A linguagem jurídica pode ser dividida em linguagem descritiva que se relaciona à Ciência do Direito apenas reportando o conteúdo significativo, e a linguagem prescritiva alusiva ao Direito Posto que tem por finalidade disciplinar as relações intersubjetivas, modificando-as.

Lourival Vilanova aponta com precisão doutrinária que lhe é peculiar:

> A linguagem jurídica é o suporte material das formas. Mas a expressão linguagem jurídica é ambígua. Refere-se a dois níveis de linguagem: a do direito positivo e a da Ciência-do-Direito que tem o direito positivo como objeto de conhecimento (dogmático). Veja-se a particularidade. No objeto físico não encontramos a linguagem como integrante seu. Linguagem existe na ciência física. Por isso a relação ciência jurídica com direito positivo não se pode equiparar à relação ciência física com o mundo físico. E as leis que se exprimem nas proposições diferem em planos
> As normas estão no mundo do direito positivo, e as descrições de normas no nível do conhecimento jurídico. Linguagem descritiva aqui; linguagem prescritiva ali. A ciência não é fonte formal ou técnica de produção de direito positivo, nem o jurista-cientista titular-de-órgão produtor de normas. O conhecimento da ciência física é descritivo de um mundo que, em si mesmo, está estruturado, digamos, onticamente, não deonticamente: os fatos físicos são como são; os jurídicos, como devem ser. Essa é uma irredutibilidade fenomenológica. Não posso reduzir as pretensões e os deveres numa relação obrigacional a meras situações fácticas, ou a meros estados psicológicos dos participantes na relação[19].

A prescritividade é uma característica do Direito que é representado pelo conjunto de enunciados e proposições jurídicas, que se expressam por meio de uma linguagem própria, com instrumento de uma intervenção social, delimitando e modificando comportamentos dos sujeitos que somente se realizam por meio de um processo comunicacional com a produção de uma linguagem jurídica[20].

Para o Constructivismo Lógico-Semântico a realidade é constituída pela linguagem, que se forma pela produção de textos como condição ao sistema da *civil law* com a emissão de leis, regulamentos, acórdãos e atos administrativos para conformação do fato jurídico e possibilitar o exercício da interpretação como método para examinar e compreender o texto jurídico[21], consolidando o Direito como sistema comunicacional.

---

[19] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 28-29.
[20] MESSIAS, Luiz Batista, *op. cit.*, p. 21.
[21] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019a, *op. cit.*, p. 3.

Partindo do referencial dogmático da Filosofia da Linguagem fundado num método analítico, toma o Direito como um sistema comunicacional no qual as normas jurídicas enquanto mensagens produzidas pelos agentes dotados de competência pelo ordenamento jurídico e dirigidas aos integrantes da comunidade social, carreadas de juridicidade, através de uma linguagem prescritiva com a finalidade orientadora de comportamento coletivo[22].

O Direito caracterizado como um sistema comunicacional que possui por finalidade a disciplina de comportamentos sociais, no plano da sintaxe ou da lógica, toma o consequente normativo como elemento essencial da linguagem jurídica na configuração do fato jurídico, vinculando-se por uma implicação relacional entre dois sujeitos acerca de uma conduta regulada pela linguagem prescritiva modalizada como proibida, permita ou obrigatória.

Segundo Paulo de Barros Carvalho a estrutura lógico-sintática é homogênea, asseverando que:

> Sua composição sintática é constante: um juízo condicional, em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente, fazendo-o por meio implicacional. Eis o porquê de afirmar-se ser a forma jurídica a unidade irredutível de manifestação do deôntico[23].

O processo comunicacional do Direito como um intercâmbio de linguagens prescritivas podem ser analisadas em duas vertentes, a primeira por meio da edição e publicação de normas gerais e abstratas num regime de positivação por meio de produções de mensagens legisladas emanadas pelo emissor, através de linguagem escrita segundo os enunciados do Direito Positivo e direcionados aos sujeitos[24]. Para interferência das condutas intersubjetivas, é necessário um processo de positivação, que pelo sistema comunicacional conclama a edição de normas individuais e concretas, abstraindo a generalidade legislativa, para nesta segunda vertente, a mensagem do Direito transmitida com concretude exige a mensuração no espaço e tempo no comando normativo antecedente e demarcar no consequente as pessoas ou grupos de pessoas identificáveis de determinada relação jurídica implicacional.

A incidência das normas jurídicas para a criação de norma individual e concreta não se realiza automaticamente, demandando a proliferação de atos por um agente

---

[22] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 170.
[23] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 170.
[24] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 174.

habilitado pelo ordenamento, credenciado pelo sistema, mediante exercício de interpretação dos enunciados legislados com a construção da significação, formando o fato juridicizado. Assim, o sujeito referendado pelo comando legislativo poderá recolher os fatos sociais relevantes de acordo com o antecedente normativo em seu aspecto material em determinado recorte metodológico de espaço e tempo, realizando uma operação sintática-lógica de subsunção e constituindo a linguagem em norma jurídica individual e concreta.

De acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho a operação de incidência normativa ou a criação de fato jurídico demanda a construção de uma norma individual e concreta, e resulta na descrição do "processo comunicacional do direito, indicando os elementos participantes na construção da mensagem legislada[25]".

1.4 Teoria dos jogos de linguagem

O filósofo austríaco, Ludwig Joseph Johann Wittgenstein, desenvolveu a teoria dos jogos de linguagem que em linhas gerais pretende demonstrar que nos diferentes contextos que compõe cada campo da linguagem é permeada por regras diversas, e para que uma expressão linguística tenha o mesmo significado para outro sujeito é necessário que se estabeleça uma mesma regra, que deve ser válida para ambos[26].

O conceito de jogo de linguagem remete a totalidade das manifestações linguísticas numa relação comunicacional entrelaçadas e as atividades não linguísticas, conjunto este, constituído pelo consenso preliminar compartilhado intersubjetivamente ou relacionado numa pré-compreensão de uma prática regulada por instituições e costumes[27].

A referência do estabelecimento de um jogo de linguagem, ao final, significa o domínio de uma técnica, que num contexto de um sistema comunicacional no plano dialógico, os conteúdos linguísticos possuem funções pragmáticas. A vinculação entre linguagem e prática é elucidado através das operações geradoras das cadeias de símbolos, conforme uma regra.

Pela teoria dos jogos de linguagem, ao se movimentar ou produzir expressões linguísticas como a criação da realidade dentro destas normas preestabelecidas, é indispensável que sejam aceitos pelos integrantes da comunicação dialógica as suas

---

[25] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 176.
[26] MARTINS, Clélia Aparecida. **Sobre jogo de linguagem: Habermas e Wittgenstein**. Madri, Revista de Filosofia, 2010, 35: 91-104.
[27] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 91-104.

regras[28], sob pena de ineficácia. Todo jogo ou domínio de uma técnica pela prática é composta por regras próprias que as disciplinam e as diferenciam das demais. E somente é possível alcançar a significação dos signos por meio de um determinado jogo de linguagem e não pela vinculação do objeto da realidade[29].

Somente com a observação de regras próprias que é possível a construção da linguagem dentro de um determinado contexto, de modo que se uma linguagem científica é proferida, e em consonância com suas regras terão aptidão para a criação de enunciados científicos, que não podem ser substituídos pela linguagem jurídica, vice e versa.

Dardo Scarvino[30] aponta que nos jogos de linguagem decorrem duas consequências, a primeira, o reconhecimento de autonomia e heterogeneidade em razão da submissão de regras próprias, em que um jogo não pode legitimar o outro[31]. E, segunda, a aceitação dos utentes dependem das regras de um determinado jogo de linguagem previamente consentido, ainda que tacitamente.

Ludwig Joseph Johann Wittgenstein defende uma consciência pragmática da linguagem através da reprodução de uma pluralidade de situações de entendimentos possíveis, na medida que surgem a todos os momentos novos jogos de linguagens e outros são apagados[32].

A concepção da teoria dos jogos de linguagem possui duas perspectivas, a do jogo infinito que objetiva a continuidade do jogo, equiparando a gramática de uma língua usada no diálogo entre os membros sociais; e a finita que pretende obter a vitória e se assemelha no contexto comunicacional as normas do debate, encerrando a fala de outra pessoa[33].

Nesta toada, a aplicabilidade de sanções tributárias pela autoridade credenciada pelo sistema em um processo administrativo corresponde a teoria dos jogos de linguagem

---

[28] TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 64; SCARVINO, Dardo. **La filosofia actual. Pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós, 2000, p. 65.

[29] BERBEL, Vanessa Vilela. Diálogo entre a teoria dos jogos de linguagem e a teoria dos sistemas. **Revista Direito & Práxis**, Rio de Janeiro (RJ), v. 06, n. 10, p. 233-260, 2015. DOI: <https://doi.org/10.12957/dep.2015.12346>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/revistaceaju/article/view/12346>. Acesso em: 25 jan. 2022.

[30] SCARVINO, Dardo, *op. cit.*, p. 67.

[31] Vanessa Vilela Berbel conclui que "não se pode mesclar os jogos de linguagem; há uma autonomia inerente a cada um deles (BERBEL, Vanessa Vilela, *op. cit.*, p. 253).

[32] "23. Quantas espécies de frases existem? Afirmação, pergunta e comando, talvez? – Há inúmeras de tais espécies diferentes de emprego daquilo que chamamos de "signo", "palavras", "frases". E essa pluralidade não é nada fixo, um dado para sempre; mas novos tipos de linguagem, novos jogos de linguagem, como poderíamos dizer, nascem e outros envelhecem e são esquecidos" (WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. (trad.) José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 35).

[33] TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 64.

na modalidade de finitos, na medida em que a marcha processual possui um aspecto final de reconhecer a incidência de uma norma tributária, pacificando o conflito, devendo ser observadas as regras dos jogos inerentes ao sistema jurídico tributário, na qualidade de limitações internas. Enquanto, que atos consensuais no âmbito da atividade tributária correlaciona-se com a teoria dos jogos de linguagem na modalidade de infinitos, pois objetiva a manutenção de uma comunicação dialógica, com aceitação de novas regras, estabelecendo uma relação jurídica modificada.

1.5 A lógica jurídica para conformação das normas jurídicas sancionatórias

A lógica jurídica enquanto linguagem corresponde a um sistema complexo de significações permeado de regras sintáticas homogêneas e rígidas, que apresentam um sentido, resultado das relações que se estabelecem por meio de uma matriz ou fórmula, se exibindo em linguagem formalizada[34]. Para que seja possível a sua elucidação é necessária sua apreciação com uma metalinguagem que se apresenta desformalizada para alcançar a linguagem-objeto, que correspondem aos termos, proposições e argumentos de outra linguagem[35].

Lourival Vilanova destaca que a linguagem lógica permite conferir precisão nas construções das significações, evitando a existência de ambiguidade ou polissemia dos conteúdos normativos. Averba em suas palavras:

> Irrecusavelmente, a linguagem lógica reduzida a símbolos-de-símbolos, símbolos gráficos como substituendos ante os possíveis objetos do mundo (valores), composta de algoritmos artificialmente construídos, confere, ao sistema da lógica, precisão e finura na análise. Amplia o universo das formas lógicas, dissimuladas no paralelismo lógico-gramatical da linguagem diária e técnica. Evita a ambiguidade ou a multissignificatividade de um só vocábulo, ou o fato de que vários vocábulos tenham a mesma significação. O significado dos vocábulos lógicos é unívoco. Consegue-se descobrir, tirar o véu da linguagem que oculta a forma lógica, e pôr em evidência que, muitas vezes, na diversidade morfológica (gramatical) reside identidade da mesma forma lógica, como na similitude morfológica da linguagem dissimula-se a diversidade de estruturas formais[36].

Norberto Bobbio[37] no estudo das proposições prescritivas ensina que a norma jurídica possui uma estrutura lógico-linguística que pode ser objeto de inserção de diversos conteúdos e significações. O formalismo jurídico professa a consideração

---

[34] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 69.
[35] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019b, p. 200.
[36] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 20-21.
[37] BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016, p. 72.

exclusiva do direito enquanto forma, e deste ponto de vista, norma corresponde a categoria geral de proposições prescritivas, que por sua vez, são compostas por um conjunto de expressões que possuem um significado em sua unidade, que se nomeia de juízo, e é integrado por sujeitos e predicados unidos por um elemento implicacional.

Enunciado é a expressão, o termo, a sentença ou frases formadas pelos conjuntos de fonemas e grafemas estruturados que tem por finalidade transmitir o conteúdo de uma mensagem linguística num contexto comunicacional. Se manifesta por meio de símbolos para a significação de um conteúdo completo da mensagem.

Paulo de Barros Carvalho define enunciado:

> Emprego aqui a voz "enunciado" como o produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação[38].

O termo enunciação refere-se à atividade social e interacional por meio do qual a língua é colocada em funcionamento por um enunciador (aquele que fala ou escreve), tendo em vista um enunciatário (aquele para quem se fala ou se escreve). A enunciação seria o próprio ato de fala, enquanto o enunciado seria o seu produto, ou seja, aquilo que se fala.

Enunciação-enunciada é o conjunto de marcas, identificáveis no texto, que remetem à instância da enunciação. Tais marcas da instância de enunciação seriam os dêiticos de espaço, tempo e pessoa disseminados no texto e que se referem à enunciação.

A proposição é o conteúdo do enunciado, é o sentido atribuído à mensagem. É a significação construída a partir da mera leitura do enunciado pelo intérprete e corresponde à significação da mensagem, consubstancia num juízo, por meio da associação de ideias. Ela confere forma a norma jurídica através de uma estrutura lógica de significação com elemento sintático gramatical compostas de sentenças e orações expressas por meio de frases de sínteses conceituais[39].

As formas lógicas são investigações que utilizam a linguagem como um ponto de partida para a constituição das estruturas lógicas, que expressam proposições suscetíveis de valorações, que nas proposições prescritivas se relacionam aos valores válidos e não válidos, apreciadas por qualquer pessoa que se coloque em atitude

---

[38] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 27.
[39] VILANOVA, Lourival. Norma jurídica: proposição jurídica (significação semiótica). **Revista de Direito Público**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 61, p. 12-33, 1982.

cognoscente, com finalidade de alterar o mundo social mediante a linguagem jurídica[40]. Há a necessidade de abstração do conteúdo do ato de pensar, a variabilidade do conteúdo semântico, os estados-de-coisas para isolar a proposição da relação com o sujeito, do ato e do objetivo específico para concentrar nas variáveis e nas constantes da proposição-em-si-mesma retirando-a do contexto empírico, "numa mudança de atitude da consciência ante os objetos[41]".

Para construção da proposição é necessária a realização da abstração lógica ou realizar uma reflexão lógica, com o isolamento temático da forma por meio da formalização que se consubstancia num processo de sistematização cujos conteúdos significativos fonéticos são substituídos por signos convencionalmente estabelecidos, com um certo grau de abstração que vinculando a qualquer significado (objeto)[42], chega-se à estrutura lógica da linguagem.

Como adverte Lourival Vilanova para melhor compreensão das estruturas lógicas é imprescindível a apreciação dos enunciados numa "relação-de-proposições", aferindo o inter-relacionamento vinculando os enunciados por meio de conectivos que os unam com as partes constituintes de uma proposição, com função exclusivamente sintática[43].

Neste processo de formalização no qual se realiza a substituição dos termos semânticos da linguagem como objetos e são substituídos por signos de conteúdos significativos uniformes ou consentidos; ou ainda, exercem funções definidas ou fixas, se ultimam através de variáveis e constantes nesta construção de formas lógicas.

As constantes lógicas são denominadas de sincategoremas que se expressam por um termo incompleto, insuficiente para formar uma estrutura lógica. São complementadas pelas variáveis, assim chamadas de categoremas, que numa apreciação perfunctória afeta uma relação implicacional que corresponde ao sujeito e ao predicado, funcionando como suporte das constantes lógicas ("S é P"). Segundo a doutrina[44] não é possível a composição de uma estrutura formal dotada de validade sintática sem a conjugação de categoremas com sincategoremas.

É por meio desta forma lógica de operação sintática que através da linguagem no percurso de transmissão da comunicação que se forma uma operação matriz, com a

[40] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 3.
[41] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 4.
[42] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 203.
[43] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 7.
[44] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 78.

retirada dos conteúdos significativos das palavras e termos, remanescendo os símbolos e signos representativos do objeto e do predicado, e as partículas funcionando como constantes, com função sintática. E, permite que o intérprete a adote como estruturas lógicas e possa eficazmente aplicar a qualquer contexto comunicacional adequando aos objetos e predicados, como uma fórmula estruturante[45].

As relações lógicas ocorrem numa apreciação abstrata cuja incursão se inicia a partir da experiência dos objetos da linguagem, e através do emprego desta, o ser cognoscente adquire e compreende a realidade empírica, verbalizando as relações tangíveis segundo a lei da causalidade física e natural, evidentemente não há nesta perspectiva, a formação do fato jurídico. São aspectos estranhos ao campo da lógica a mera transposição por meio de simbologia lógica, transcritos em termos verbais, sem vínculos lógicos que se expressam através da linguagem[46].

A relação implicacional inserta numa relação jurídica que se instaura por meio de proposições, situando-se no tópico antecedente da estrutura lógico-sintática é condição suficiente das proposições que se posicionando no local sintático do consequente, com características bivalentes, reafirmando como condição indispensável do antecedente para deflagar uma estrutura formal dotada de validade sintática.

Devido a regra de inferência do *modus ponens* declama o mesmo valor como a verdade da proposição antecedente como condição suficiente da proposição consequente, ostentando mesma valoração; em situação diversa, pela regra da *modus tollens*, se uma proposição consequente for falsa, haverá a mesma correspondência na proposição antecedente, em razão de uma ser condição necessária da outra proposição[47].

Lourival Vilanova ensina sobre formalização da relação jurídica que se houver ruptura entre o antecedente e o consequente, não ocorre a juridicização dos eventos ou acontecimentos como pressupostos da higidez da estrutura lógico-sintática. Nos ensina em suas palavras:

---

[45] "Agora, na formalização, há um descontinium que representa verdadeiro salto para os territórios das entidades lógicas. É por isso que depois de substituir "João é médico" por "S é P", em que "S" é o tópico dos objetos e "P" o dos predicados, posso, perfeitamente, aplicar a proposição "S é P" em domínio estranho, para significar que "o próton é integrante do núcleo de átomos", que "o metal é bom condutor de eletricidade", que "a água do mar é salgada", que "o homem é racional", que "a consciência é doadora de significado ao mundo". Note-se que os exemplos oferecidos ajustam-se todos à mesma forma proposicional, variando apenas a circunstância do objeto, que é sujeito de uma predicação, estar num sintagma nominal mais ou menos complexo, e também assim no que concerne ao sintagma verbal, onde está o predicamento" (CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 75).

[46] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 79-80.

[47] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 217-218.

> A relação jurídica se faz no plano proposicional, que é uma ponte construída pelos conceitos normativos (para dizer parafraseando Pfaender) ligando uns fatos aos outros. Desfeitos os ligamentos conceituais normativos, os fatos perdem o nexo construído e ficam participando de constelações regidas por leis meramente naturais. Se fatos sociais, ficam em órbitas normativas não-jurídicas[48].

A causalidade física possui relações implicacionais constituídas por uma linguagem descritiva, representada pelo mundo do ser, denotando um domínio ôntico, anotando a doutrina[49], uma certa dificuldade de verificar a existência de uma relação interproposicional. Neste plano somente ocorre associações implicativas entre os termos e proposições que decorrem de realidades empíricas observadas, o vínculo é descritivo, os enunciados dizem como as coisas são e o modo como os fenômenos ocorrem. Ao formalizar a linguagem se expressam na seguinte matriz: "S é P".

Agora, a causalidade jurídica é a correspondente à linguagem prescritiva que pretende a modificação de comportamentos intrassociais, compreendendo as relações que devem se dar entre os sujeitos, representado pelo mundo do dever-ser. Nesta causalidade é mais evidente a relação proposicional, pois a linguagem idiomática escrita é passível de manuseio e conhecimento pelo sujeito. Neste plano as proposições implicantes e implicadas são concretizadas por um ato de autoridade, utilizando o legislador o emprego do vínculo implicacional para alcançar a finalidade de modificar o comportamento, após extrair um dado-de-fato da realidade social transmitida pela linguagem como causa de um efeito jurídico, por meio de uma consequência[50] . A fórmula utilizada é "D (S → P)[51]".

A lógica deôntica desenvolvida por Von Wright, credenciada pela linguagem prescritiva se dedica a aferição de valores de validade e não-validade, na medida em que pretende a conformação e modificação de comportamentos das relações intersubjetivas.

Os modais deônticos são o permitido (P), o proibido (V) e o obrigatório (O), surgem como predicados de segundo nível atuando como variáveis destas condutas intersubjetivas disciplinadas pelas normas jurídicas. O jurista Paulo de Barros Carvalho refuta o comportamento facultativo (Fp) como um quarto modal, "porque se resolve sempre numa permissão bilateral: permitido cumprir a conduta, mas permitido também omiti-la[52]".

---

[48] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 77.
[49] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 217-218
[50] MESSIAS, Luiz Batista, *op. cit.*, p. 29.
[51] Deve ser que "S" implique "P".
[52] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 84.

Com efeito, a causalidade normativa ou jurídica estabelece um vínculo implicacional interno compondo a estrutura da norma jurídica e integrando o dever-ser entre a proposição-hipótese (antecedente) com a proposição-tese (consequente), funcionando como um operador interproposicional, porém, com carga neutra de valoração, já que não sofre influência do modal deôntico.

Dentro desta estrutura lógica normativa que decorrente do consequente normativo, surge uma nova relação intraproposicional que exige da presença de um sujeito mantendo uma relação jurídica com outro sujeito, e nessa vertente, sofrendo a influência dos modais deônticos, permitido (P), proibido (V) e obrigatório (O), caracterizando uma nova estrutura relacional.

Em termos formais se expressam assim:

Figura 1: Fórmula da estrutura lógica normativa

$$D\,[H \rightarrow C\,(S'\ R\ S'')]$$

Fonte: Lourival Vilanova[53]

Notadamente, o operador dever-ser representado pelos modais deônticos se expressam no consequente das normas individuais e concretas[54], nas modalidades permitido (P), proibido (V) e obrigatório (O), por meio de um ato de uma autoridade legitimada pela norma jurídica, de modo, que no plano concreto interligará dois ou mais sujeitos de direito em torno de uma prestação jurídica que decorre do Direito Positivo.

Segundo as precisas observações de Paulo de Barros Carvalho, na síntese deôntica do dever-ser que vincula duas ou mais pessoas por uma relação implicacional a respeito de determinado objeto, uma relação jurídica estabelecida, demanda uma individualização concreta de ao menos um dos sujeitos, podendo sobressair dúvidas quanto à outra pessoa, que é recebida como algo momentâneo até que ocorra a apresentação do sujeito para integrar a relação jurídica. E caso, se torne impossível por qualquer causa, "o vínculo se extingue e dissolve-se a relação jurídica[55]".

Na estrutura lógica normativa o fato relacional que permite a construção da norma individual e concreta, que se insere na proposição-tese ou consequente, é necessária a delimitação dos aspectos subjetivo e prestacional.

---

[53] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 60.
[54] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 115.
[55] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 115.

O aspecto subjetivo demanda a incursão das qualificações dos sujeitos, um no polo ativo da relação jurídica com o direito subjetivo de reivindicar o cumprimento da prestação, e outro, no polo passivo com o dever jurídico de entregar o objeto que decorre da prestação exigida.

Já, o aspecto prestacional se relaciona com o dever jurídico, notadamente é o elemento implicacional sujeito aos modais deônticos como obrigatório, proibido ou permitido, que em estado de determinação é conferida concretude por um ato de autoridade, referindo-se a conduta prescrita no antecedente normativo, outorgando um plus de certeza e segurança quanto ao cumprimento da conduta social disciplinada, aos quais se submetem à verificação da licitude ou ilicitude destas condutas.

Na construção da norma jurídica pelo intérprete com a sistematização das proposições prescritivas com a finalidade de disciplinar e modificar condutas que decorrem de uma relação jurídica, o descumprimento do dever jurídico estabelecido corresponde a uma postura contrária a norma jurídica primária, inaugurando uma nova relação jurídica de cunho secundário, denominada de norma jurídica sancionatória, possibilitando que através de um ato de autoridade legitimada pelo sistema jurídico sejam aplicadas sanções[56], com as finalidades inerentes de cada domínio do Direito Positivo.

Segundo Lourival Vilanova existe uma função lógica entre as proposições primárias e secundárias, consoante afirma em suas lições:

> [...] as proposições normativas primária e secundária relacionam-se por conectivos com função lógica. Se é certo que, temporariamente, primeiro os fatos verificam ou não verificam o delineado na norma primária, para, em seguida, incluírem-se na norma secundária, se é certo que há sucessividade temporal na ocorrência efetiva do fato jurídico para a consequência jurídica; depois, da inobservância da prestação para a consequência sancionadora, o relacionamento entre as proposições normativas primária e secundária é de ordem lógico-formal (onde a temporalidade é irrelevante). Ou, ainda: a relação-de-ordem das duas proposições normativas difere da relação de ordem temporal do acontecer efetivo. A proposição implicativa é antecedente lógico da proposição implicada, que é o consequente lógico. Como se verifica numa estrutura relacional, o termo-referente vem antes do termo-relato: "xRy", ainda que se possa simbolizar "R (x, y)" sem, todavia, haver menção temporal na proposição[57].

[56] Clarice von Oertzen de Araújo defende que ocorre um acoplamento em forma de disjunção excludente entre a norma que estatui deveres e obrigações e a sanção que pune o descumprimento destes deveres assumidos. (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. Semiótica jurídica. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, tomo I (recurso eletrônico). In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro; FREIRE, André Luiz (coords.). São Paulo: Universidade Católica de São Paulo, 2017, p. 11).

[57] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 79-80.

Deveras, a norma jurídica secundária confere juridicidade à norma jurídica primária, na medida em que confere coercitividade desta por meio de mecanismos que conduzem o sujeito passivo ao cumprimento das condutas prescritas, sob pena de imposição de medidas coativas, com características gravosas. Há de fato uma bimembridade da norma jurídica de modo que uma primária sem a secundária, desjuridiciza o fato, assumindo nesta hipótese as características de uma norma consuetudinária[58].

A norma jurídica secundária possui a seguinte estrutura lógica:

Figura 2: Fórmula da estrutura lógica da norma secundária

$$D\ \{\ [\ H \rightarrow C\ ]\ v\ [H'\ (-c) \rightarrow\ S]\}$$

Fonte: Aurora Tomazini Carvalho[59]

Podemos sintetizar nos seguintes termos: deve ser que a hipótese prevista na norma gera uma consequência a respeito do dever jurídico; e que a hipótese representada pelo descumprimento da prestação pelo sujeito implique uma sanção por um ato de autoridade.

1.6 Interpretação do Direito

De acordo com as premissas do Constructivismo Lógico-Semântico adotado neste trabalho, o ato de interpretar deixa de ser de extrair ou retirar do texto legislado um sentido ou lhe dar um alcance, e com inspiração da Filosofia da Linguagem, insere o ser humano como catalizador dos eventos sociais e assume papel de destaque no movimento de construção das significações e vinculados aos referenciais do intérprete.

A atividade hermenêutica conclama a clareza e lucidez dos conteúdos da linguagem transmitida. No entanto, não dispõe o sistema jurídico de fórmulas dotadas de precisão matemática ou mecânica para a construção de significações das proposições normativas, notadamente num ambiente cercado de expressões ambíguas e vagas, demandando uma positivação ou formalização numa operação lógico-semântica em articulação[60] entre as unidades dos signos, sem descurar da vivência prática que decorre de apreciação como os sujeitos exercem a atividade interpretativa.

O intérprete realiza a criação do conteúdo normativo a partir dos estímulos gerados pelo suporte físico que decorre da produção dos textos legislados pelos agentes

---

[58] VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 138; ARAÚJO, Clarice von Oertzen de, *op. cit.*, p. 10.
[59] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 329.
[60] MESSIAS, Luiz Batista, *op. cit.*, p. 72-73.

credenciados pelo sistema jurídico, exigindo sempre, a intervenção humana como atividade necessária a construção da significação, com os reflexos inerentes à imprecisão linguística e influências que o ambiente atua nesta edificação da norma jurídica. Por essa razão, Aurora Tomazini de Carvalho afirma que "não existe texto sem contexto, mas também não existe conteúdo sem o ser humano. O conteúdo está no homem, apenas é atribuído no texto[61]".

A Ciência do Direito é um processo de constante mutação sujeitando-se às transformações da realidade social e de novos fenômenos sociais, históricos e culturais, de modo que o hermeneuta exerce um papel fundamental na concretização do Direito inserindo novos elementos interpretativos no contexto comunicacional, adaptando os conteúdos legislados que não possuem a velocidade necessária na reforma dos suportes físicos, que se sujeitam a novas ressignificações.

A intepretação do Direito nesta concepção que centraliza homem como o foco ejetor da construção das significações em um percurso crescente e inesgotável como atividade psíquica, crítica e evolutiva, se desenvolve a partir de dois momentos distintos[62]: pela linguagem integrante de um sistema comunicacional permite trafegar a mensagem jurídica através do emissor – autoridade competente à produção de normas; e o movimento e a relevante atividade criativa de construir os significados através do texto legislado consolidando juízos normativos – o destinatário da norma jurídica representada por seus mais variados intérpretes (agentes do Estado, juristas, doutrinadores e particulares).

Em uma outra vertente, superando o método clássico de interpretação, que surgiu após o movimento do Giro-Linguístico, e consolidado pelo Constructivismo Lógico-Semântico proposto por Lourival Vilanova e desenvolvido por Paulo de Barros de Carvalho[63], a semiótica do Direito como vetor interpretativo do fenômeno da linguagem permite a compreensão das normas jurídicas a partir de três ângulos de análise, por meio da semiótica jurídica[64].

---

[61] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, p. 241.

[62] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 242.

[63] "[...] ninguém lograria construir o ato hermenêutico, oferecendo sentido ao produto legislado, sem iniciar seu trabalho pelo plano da expressão ou da literalidade textual, suporte físico das significações do direito. Daí a extraordinária importância da semiótica, como teoria geral dos signos de toda e qualquer linguagem, teoria responsável pelas radicais transformações dos costumes da comunidade jurídica, no mundo contemporâneo" (CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 202).

[64] "Na semiótica Jurídica é comum encontrarmos a adoção da divisão operada nos moldes da lógica entre os campos da sintaxe, da semântica e da pragmática das normas jurídicas. É notável, de fato, o efeito

Na primeira, a mensagem legislada é composta de um substrato material ou suporte físico que decorre do texto que trafega no corpo social, e demanda uma atividade de compreensão dos signos e criação de seus significados, ou seja, a relação entre os signos e o objeto numa relação semântica. Já na segunda, pela atividade hermenêutica, se realizam recortes metodológicos, que na linguagem escrita desmembram as unidades significativas para conferir precisão à construção da significação da norma jurídica, realizam-se associações compostas numa estruturação formal ou sintática, robustecendo a coerência na atividade interpretativa, por meio de criações de significações proposicionais, neste plano de sistematização e coordenação, efetiva-se uma apreciação na relação entre os signos. E, na terceira, parte de uma investigação sobre a aplicação da linguagem como o uso das palavras e expressões que compõe o suporte físico vem sendo aplicados pelos utentes, delimitando empiricamente os parâmetros contextuais e culturais que influenciam o sistema comunicacional, que se realizam por uma análise pragmática, dimensão que se verifica a relação dos signos com seus intérpretes.

Deveras, relevante destacar que estes três níveis de análise que decorre da semiótica jurídica, a semântica, a lógico-sintática e a pragmática, consoante defende Adriano Luiz Batista Messias[65] possuem uma dependência recíproca na construção da norma jurídica pelo hermeneuta. Admitimos somente um corte metodológico para outorgar significados aos símbolos e seus conteúdos, como método de análise na atividade interpretativa, contudo, o plano lógico e o plano semântico possuem um nível de maior relevância no processo interpretativo, não se desprezando o plano pragmático que mantém se ligado àqueles[66], consoante será destacado neste trabalho.

A arte de interpretar é um processo de construção das significações, dos sentidos que tem como ponto de partida o texto como suporte material, o produto de atos de enunciação e dispersos no sistema, na roupagem de signos, e assim os enunciados linguísticos não são dotados de significações em si mesmos considerados[67]. Paulo de Barros Carvalho define a interpretação como atividade psíquica de "atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio destas, referências a objetos[68]".

produzido pelo Círculo de Viena e o movimento do positivismo lógico sobre as ciências jurídicas, o que torna compreensível a afinidade dos juristas com as concepções semióticas de Charles Morris (ARAÚJO, Clarice von Oertzen de, *op. cit.*, p. 9).

[65] MESSIAS, Luiz Batista, *op. cit.*, p. 76.

[66] TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 38.

[67] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 199.

[68] *Ibidem, op. cit.*, p. 59.

Uma característica da interpretação do Direito ou jurídica é conformação de processo evolutivo e inesgotável de atribuir novos significados ou novos valores aos símbolos, a atividade hermenêutica por essência, pode ser objeto de reinterpretação de forma infinita, impossibilitando uma limitação ou restrição semântica.

Isto se confirma pela conclusão de que na interpretação jurídica não existe uma única resposta ou fixação de entendimento correta ou verdadeira sobre as significações constantes das normas jurídicas, e ainda, possuir a hermenêutica jurídica um dinamismo como instrumento de mudanças sociais, estando as significações dos signos variáveis no tempo, no espaço, na história e na cultura[69].

A intertextualidade é outro fator que delimita a atividade interpretativa, que no percurso gerador de sentido proposto por Paulo de Barros Carvalho[70], consigna que o suporte material decorrente do texto normativo neste processo de sistematização deve dialogar com outros textos, instalando verdadeira transmissão dialética da linguagem com outras mensagens legisladas numa trajetória sem fim, sujeita a reconfiguração, extirpando ruídos de comunicação.

Importante registrar que intertextualidade pode se apresentar em dois planos: a) estritamente jurídico que se estabelece das relações inerentes aos diversos ramos da Ciência do Direito; b) jurídico em acepção ampla ou lata, quando são incluídos outros campos que possui a investigação do Direito como objeto, ainda que de forma acessória, como a Sociologia do Direito, a Antropologia Cultural do Direito, dentre outros[71].

Outros elementos constituem em limites interpretativos ao hermeneuta que possuem níveis de intensidades variáveis como ocorrem no plano da expressão dos textos jurídicos, nos horizontes culturais do intérprete, e no contexto que os envolvem com as circunstâncias dos acontecimentos ou dos sistemas jurídicos.

No plano da expressão ou da literalidade textual é aquele no qual a autoridade credenciada pelo sistema jurídico produz as normas vertidas em linguagem escrita, composta de conjunto de letras, palavras, frases, carregados de signos com valoração semântica ser realizada pelo intérprete para conferir uma precisão linguística.

---

[69] GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
[70] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 204.
[71] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 206.

Neste instante é que o intérprete mantém o primeiro contato com a mensagem legislada, se caracterizando com o único e exclusivo dado objetivo para os integrantes da comunidade comunicacional.

Ao legislador é conferida a competência para formulação dos signos e enunciados linguísticos, aos quais o intérprete deve se debruçar e encontrar as suas significações, ou seja, neste plano do percurso gerador de sentido, a definição dos elementos que comporão o suporte físico limitarão o espectro dos conteúdos semânticos, a serem buscados no plano dos enunciados prescritivos[72]. Deve-se observar que no plano da literalidade textual a alteração de sentidos da linguagem jurídica pode ser exercida pelas fontes produtoras do Direito Posto com a alteração da norma jurídica, constituindo num caminho mais prático, sem ter que exercer um convencimento por meio de argumentos sólidos e coerentes.

A construção das significações e dos sentidos da mensagem legislada envolve uma relação dialógica de comunicação linguística entre o legislador e o intérprete que se encontram sujeitos a inserção no suporte físico uma ambiguidade ou uma polissemia dos signos e no mesmo espaço de tempo e lugar, é possível encontrar posições diversas e interesses distintos.

Nesse aspecto a atividade interpretativa pode estar sujeita ao contexto histórico, social ou cultural, e a princípio, o intérprete poderá possuir uma pré-compreensão ou pré-conceito dos signos e seus juízos normativos, que pode ser confirmada ou renovada uma nova significação, exercendo assim, a função de um sistema de referência e limitador do processo de construção dos sentidos.

Fabiana Del Padre Tomé ensina que o valor cultural é uma condição apriorística do conhecimento, posto que é composto de uma relação de linguagens entre o sujeito cognoscente e o objeto; "para conhecer algo é preciso uma pré-compreensão daquilo que se pretende conhecer[73]".

O conhecimento no Constructivismo Lógico-Semântico corresponde à utilização do intelecto para a produção dos objetos captados pela percepção humana, por meio da linguagem, e assim, apresenta-se condicionado ao contexto em que se opera, sujeito as condições e características do meio social, do tempo histórico e da vivência do sujeito[74].

---

[72] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 63.
[73] TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 51.
[74] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 42.

De outro turno, na Filosofia da Linguagem o conhecimento é a reprodução sobre as coisas relacionadas aos conceitos e se expressam por meio da linguagem. O ser humano através da linguagem constitui a coisa como uma realidade empírica inteligível, e por meio dela, se constrói a realidade e a verdade nada mais é que uma relação entre linguagem[75].

Nas precisas observações de Paulo de Barros Carvalho[76], a interpretação da mensagem legislada pressupõe a realização de associações de comunicações linguísticas e extralinguísticas, num primeiro momento envolvendo o texto num eixo paradigmático, e o outro, circunscrevendo às características ambientais e culturais, com uma apreciação externa na atividade hermenêutica.

Pela Teoria Comunicacional que aproxima os sentidos e as realidades significativas construídas, através da linguagem num intercâmbio de comunicações de forma dialógica entre os agentes produtores do suporte físico e os intérpretes, que aprioristicamente estão inseridos num mesmo ambiente histórico-social, facilita uma mesma percepção das significações. No entanto, mudando-se os referenciais e os contextos, modifica-se a significação. E, assim, essa volatilidade que impulsiona o contexto sobre a aplicabilidade de normas jurídicas, exerce um limite na atividade do hermeneuta.

Efetivamente, na interpretação do Direito não se adota a concepção de existência de uma interpretação única e exclusiva que aponte para uma respectiva solução, sendo atribuição do intérprete atribuir valores e significações aos símbolos, de forma arguta e técnica, apresentando métodos ou ferramentas que contribuem para a eliminação de ruídos de comunicação e reduzir as ambiguidades e faltas de clarezas semânticas, convencendo pela justificação e coerência, apresentadas como propulsoras de um sentido aceito pelos integrantes deste processo dialógico.

1.7 Percurso gerador de sentido de Paulo de Barros Carvalho

A interpretação constitui em uma atividade dotada de complexidade exigindo do intérprete um intenso esforço intelectual e de reflexão sobre a mensagem legislada de conteúdo linguístico com forte conotação axiológica, permitindo a construção de um discurso, demandando a incursão em diversos planos ou perspectivas, por meio de um método eficiente, hábil a edificação do Direito.

---

[75] CARVALHO, Aurora Tomazini, 2019a, *op. cit.*, p. 22; TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 49.
[76] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 25.

Paulo de Barros Carvalho desenvolveu um método de interpretação com forte influência da semiótica jurídica sobre os textos jurídicos positivos, que se espraiam em adequar sua investigação nos aspectos da sintaxe, da semântica e da pragmática, buscando estruturar as normas jurídicas num estrato de linguagem com a sedimentação de etapas metodológicas que perfazem um percurso gerador de sentido ou uma trajetória interpretativa[77].

E, assim, apresenta a estruturação em quatros planos distintos para a construção de sentido de qualquer norma prescritiva, a saber: a) plano S1: sistema da literalidade ou do suporte físico das significações jurídicas (plano dos enunciados); b) plano S2: sistema do conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (plano das proposições); c) plano S3: sistema do conjunto articulado das significações normativas ou de normas jurídicas *stricto sensu* (plano das normas jurídicas); d) plano S4: sistema da organização das normas construídas (plano da sistematização).

Antes de iniciarmos a desvendar os caminhos a serem trilhados para a atribuição de valores aos símbolos e conferir significações a linguagem prescritiva é indispensável esclarecer a distinção sobre enunciado, proposição e norma jurídica.

Enunciado é a expressão, o termo, a sentença ou frases formadas pelos conjuntos de fonemas e grafemas estruturados que tem por finalidade transmitir o conteúdo de uma mensagem linguística num contexto comunicacional[78]. Se manifesta por meio de símbolos para a significação de um conteúdo completo da mensagem. Os enunciados como objeto da linguagem não possuem em si mesmos considerados, as significações que são construções desenvolvidas pelo intérprete.

Proposição é a significação, que é construída a partir da mera leitura do enunciado e consubstancia num juízo, por meio de associações de ideias interligadas, numa estruturação lógico-sintática por meio do discurso descritivo (verdadeiro ou falso), prescritivo (válido ou inválido) ou interrogativos (pertinente ou impertinente)[79], que em última análise é o conteúdo do enunciado e o sentido atribuído à mensagem.

Paulo de Barros Carvalho define norma jurídica como "estrutura categorial construída pelo intérprete a partir das significações que a leitura dos textos do direito

---

[77] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 60.
[78] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 27.
[79] CARVALHO, Paulo de Barros. O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Direito e Positivação no Direito Tributário**. Vol. I. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 5-27.

positivo desperta no espírito do exegeta[80]". Destaca que a construção e compreensão da regra jurídica, normalmente, não se encontra inserida em um artigo, impondo ao exegeta a incursão no sistema do Direito Positivo em busca do alcance das significações.

Segundo Lourival Vilanova a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação:

> O ser-sistema é a forma lógica mais abrangente. As partes são as proposições. Onde há sistema há relações e elementos, que se articulam segundo leis. Se os elementos são proposições, sua composição interior obedece a leis de formação ou de construção. O legislador pode selecionar fatos para sobre eles incidir as hipóteses, pode optar por estes ou aqueles conteúdos sociais e valorativos, mas não pode construir a hipótese sem a estrutura (sintática) e sem a função que lhe pertence por ser estrutura de uma hipótese. Pode vincular livremente, em função de contextos sociais e de valorações positivas e de valores ideais, quaisquer consequências às hipóteses delineadas. Mas não pode deixar de sujeitar-se às relações meramente formais ou lógicas que determinam a relação-de-implicação entre hipóteses e consequências[81].

De acordo com estas premissas, abordaremos com maior rigor de precisão cada um dos planos que integram o percurso gerador de sentido.

1.7.1 Sistema da literalidade textual, suporte físico das significações jurídicas (S1)

O plano da literalidade textual é formado pelo conjunto de enunciados prescritivos, composto por um conjunto de letras, palavras, frases reproduzidas em um documento físico-material pelos órgãos credenciados pelo sistema.

O texto escrito que corresponde ao "espaço que limita o âmbito dos suportes materiais utilizados na mensagem comunicacional[82]" é a expressão de um dado objetivo para a construção das significações jurídicas, dotada de objetivação, neste plano o intérprete mantém o primeiro contato com a mensagem legislada.

Parte-se para uma comunicação centrada e proclamada em um texto jurídico, com foco na apreciação da morfologia das unidades linguísticas ou à sintaxe, que aprofunda a sua análise na estruturação e formação dos signos jurídicos, compostos de enunciados prescritivos que almejam a transmissão de um sentido ou juízo completo de significação, de maneira racionalmente organizada e estruturada.

Com base nesta abordagem sobre o suporte físico das significações jurídicas o intérprete ingressará na análise sintática da sentença e com a agregação das unidades

---

[80] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 27.
[81] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 54.
[82] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 62.

linguísticas que muitas vezes são compostas por artigos, incisos, alíneas e parágrafos, um sentido completo de significação é alcançado por meio de uma proposição ou proposições conjugadas. Em outros termos, a proposição é um dado imaterial que representa o juízo ou raciocínio desenvolvido na apreciação dos enunciados que compõe o sistema da literalidade textual.

A organização dos signos é realizada pelo agente competente para a produção da norma jurídica, a quem cabe dar seus contornos no suporte físico e consequentemente pode estabelecer limites ao intérprete na construção dos significados. A ausência de uma organização sintática dos enunciados no plano da literalidade textual pode culminar com o comprometimento do juízo normativo a ser construído pelo intérprete.

O plano da literalidade textual é ponto de partida para o intérprete no percurso gerador de sentido da norma jurídica, que ocorre com um contato cognoscitivo com o suporte físico permitindo a construção da significação, mas efetua-se um recorte metodológico isolando este plano, deixando em suspensão o plano do conteúdo das significações, para se debruçar sobre as combinações morfológicas e sintáticas que estruturam os enunciados prescritivos propostos pelo legislador.

Em decorrência do exercício da competência legislativa conferida pelo sistema jurídico ao emissor da mensagem legislada, notadamente no plano da literalidade textual que o agente introduz alterações legislativas, reordenando o sistema jurídico ou direcionando com balizas normativas a interpretação a ser desempenhada pelo destinatário da mensagem.

Entretanto, essas alterações não afetam as mutações de ordem pragmática que modificam a compreensão e as significações atribuídas aos símbolos, pois depende de fatores externos relacionados à cultura e a historicidade do intérprete, e são incontroláveis pelo Poder Público[83].

1.7.2 Sistema dos conteúdos significativos dos enunciados prescritivos (S2)

Com o isolamento metodológico do suporte físico, o intérprete ingressa no plano dos conteúdos dos enunciados prescritivos numa escalada da hermenêutica e inicia-se a atribuição de valores aos símbolos, expressos no plano da materialidade textual.

Este processo é realizado em duas etapas de construções dos significados ou sentidos, aos quais os enunciados prescritivos são compreendidos isoladamente, para depois, as proposições são associadas possibilitando ao intérprete ter uma apreciação

[83] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 271; MESSIAS, Luiz Batista, *op. cit.*, p. 114.

global do conjunto das significações, relacionadas as modificações das condutas intersubjetivas. Paulo de Barros Carvalho anota que o isolamento metodológico dos enunciados possui a função de "serem confrontados com outros enunciados, de superior e do mesmo status, buscando o exegeta sua integração na totalidade do conjunto[84]".

Efetivamente, assume destaque o campo semântico na interpretação da norma jurídica na busca da construção das significações prescritivas, sem se descurar da obediência sobre as normas de regras gramaticais e sintéticas, sendo estruturados com formações sólidas e dotadas de objetividade numa edificação proposicional dos enunciados prescritivos.

No aspecto sintático, neste sistema ainda não se configura a presença de todos os elementos para conformação de uma norma jurídica completa com o mínimo irredutível do deôntico, podendo ser qualificadas como significações[85] que se formam a partir de enunciados prescritivos, exigindo-se que sejam expressões portadoras de sentido, produzidas por órgãos credenciados pelo ordenamento jurídico e seguindo os tramites procedimentais previstos na legislação.

Nesta etapa do percurso gerador de sentido, como as significações são dispostas na mensagem legislada com certa dispersão no sistema, a serem construídas através de uma valoração semântica, diferindo a sintática para o próximo plano, o intérprete trabalha com a lógica alética compondo as suas proposições com a fórmula "S é P". A preocupação do exegeta volta-se a construção das significações isoladas dos enunciados prescritivos.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina que:

> Os enunciados do direito positivo não são expressões de atos de objetivação cognoscente. Não pretendem reproduzir o real-social, descrevendo-lhe os aspectos. Longe disso, o vetor semântico que os liga ao "mundo da vida" contém, invariavelmente, um *dever-ser*, assim no estado neutro, sem modalização, ou operando por intermédio dos functores *obrigatório*, *proibido* ou *permitido*, com o que se exaure o campo material das possíveis condutas interpessoais.
> O *dever-ser*, frequentemente, comparece disfarçado na forma apofântica, como se o legislador estivesse singelamente descrevendo situações da vida social ou eventos da natureza, a ela relacionados[86]. (grifo do autor)

Vê-se que as proposições no processo hermenêutico de construção dos sentidos e juízo, com alta carga semântica sofrem influências condicionadas pelos horizontes culturais do intérprete e do contexto social marcada pela historicidade. As mutações

[84] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 64.
[85] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 64.
[86] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 64-65.

hermenêuticas são um processo crescente no dimensionamento dos valores acolhidos pela sociedade em dado momento histórico, de modo que se caracteriza uma mutabilidade neste processo interpretativo com a atribuição de significações de acordo com o contexto[87].

1.7.3 Sistema das normas jurídicas stricto sensu (S3)

Ultrapassada a fase da construção das significações dos enunciados prescritivos o intérprete deve realizar uma incursão hermenêutica mediante a associação de proposições criadas no plano dos conteúdos significativos, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido, na forma hipotético-condicional (H C), com primazia da estruturação sintática, em busca da construção de uma significação normativa. Neste plano do percurso gerador de sentido, o intérprete organiza as proposições isoladamente produzidas e as vinculam em busca de unidades completas de sentido deôntico, para que assumam tal característica.

No plano das proposições deonticamente estruturadas para alcançar o sentido completo da norma, exige do hermeneuta o deslocamento várias vezes no percurso gerador de sentido, nos planos de interpretações, sendo necessária a realização de várias incursões nos subsistemas que antecederam para a construção da norma jurídica *stricto sensu*.

Notadamente, com as dispersões das unidades normativas representadas por enunciados prescritivos é tarefa da hermenêutica promover a identificação e a associação destas regras para construir a significação de uma norma jurídica completa com sentido irredutível[88]. Com efeito, nos vários ramos do Direito temos a mesma característica, demandando a incursão nos planos interpretativos.

A norma jurídica é uma proposição estruturada a partir da construção de significações criadas pelo intérprete em sua mente, na fórmula hipotético-condicional, permeadas de variáveis, e segregação de hipótese e consequente normativos, que são

---

[87] Autora Tomazini Carvalho exemplifica o conteúdo semântico da palavra “cônjuge” e “comerciante” e influência de novos cânones de significação atribuído pela doutrina e jurisprudência brasileira (CARVALHO, Aurora Tomazini, 2019b, p. 274).

[88] Podemos sintetizar por exemplo, no caso de imposição de exigência tributária do imposto de renda sobre pessoas físicas que a hipótese ou antecedente normativo é disciplinado pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional que disciplina o aspecto material do tributo e deve ser integrado com o artigo 7º da Lei nº 9.249, de 1995, que regulamenta o aspecto temporal. E quanto ao consequente normativo, o Código Tributário Nacional nos artigos 44 e 45 realizam a conformação legal do aspecto pessoal no polo passivo e a base de cálculo como um dos elementos do aspecto quantitativo, que deve ser integrado com o artigo 1º da Lei nº 11.482, de 2007 que prevê as alíquotas progressivas. Assim, mostra-se evidente a incursão que o exegeta deve transitar para a construção de uma norma jurídica em seu sentido irredutível deôntico.

aferidos isoladamente numa apreciação sintática para alcançar um resultado lógico e coerência na complexa tarefa de interpretação.

A estruturação no plano da sintaxe ocorre no sistema da norma jurídica *stricto sensu*, sendo diferidas no percurso gerador de sentido, assim, não se leva essa apreciação em planos antecedentes que possuem outros enfoques na semiótica jurídica.

A forma lógica hipotética-condicional somente ocorre com a formalização mediante processo de abstração das significações criadas e substituídas por variáveis e constantes, com o isolamento temático conforme proposto por Lourival Vilanova:

> Formalizar não é conferir forma aos dados, inserindo os dados da linguagem num certo esquema de ordem. É destacar, considerar à parte, abstrair a forma lógica que está, como dado, revestida na linguagem natural, como linguagem de um sujeito emissor para um sujeito destinatário, com o fim de informar notícias sobre os objetos. E destaco, por abstração lógica, a forma, desembaraçando-me da matéria que tal forma cobre. A matéria reside nos conceitos especificados, nas significações determinadas que as palavras têm como entidades identificáveis pela sua individualidade significativa[89].

Efetivamente, no plano das proposições deonticamente estruturadas que se obtém a construção das normas jurídicas que disciplinam condutas intersubjetivas e modalizadas pela linguagem prescritiva como proibida, permita ou obrigatória, e permite a integração de aferição de condutas lícitas e ilícitas com a correspondente aplicação de uma sanção jurídica por um ato de autoridade credenciada pelo ordenamento jurídico.

1.7.4 Sistema das significações normativas sistematizadas (S4)

Após a construção da norma jurídica *stricto sensu* pelo intérprete com a incursão nos demais subsistemas, é necessária a organização das normas jurídicas construídas num escalonamento estrutural de relações de subordinação e coordenação entre as unidades legisladas. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho "em S4 teremos o arranjo final que dá status de conjunto montado na ordem superior do sistema[90]".

O vínculo de subordinação decorre da hierarquia normativa de determinado sistema jurídico, que são oriundas de normas introdutoras e introduzidas, normalmente permeadas de valores e de competência do órgão credenciado pelo sistema para produção de textos jurídicos com o intuito de disciplinar as relações intersubjetivas. Notadamente, as normas constitucionais são preceitos ordenadores do sistema, de modo que as demais regras jurídicas devem ser compatibilizadas com seus valores, princípios e normas, sob

[89] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 8.
[90] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 68.

pena de ser reconhecidas pelo intérprete como inválidas e sem efeitos para a incidência normativa e construção de normas jurídicas individuais e concretas.

Em outro quadrante, o vínculo de coordenação entre normas jurídicas assenta-se na relação de complementariedade que decorrem das relações jurídicas, disciplinando outros aspectos propiciando a construção de um sistema normativo uno ou conglobante, caracterizado pela autorreferencialidade no sentido de mutação interna em um processo dialético[91] como sistema comunicacional de linguagem prescritiva.

Aurora Tomazini de Carvalho[92] oferece como exemplo de coordenação normativa a existência de outras normas construídas a partir da regra matriz de incidência tributária como o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e a imposições de multas que se fundamentam no não pagamento voluntário do tributo e a cominação de deveres instrumentais como ocorre com o documento de informação e atualização cadastral (DIAC) e o documento de informação e apuração do ITR (DIAT) à autoridade administrativa.

Com efeito, a partir da aferição dos vínculos de subordinação e coordenação na construção da norma jurídica pelo exegeta, que trabalha com conceitos de validade e nulidade destas, preconiza-se o plano pragmático, a relação dos signos com seus utentes, a valoração permite a edificação e estruturação de um sistema que se consolida num processo dialógico que culmina com um processo decisório na construção de significações de normas jurídicas gerais e abstratas relacionadas com normas jurídicas individuais e concretas.

1.7.5 Integração entre os planos S1, S2, S3 e S4

O percurso gerador de sentido se notabiliza por integrar um processo hermenêutico complexo que admite apenas recortes metodológicos para a exata compreensão em que cada sistema o intérprete se movimenta na busca da construção de uma norma jurídica com sentido deôntico irredutível. Assim, não podem ser entendidas como partes procedimentais isoladas, mas integradas, no qual o hermeneuta deve transitar em seus sistemas sempre que necessário para a construção da norma jurídica, como um ato complexo.

A unidade do sistema jurídico ocorre com o trânsito nos subdomínios de hermenêutica a ser percorrido pelo intérprete, possibilitando uma real compreensão do comando normativo em seu sentido deôntico completo articulando-se com as normas de

[91] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 68.
[92] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 272.

competência e estrutura hierárquica dentro dos limites dos horizontes culturais e do contexto histórico que se encontram[93].

No processo de construção das normas jurídicas o intérprete se sustenta quantas vezes forem necessárias no plano dos suportes físicos (S1) e do plano dos conteúdos significativos (S2) para supressão de dúvidas e possibilitar a redução ou eliminação de ambiguidades que se inserem no campo semântico. E partir desta digressão, modifica a sua aferição mediante estruturação lógico sintática-gramatical para a conformação de uma norma jurídica *stricto sensu* no plano do conjunto articulado das significações normativas (S3), formalizadas numa relação hipotética-condicional. Para finalmente, realizar uma estruturação com enfoque na perspectiva pragmática e ordenar as significações normativas em relações de coordenação e subordinação, no plano das significações normativas sistematicamente organizadas (S4).

A atividade complexa de interpretação de normas jurídicas não possui um fim em si mesmo, mas um movimento cíclico, na medida em que a construção e sistematização da norma jurídica possibilita a atribuição de significados e sentidos aos signos de forma ininterrupta, sempre quando o hermeneuta estiver se debruçando com novas perspectivas valorativas.

Justamente por este motivo que Paulo de Barros Carvalho aponta que um dos axiomas da interpretação é a inesgotabilidade da interpretação, e doutrina em suas palavras:

> Inesgotabilidade é outra coluna que sustenta o processo interpretativo. O programa de pesquisa para acesso à compreensão é, efetivamente, interminável. Conhecer e operar os textos, aprofundando o saber, é obra de uma vida inteira, mesmo que se trate de algo simples, aparentemente acessível ao exame do primeiro instante. A instável relação entre os homens, no turbulento convívio social, gera inevitáveis mutações semânticas, numa sucessão crescente de alterações que se processam no interior do espírito humano. [...] Os fatores pragmáticos, que intervém na trajetória dos atos comunicativos, provocam inevitáveis modificações no campo da irradiação dos valores significativos, motivo pelo qual a historicidade é aspecto indissociável do estudo das mensagens comunicacionais[94].

A fundamental tarefa do hermeneuta é uma fonte interminável de construção de sentidos que se obtém da positivação da linguagem por meio de um processo dialógico de comunicação, com a emissão de normas individuais e concretas. Toda a mensagem legislada pode ser validamente reinterpretada constantemente, conferindo novos valores

---

[93] MESSIAS, Luiz Batista, *op. cit.*, p. 122.
[94] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 209.

aferidos em determinado contexto social, inerente as modificações e influxos de novos fenômenos sociais, históricos e culturais.

E o Construtctivismo Lógico-Semântico como método de hermenêutica permite a construção da significação através do refinamento semântico dos signos, a inserção de uma precisão da estrutura lógico-sintática com a formalização das proposições em uma relação implicacional, e a demarcação dos conteúdos linguísticos reproduzidos pelos sujeitos cognoscentes.

Capítulo 2 – A estrutura da norma jurídica sancionatória

Dedicamos no capítulo anterior uma abordagem propedêutica sobre a Filosofia da Linguagem como precursora do movimento denominado Giro-Linguístico e premissas dogmáticas na consolidação da Teoria do Constructivismo Lógico-Semântico como método de hermenêutica na construção das significações em seu sentido completo de irredutível de deôntico, fundada na semiose do Direto como vetor interpretativo para a construção dos sentidos e reduções de ambiguidades e ruídos na comunicação da linguagem.

Realmente importante para o desenvolvimento deste trabalho o ingresso e delimitação do conteúdo do conceito e demais aspectos que cercam a norma jurídica completa na criação dos fatos juridicizados e a relação de logicidade entre a norma jurídica material e a norma jurídica sancionatória como integrantes do sistema jurídico conferindo organicidade e propiciando o alcance do interesse público como valor constitucional a ser perseguido pelo Estado.

Neste capítulo aprofundaremos a construção da norma jurídica sancionatória em seu sentido completo com destaque para interpretação estrutural-lógica que decorre das teorias consistentes em seus aspectos formais que contribuem para a existência de homogeneidade sintática, sem se descurar da importância que revelam os aspectos semânticos da linguagem e da pragmática na relação dos utentes com o objeto investigado.

É de extremo relevo a utilização da lógica jurídica para a conformação das normas jurídicas sancionatórias, na medida em que permite conferir precisão na construção dos sentidos na interpretação jurídica, por meio de uma abstração lógica ou realizar uma reflexão lógica com o isolamento dos conteúdos pela formalização, realizando a substituição dos conteúdos significativos por signos convencionalmente eleitos pelo hermeneuta, aferível pela abstração e permitindo a vinculação a qualquer significação.

Paulo de Barros Carvalho realiza uma distinção entre a generalização e a formalização, no sentido daquela, atuar com conteúdos significativos constantes e uniformes, possuindo variáveis apenas acidentais; ao passo que nesta, os conteúdos significativos são desprezados para adotar os signos convencionalmente estabelecidos que não indicam qual o objetivo específico, mas como matriz geral[95].

[95] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 74.

A formalização permite o estabelecimento de vínculos associativos que conectam os signos de um mesmo sistema jurídico, baseados num plano sintático, alcançando o domínio das formas lógicas[96]. Este instrumento se apresenta como um modelo proposicional que com a variação dos objetos e predicados permite a aplicação da proposição em outros domínios[97], atuando como uma matriz estruturada sintaticamente com permeabilidade na atividade hermenêutica através das variáveis e constantes lógicas, cercada de homogeneidade sintática e mutabilidade do conteúdo semântico.

O estudo das estruturas lógicas das normas jurídicas sancionatórias possui a finalidade de propiciar uma investigação científica no aspecto sintático analítico das proposições normativas e as relações que os signos mantêm entre si, na criação do sentido ou juízos normativos, para a captação das realidades jurídicas que cercam os cognoscentes por meio do intelecto, permitindo a construção da interpretação das normas jurídicas.

Nesse aspecto, Robson Maia Lins e Pablo Gurgel Fernandes indicam que interpretação lógico-sintática deve ser priorizada no percurso interpretativo:

> Como o direito positivo disciplina condutas intersubjetivas mediante atribuição de determinadas consequências para certas hipóteses, decerto que a interpretação produto dos textos normativos poderá e deverá ser arranjada na forma de lógica de um juízo hipotético-condicional[98].

Deveras, relevante destacar que o aspecto logico-sintático possui uma relevância impar no estudo das normas jurídicas sancionatórias que possui como uma de suas funções a eficácia da norma jurídica primária ou material, de modo que a construção interpretativa com a incursão dos sentidos significativos, no aspecto semântico[99], e da aplicação do Direito Positivo pelos utentes e verificação de seus efeitos normativos na

---

[96] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 74.

[97] [...] na formalização, há um descontinum que representa verdadeiro salta para o território das entidades lógicas. É por isso que depois de substituir "João é médico" por "S é P", em que "S" é o tópico dos objetos e "P" o dos predicados, posso perfeitamente aplicar a proposição "S é P" em domínio estranho, para significar que "o próton é integrante do núcleo dos átomos", que "o metal é bom condutor de eletricidade", que "a água do mar é salgada", que "o homem é racional", que a consciência é doadora de significado ao mundo". Note-se que os exemplos oferecidos ajustam-se todos à mesma forma proposicional, variando apenas a circunstância de o objeto, que é sujeito de uma predicação, estar num sintagma nominal mais ou menos complexo, e também assim no que concerne ao sintagma verbal, onde está o predicamento. Chegaremos então ao patamar das formas lógicas e o faremos pelo caminho da formalização (*Ibidem*, *op. cit.*, p. 75).

[98] LINS, Robson Maia; FERNANDES, Pablo Gurgel. O constructivismo lógico-semântico e o direito sancionatório: uma introdução inspirada por lições de Lourival Vilanova. *In*: LINS, Robson Maia. **Direito Tributário Sancionatório.** São Paulo: Noeses, 2021, p. 23-24.

[99] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 22.

relação jurídica estabelecida entre o sujeito e a norma, aplicável ao *fatti specie*[100], no aspecto pragmático, são elementos complementares na complexa atividade de interpretação dos textos normativos com caráter sancionatório. Estes três níveis de análises que decorrem da semiótica jurídica, a lógico-sintática, a semântica e a pragmática, possuem uma dependência recíproca na construção da norma jurídica pelo hermeneuta.

2.1 As acepções da norma jurídica: em sentido amplo e em sentido estrito

A norma jurídica como expressão linguística é dotada de uma polissemia de significação, não estando à margem do vício da ambiguidade[101], e a falta de clareza ou precisão no discurso comunicacional, ainda que em linguagem prescritiva, acarreta a utilização do termo "norma jurídica" em mais de um sentido ou acepção.

Assim, antes de tudo, o conceito de norma jurídica é resultado de movimentos hermenêuticos construídos pelos intérpretes na busca de adjudicação de sentidos em direção a criação de uma significação deôntica, que se encontra inserida dentro de um sistema jurídico proposicional, permeadas de regras de condutas inter-humanas com um mínimo de racionalidade para efetividade da transmissão da linguagem prescritiva[102].

Estruturalmente, a norma é integrada por unidade decompostas formadas por enunciados compreendidos como frases formadas por conjuntos de fonemas e grafemas com aptidão para transmissão do conteúdo; por proposições que correspondem a significação de conteúdo a partir da captura do enunciado por meio de associações e coordenações de sentidos semânticos obtidos dos enunciados; e, na forma lógica de juízos hipotéticos-condicionais relativos à modificação de condutas intersubjetivas que decorrem de relação jurídica instaurada entre dois sujeitos, que são criados a partir das significações de enunciados prescritivos.

Dessa forma, como bem sedimentado no percurso gerador de sentido abordado no Capítulo antecedente, a norma jurídica enquanto construção dos sentidos pode se manifestar através de 4 (quatro) subsistemas ou planos interpretativos como método de

---

[100] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.,* p. 134.

[101] "A maioria das palavras não têm um campo de referência único, mas sim dois, ou mais, cada um deles construído sob forma de uma zona central a qual se acrescenta um círculo de incerteza. Tais palavras são chamadas de *ambíguas.* Em inglês isto vale, por exemplo para a palavra *nail.' Em* síntese, os seguintes axiomas se aplicam às palavras no uso cotidiano: *1º) o* significado, possível de toda palavra é vago; seu campo de referência possível e indefinido. *2°)* A maioria das palavras são ambíguas. 4º) *o* significado de uma palavra é determinado de modo mais preciso quando é considerada como parte integrante de uma expressão definida. *4°)* O significado de uma expressão - e com isso o significado das palavras contidas na mesma - é determinado de modo mais preciso quando a expressão é considerada na conexão em que é formulada*"* (ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução: Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000, p. 143*).*

[102] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.,* p. 39.

ordenação estrutural, para constituir um domínio do conteúdo, do sentido, do alcance da comunicação legislada[103].

Constituem referidos subsistemas ou planos no percurso gerador de sentido do texto normativo ou da linguagem: (i) S1 – subsistema ou plano da expressão que são compostos de enunciados dispersos e inseridos pelo legislador como elementos físicos; (ii) S2 – subsistema ou plano das proposições jurídicas que são significações isoladas construídas pelo intérprete a partir dos enunciados prescritivos; (iii) S3 – subsistema ou plano das significações normativas ou normas jurídicas *stricto sensu* que são estruturadas deonticamente pelos modais[104] permitido (P), proibido (V), obrigatório (O); e, (iv) S4 – subsistema ou plano da contextualização das significações estruturadas ou do sistema jurídico, que mantém relação de coordenação, conforme relações determinantes para derivação e fundamentação no sistema, e a subordinação entre as unidades construídas fundada na ordem superior do sistema e conforme critério de organização e competência[105].

Nesta construção podemos definir norma jurídica em dois sentidos[106] ou acepções, que se manifesta através de linguagem prescritiva nos subsistemas ou planos interpretativos desenvolvido por Paulo de Barros Carvalho[107], que estrutura a trajetória interpretativa com base metodológica da semiótica jurídica, a saber: a norma jurídica em sentido amplo e a norma jurídica em sentido estrito.

A norma jurídica em sentido amplo compreende os enunciados prescritivos enquanto suporte físico ou texto normativo e os conteúdos significativos isoladamente construídos pelo intérprete, estruturada na logica alética ou apofântica (do ser), que são construídos por meio de proposições[108]. Nesta etapa do processo hermenêutico se busca a criação das significações e juízos acerca dos enunciados como suporte físico dispersos

---

[103] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.,* p. 60.

[104] Tercio Sampaio Ferraz entende que os modais deônticos compreendem "... expectativas contra fáticas, que se expressam por meio de proposições de dever-ser (deve, é obrigatório, é proibido, é permitido, é facultado) estabelecendo-se entre os comunicadores sociais relações complementares institucionalizadas em alto grau (FERRAZ, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed., rev., e ampl. São Paulo: Atlas, 2003, p. 113).

[105] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.,* p. 61-68; CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.,* p. 298; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.,* p. 23.

[106] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.,* p. 299; CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.,* p. 134-135.

[107] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.,* p. 60.

[108] "O conteúdo da norma é um pensamento, uma proposição (proposição jurídica), mas uma proposição de natureza prática, isto é, uma orientação para a ação humana; a norma é, portanto, uma regra conforme a qual devemos nos guiar (JHERING, Von *apud* FERRAZ, Tercio Sampaio, *op. cit.,* p. 99).

no sistema, como se estivesse descrevendo os acontecimentos sociais ou eventos da natureza.

Nesta acepção, Tercio Sampaio Ferraz[109] aponta que a norma tem uma função orientadora, e objetiva a disciplina de uma relação de vontades, com um caráter imperativo – obrigando ou proibindo – que decorre o exercício de um poder, com capacidade de imposições destas orientações de comportamentos aos súditos. A norma se consolida numa proposição que modifica o comportamento intersubjetivo, que determinam como as condutas devem ser realizadas, passando a ter aptidão própria de eficácia, em consonância com os sistemas de normas. A norma assume um aspecto diretivo com aptidão que tipifica e direciona o comportamento.

Temos que, nesta espiral evolutiva hermenêutica, a norma jurídica em sentido amplo são unidades que congregam unidades dos sistemas do Direito Positivo, sem expressar isoladamente um sentido deôntico completo[110] da mensagem legislada, compostas de enunciados prescritivos e significações construídas pelo intérprete a partir dos sentidos das proposições, mas dispersas no sistema jurídico.

Agora, a norma jurídica em sentido estrito são as significações estruturadas na forma de um juízo hipotético-condicional, no dever-ser, produzindo mensagens deônticas modalizadas pelo permitido (P), proibido (V), obrigatório (O), prescrevendo uma relação jurídica entre sujeitos determinados. Ela se forma no esforço exegético do intérprete em sua mente e aparece no plano das significações normativas (S3) em sua estrutura lógica sintática, com transição para o plano da contextualização das significações estruturadas ou do sistema jurídico, momento em que o movimento hermenêutico se completa com a construção da norma jurídica no sentido deôntico completo.

Com efeito, a norma jurídica nesta acepção, é estruturada na forma de um juízo hipotético condicional integrada pela construção dos sentidos obtidos de enunciados e compostos de duas proposições que se associam em torno de um nexo de causalidade jurídica ou normativa que é prescritiva, antepondo-se aos fatos[111].

A primeira denominada proposição-hipótese, antecedente, descritor, prótase ou suposto normativo corresponde à indicação de um acontecimento ou evento de possível ocorrência, com função descritiva[112], mas sem valor veritativo, selecionado pelo

[109] FERRAZ, Tercio Sampaio, *op. cit.,* p. 99.
[110] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.,* p. 300.
[111] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.,* p. 51.
[112] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.,* p. 57.

legislador e dotada de relevância jurídica, ligada por um implicativo na segunda proposição, que se expressa por um dever-ser neutro, pois nesta posição sintática não se encontra modalizado pelo operador deôntico.

Segundo Paulo de Barros Carvalho[113] o antecedente da norma jurídica deve retratar eventos das realidades criadas pela linguagem jurídica e corresponder ao domínio do possível, sob pena de assim não possuir esta qualidade, a relação jurídica deôntica entre dois sujeitos será despida de eficácia jurídica.

O consequente ou apódese como preposição-tese, com função prescritiva na medida em que objetiva a modificação de comportamento intersubjetivo, estabelece uma relação jurídica proposicional entre dois sujeitos, modalizado pelo dever-ser, em torno de uma conduta regulada como proibida (V), permitida (P) ou obrigatória (O).

Lourival Vilanova nos ensina sobre a forma sintática da implicação:

> O Direito não prescreve que se vão verificar ocorrências naturais e condutas humanas. Nem tampouco descreve o que factualmente acontece no mundo exterior. Descreve possíveis ocorrências nesse mundo, que se alojam em hipóteses, cujos referentes são fatos. Depois vincula (prescritivamente), a essas possibilidades fáticas, efeitos, cujo caráter deôntico (obrigatório, permitido, proibido) somente condutas, como efeitos, podem ser. Tanto os fatos naturais quanto os fatos de conduta podem ser correlatos das hipóteses fácticas. Correlatos de consequências, efeitos (eficácia interna), somente condutas em recíproca interferência podem ser[114].

Na estrutura interna da norma jurídica, a relação implicacional entre a hipótese e a tese correspondem ao fato juridicizado na incidência normativa e o seu efeito ou eficácia, o que não significa que o antecedente implica o consequente, mas o que atinge é o modal deôntico, ou seja, o dever-ser exige a implicação da apódese pela prótase[115], numa correlação invertida.

Entre o consequente e antecedente normativo se estabelece um vínculo ou relação lógica por meio de um operador deôntico ou conectivo condicional ou implicacional, que são aplicados por um ato de autoridade credenciada pelo sistema jurídico. Nesta estrutura lógico-sintática o dever-ser no consequente normativo possui um caráter intraproposicional que se divide nos modais proibido (V), permitido (P) e obrigatório (O), ligando ou vinculando dois sujeitos em torno de uma conduta imperativa prevista na proposição-hipótese.

---

[113] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 29.
[114] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 57-58.
[115] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 62.

Portanto, a norma jurídica em sentido estrito é a construção pelo intérprete da significação de juízos normativos hipotéticos-condicionais composto de variáveis e constantes lógicas, formalizadas e funcionando como uma matriz, ligando as proposições por meio de uma relação implicacional e vinculando dois sujeitos, em torno de uma conduta modalizada.

A norma jurídica possui uma estrutura sintática constante, que se expressa por meio da seguinte fórmula "D (H → C)", que gramaticalmente corresponde ao seguinte verbete: "se ocorrer o fato x, então deve ser a relação intersubjetiva y [116]".

A estrutura lógica indicada congrega as variáveis "H" como hipótese e "C" como consequente, que são construídos pelo intérprete a partir da significação dos enunciados do Direito Positivo, que são dispostos no sistema como suporte físico por decisão da autoridade legislativa representados por documentos. Se encontra modalizada pelo functor-do-functor, o dever-ser representado pelo "D", e sujeitando-se as variáveis pelo operador proposicional com função implicacional, que espelha na fórmula o símbolo "→".

A construção da norma jurídica em sentido estrito envolve a conformação desta em um juízo hipotético condicional com a finalidade de modificar condutas intersubjetivas que decorrem de relação jurídica instaurada entre dois sujeitos, que são criadas a partir das significações de enunciados prescritivos, e agregada numa estreita relação de coordenação e subordinação que decorre da pertencialidade no sistema jurídico.

A coordenação entre as normas jurídicas no sentido deôntico completo permitem que haja um fluxo ou intercâmbio das significações para conformação de um juízo, numa relação de interligação e complementação normativa, trazendo uma interpretação refinada e consolidando numa norma individual e concreta por um ato de autoridade credenciada pelo sistema.

E, a subordinação corresponde a relação de hierarquia entre as normas jurídicas no processo construtivo de interpretação, numa dependência de validade entre as normas introdutoras e introduzidas[117], permeadas de valores que se localizam no ápice do ordenamento jurídico.

---

[116] CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 68.
[117] MESSIAS, Luiz Batista, *op. cit.*, p. 120.

Isso, possibilita que alcances hermenêuticos sejam reconfigurados e reconduzidos por normas de competências ou pragmáticas, direcionado um determinado sentido, como por exemplo na construção de significação que se projeta da Constituição Federal na definição dos limites impostos às sanções tributárias.

2.2 A norma jurídica completa: a norma primária e a norma secundária

O ordenamento jurídico é composto por regras jurídicas e princípios, que segundo Norberto Bobbio[118] integram à esfera da linguagem prescritiva, fundada na teoria da imperatividade do direito ou das normas jurídicas como comandos. Nesta concepção doutrinária-filosófica, decorre o surgimento de elementos agregadores na construção da dogmática da norma jurídica, pela teoria estatualista que reconhecem como tais, as normas jurídicas, somente aquelas que emanam do Estado, e com a teoria coacionista, de acordo com a qual, a característica essencial de uma norma jurídica é a coercibilidade ou a coação.

Hans Kelsen leciona que a norma jurídica categorizada pelo dever-ser é uma norma coercitiva, marcada pela possibilidade de expedição de um ato estatal representando por uma pena ou execução civil ou administrativa, assim qualificando os atos fundantes em antijuridicidade. Proclama em suas palavras ser o epicentro do sistema normativo:

> [...] as normas coercitivas (normas de conduta) encontram-se no ponto central de um sistema jurídico, prescrevendo aos homens determinada conduta – por exemplo, não matar, pagar impostos. Conduzir do lado direito – e, no caso de uma conduta inapropriada, preveem uma pena ou uma execução. Estas normas coercitivas possuem, pois, uma parte ordenadora e uma parte sancionadora[119].

A juridicidade de uma norma, que distingue dos demais sistemas prescritivos como a norma moral, a norma política, a norma social, decorre da existência de coercibilidade que caracteriza a natureza de uma imposição ou comando direcionado por meio de uma linguagem própria aos destinatários, com uma potencialidade de aplicação que integra o sistema, no sentido de criar e manter mecanismos para exigir o cumprimento das condutas prescritas, por meio de atos estatais coativos, de acordo com as gravuras legislativas.

O fato de uma norma jurídica possuir como característica a existência de coercibilidade não significa que necessariamente será coativa, pois esta ação no sentido

---

[118] BOBBIO, Norberto, 2016, *op. cit.*, p. 105-107.
[119] KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 9. ed. e rev. Traduzida de J. Cretella Jr e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 47.

de aplicação concreta da força do Direito pode não ser aplicável em determinadas circunstâncias, como nos casos de cumprimento espontâneo do dever jurídico ou em sistemas jurídicos de Direito Internacional, ou ainda para aqueles que admitem a inclusão de sanções premiais como os incentivos fiscais.

Tercio Sampaio Ferraz anota que "a coercibilidade tem antes a ver com a relação de autoridade institucionalizada[120]", ou seja, esta característica possui uma relação direta com a imperatividade da norma jurídica imposta pelo Estado com a finalidade de incutir no aspecto psicológico do sujeito para "convencê-lo" a cumprir com o dever jurídico estabelecido pela norma jurídica.

Consoante evidenciado linhas atrás, as normas jurídicas são criadas na mente do intérprete através dos enunciados dispersos no suporte físico normativo, o que vale dizer que elas são compostas de um conjunto de proposições prescritivas que são integradas num juízo hipotético-condicional para a construção de uma norma jurídica em sentido amplo. Para que seja possível a coercibilidade como fator essencial à norma jurídica ocorre uma agregação ou conexão com outras normas em sentido completo deôntico para garantir que as condutas modificadas pela mensagem legislada se tornem efetivas.

Nesse contexto, a norma jurídica possui uma estrutura dual, que decorre da bimembridade, no sentido de que é composta pela integração de uma norma primária e uma norma secundária.

A norma primária estabelece a relação jurídica de direito material, através da relação de imputação insere um dever jurídico a ser observado pelo sujeito passivo e exigível pelo sujeito ativo mediante atuação do Estado na criação de uma norma jurídica individual e concreta.

E, a norma secundária ligada a norma primária, numa estrutura lógico-sintática, funcionando como suporte garantidor de eficácia da norma, prescreve uma relação jurídica coercitiva com a imposição de uma sanção jurídica, e caso, não ocorra o cumprimento voluntário pelo sujeito passivo, surgem os atos coativos por intermédio de atuação do Estado, exceto em situações especialíssimas quando o próprio sujeito ativo pode agir em nome próprio quando autorizado pelo comando legislativo.

Lourival Vilanova, destaca em suas lições a existência de ligação lógico-sintática entre a norma primária e a norma secundária e a sua existência como essencial a construção de sentido de uma norma jurídica completa:

---

[120] FERRAZ, Tercio Sampaio, *op. cit.*, p. 121.

> 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 deônticas 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.
> Dizemos que há uma relação-de-ordem não-simétrica, a norma sancionadora pressupõe, primeiramente, a norma definidora da conduta exigida. Também, cremos, com isso não ser possível considerar a norma que não sanciona como supérflua. Sem ela, carece de sentido a norma sancionadora. O Direito-norma, em sua integridade constitutiva, compõe-se de duas partes. Denominemos, em sentido inverso do da teoria kelseniana, norma primária a que estatui direitos/deveres (sentido amplo) e norma secundária a que vem em consequência da inobservância da conduta devida, justamente para sancionar seu inadimplemento (impô-la coativamente ou dar-lhe conduta substitutiva reparadora). As denominações adjetivas "primária" e "secundária" não exprimem relações de ordem temporal ou causal, mas de antecedente lógico para consequente lógico[121].

A construção de uma norma jurídica completa incorpora a ideia de que é inerente a existência de uma bimembridade constitutiva, composta de duas normas jurídica com sentido completo deôntico vinculadas, promovendo a modificação de uma relação jurídica de direito material, que se não observada, promove a instauração uma relação jurídica processual de natureza triangular[122] com a presença da autoridade exercendo as funções do Estado na implementação de atos coativos.

Nas lições de Lourival Vilanova[123] no plano abstrato o descumprimento de um dever jurídico legitima o sujeito ativo da relação jurídica modalizada a exigir a imputação de uma sanção pela violação cometida pelo sujeito passivo, caminhando até o limite do exercício da atividade coativa estatal que condicione o cumprimento, denotando uma autonomia da nova relação processual. E se fosse suprimida a norma secundária da norma primária ficaria desprovida de juridicidade, isto é, da coercibilidade que distingue o sistema jurídico dos demais.

2.3 A dualidade da norma jurídica primária

O sistema constitucional atribui a relevante função normativa precipuamente ao Poder Legislativo, lhe incumbindo a tarefa de selecionar os critérios conotativos de fatos

---

[121] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.,* p. 73.
[122] "A norma secundária, dita sancionatória, abre a via para a relação jurídica formal ou processual, em que o direito subjetivo é o da ação, como o de defesa. Ambos são direitos subjetivos dos sujeitos ativo e passivo perante o órgão jurisdicional. Na relação jurídica processual o sujeito passivo, a quem compete o dever de prestar a tutela ou garantia de execução da coação (Liebman), é o órgão jurisdicional" (VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 183-184).
[123] *Ibidem*, *op. cit.,* p. 137-138.

relevantes com a finalidade de inserir no plano normativo os enunciados prescritivos para regular as condutas intersubjetivas dos membros da sociedade. Em outros termos, a autoridade credenciada pelo sistema elege os acontecimentos e eventos incorporando-os em hipóteses normativas, circunscrevendo em variáveis em um modelo sintático, para juridicizá-los em um fato jurídico, habilitando a projeção de efeitos no plano concreto, com emissão de uma norma jurídica individual e concreta.

Nesta intensa produção de normas jurídicas, o sistema jurídico para ser eficaz como um dos vetores a serem perseguidos para alcançar o interesse público, que conclama a existência de uma racionalidade normativa[124], de modo que vários enunciados erigidos em proposições no exercício da atividade hermenêutica são concatenados com outros, em que alguns fatos relacionais são inseridos nas relações jurídicas prescritas no consequente de outras normas jurídicas.

O legislador ao disciplinar as relações jurídicas que já são objeto de outras normas jurídicas, na estruturação lógico-sintática desta segunda norma, promove a inserção de enunciados descritivos dos consequentes normativos de outras normas, impondo através de implicação condicional outra consequência jurídica na hipótese-tese desta segunda norma jurídica[125], que possui a função de atribuir eficácia ao comando normativo primário.

Assim temos na norma primária uma dualidade de normas jurídicas que são construídas numa relação de coordenação em duas acepções normativas, a primeira constituído o dever-ser modalizado numa relação implicacional representado por consequente normativo, e a segunda que projeta como consequência uma sanção jurídica, implicada por um descumprimento do dever jurídico da primeira norma, na função sintática de antecedente, agregada da antijuridicidade.

Com efeito, cada norma possui uma estrutura relacional própria, com hipótese antecedente normativos independentes, mas que possuem uma intersecção no consequente normativo, que na segunda norma deve haver um pressuposto antijurídico – que se conecta ao consequente da primeira norma - e a sanção como consequente normativo em sua estrutura.

---

[124] "[...] atribui ao DAS o objetivo de institucionalizar modelos dinâmicos, especializados, sensíveis às demandas e mudanças econômicas, sociais, factuais e tecnológicas cada vez mais comuns. Modelos que promovam o atendimento aos valores de coerência, racionalidade e segurança jurídica na tutela dos objetivos de interesse público" (OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Direito administrativo sancionador brasileiro: breve evolução, identidade, abrangência e funcionalidades. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte (MG), ano 22, n. 120, p. 83-126, mar./abr. 2020).

[125] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2009, *op. cit.*, p. 75.

Segundo Lourival Vilanova[126] o referente da norma sancionatória é o fato jurídico que decorre da relação jurídica de direito material, sendo que este corresponde ao fato lícito na primeira norma e fato ilícito na segunda norma. Ocorre uma relação lógica na estrutura sintática entre as duas normas que se vinculam através da relação jurídica, que são decompostas internamente entre as normas.

Segundo a doutrina penalista o temo antijuridicidade é usado inadequadamente pela importação da doutrina estrangeira, em verdade, corresponde à ilicitude, a qual significa a relação de contradição entre a realização de uma conduta prevista numa norma e o ordenamento jurídico como um todo. De acordo com as lições de Francisco de Assis Toledo "pertencem à esfera dos atos ilícitos os comportamentos comissivos ou omissivos portadores de um conteúdo antagônico ao dever-ser da norma jurídica[127]".

Hector Villegas, professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade Nacional da Argentina, adota como critério da "antijuridicidade" a unicidade sem distinguir em classes de ilicitudes segundo os ramos do Direito, isto é, não se aceita que uma ação seja ilícita para o Direito Tributário e lícita para o Direito Privado[128]. E, o que caracteriza a antijuridicidade (ou ilicitude) é o elemento "objetivo da contrariedade ao direito" desprezando-se neste momento a existência de vontade caracterizada pelo dolo ou culpa e que esta contradição implica o seu conceito material, vale dizer deve corresponder à afronta a um interesse tutelado pelo Direito Positivo[129] [130].

A ilicitude material na infração tributária corresponde ao dano ou prejuízo provocado pelo descumprimento das normas tributárias, a integridade e higidez do sistema tributário[131], a criação de obstáculos ao exercício da fiscalização e secundariamente o adimplemento voluntário propiciando com redução das receitas públicas[132].

---

[126] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 48-49.
[127] TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-07-1984 e a Constituição Federal de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 161.
[128] VILLEGAS, Hector. **Direito penal tributário**. São Paulo: EDUC e Resenha Tributária, 1974, p. 211-212.
[129] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 218-219.
[130] Cleber Masson declara que "Em sede doutrinária, prevalece o entendimento de que a ilicitude é formal, pois consiste no exame da presença ou ausência das suas causas de exclusão. Nesses termos, o aspecto material se reserva ao terreno da tipicidade" (MASSON, Cleber. **Direito penal**. Vol. 1. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2015, p. 464).
[131] XAVIER, Leonardo Vetimiglia. **Direito sancionador tributário: a necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias**. 2017. 279 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017, p. 156.
[132] CARDOSO, Lais Vieira. Antijuridicidade nos crimes fiscais. PEIXOTO, Marcelo Magalhães *et al* (coord.). In**: Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 221-240.

A partir desta concepção e com base no critério da ilicitude, Aurora Tomazini de Carvalho[133] classifica a norma jurídica primária em normas precedentes e normas derivadas, e as derivadas em punitivas e não-punitivas. As normas precedentes com base numa apreciação sintática são consideradas primárias, pois seus consequentes prescrevem relações jurídicas materiais.

As normas derivadas punitivas possuem como antecedente ou hipótese o descumprimento de condutas prescritas em normas precedentes e possuem como consequente ou tese a prescrição de relação jurídicas que possuem como dever jurídico a aplicação de uma sanção. Já as normas derivadas não-punitivas possuem como hipótese o cumprimento de condutas prescritas em normas precedentes e como consequente, a prescrição de relações jurídicas que concedem um benefício.

Nesse aspecto de coordenação entre as normas derivadas não-punitivas e punitivas a referida professora[134], menciona a hipótese em que uma norma primária precedente prescreve a obrigação de pagar determinado tributo como o IPTU, possuindo um caráter dispositivo frente as normas derivadas. A norma derivada não-punitiva prevê um desconto de 5% (cinco por cento) para o caso de adimplemento antes do vencimento em janeiro. Agora, a norma derivada punitiva prescreve uma sanção pecuniária pelo inadimplemento dentro do termo legal para o pagamento, majorando-se com o percentual de 10% (dez por cento) para o caso de pagamento a partir do mês de fevereiro.

Eurico Marcos Diniz de Santi[135] efetua a distinção entre normas primárias e normas secundárias, no qual aquelas relacionam-se às relações jurídicas de direito material, e estas nas relações jurídicas de direito formal. Nas normas jurídicas de direito material parte da mesma premissa e distingue as relações jurídicas que decorrem de ato lícito e as que originam de atos ilícitos. Assim, propõe a subdivisão das normas primárias em dispositivas, nas quais prescreve um dever-ser modalizado pela obrigação, permissão ou proibição; e em normas primárias sancionatórias que possuem como pressuposto a ilicitude vinculando ao descumprimento do dever jurídico prescrevendo uma sanção, mas despida de coercibilidade, que é característica da norma secundária.

Paulo de Barros Carvalho[136] adepto dos ensinamentos de Carlos Cossio, entende que a norma primária é composta apenas por proposições prescritivas que implicam

---

[133] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2009, *op. cit.*, p. 74-76.
[134] *Id*, 2019b, *op. cit.*, p. 378.
[135] SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Liamond, 2020, p. 143-144.
[136] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 33.

relações jurídicas de direito material, e no plano sintático não existe uma sanção sem coercibilidade ou norma derivada punitiva. A sanção jurídica por estabelecer uma relação jurídica formal se encontra alojada na norma jurídica secundária, que agregando-se com a norma primária, constituem-se numa norma jurídica completa.

E, para Lourival Vilanova[137] partidário desta linha de pensamento, ensina que na composição dúplice da norma jurídica que se desmembra em norma primária e secundária, na primeira sobre a hipótese fática incide a causalidade que decorre o efeito da relação jurídica com pretensões e deveres. Na segunda, o pressuposto de fato é a inobservância do dever jurídico pelo sujeito passivo, tendo como fato jurídico o ilícito ou antijurídico, baseando nova pretensão, a exigência coativa de uma sanção perante um órgão estatal competente. Anota que no plano pragmático são formuladas linguisticamente como uma unidade normativa, mas são compostas de duas proposições normativas, mas que no plano sintático são diversas, pois possui um ponto de incidência e relações jurídicas diversas. Ocorre a sucessão de uma relação de processual ingressando o órgão público para o emprego da coação.

Nesta construção o jurista não admite a presença de uma norma com caráter sancionatório na norma jurídica primária, que sintaticamente envolve "uma relação jurídica material R, entre A e B, sucede outra relação jurídica formal (processual) entre A e C (órgão que concentrou o emprego da coação) e entre C e B[138]".

No entanto, Lourival Vilanova apresenta uma exceção, de deslocamento da sanção na norma primária quando envolver a existência de cláusulas acessórias adjetas às cláusulas principais. Destaca em suas lições:

> [...] convém, advertir que sanção pode haver na norma primária. O pagamento de um percentual de juros pela tardia adimplência da prestação do locatário, como a rescisão contratual independente de qualquer medida judicial, são geralmente cláusulas acessórias adjetas as cláusulas principais. As prestações subsequentes às prestações principais são apenas acréscimos em ônus, ou a desvantagem, para o locatário, da rescisão contratual. Mas essa sanção, cujo pressuposto é o descumprimento de obrigações negociais, é parte integrante da norma primária. As medidas que o locador toma para fazer exequível ou a exigibilidade que exerce para efetivar seu direito subjetivo, as diligências que emprega, tudo isso passa em nível da pretensão e da ação, antes do processo, como observa Pontes de Miranda[139].

[137] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 149-150.
[138] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 150.
[139] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 153.

Adepta deste entendimento, Angela Maria da Motta Pacheco anota sobre a bimembridade das normas jurídicas que em situações excepcionais a regra de conduta pode prever a existência de sanção na norma primária[140], quando corresponde às obrigações ou pactos acessórios com caráter de unicidade, não se exigindo o monopólio do Estado na emissão de atos coercitivos ou coativos. Apresentando como hipótese em sua pesquisa cientifica o pagamento de multa fiscal por inadimplemento, assim, transcreve-se sua argumentação:

> [...] a sanção pode existir na norma primária ou na norma secundária. Se a sanção está prevista na norma primária, o credor pode solicitar ao devedor que a cumpra juntamente com o pagamento da obrigação "de dar". Assim, no caso presente de obrigação jurídica tributária, como a obrigação é *ex-lege*, as sanções são também *ex-lege*[141].

Em sede de Direito Tributário Sancionador, notadamente na aplicação de sanções de naturezas pecuniárias como as multas fiscais e os juros para aqueles que entendem ostentar natureza de penalidade[142], alguns critérios da estrutura lógico-sintática merecem uma análise mais aprofundada para verificarmos se existem exceções no sistema tributário, consoante ponderado acima.

Em determinada hipótese que pode evidenciar uma alteração da estrutura lógico-sintática em deslocar a sanção jurídica na norma primária, cogitamos no caso do lançamento por homologação que decorre da previsão constante do art. 150 do Código Tributário Nacional, no qual a norma jurídica estabelece o dever do contribuinte de cumprir com uma norma instrumental em apresentar uma declaração perante a Administração Tributária e antecipar o adimplemento do tributo em determinado espaço de tempo, mas o faz de forma extemporânea.

No plano pragmático temos a incidência das penalidades pecuniárias como a aplicação de multa fiscal moratória, sem a expedição de um ato formal da autoridade administrativa antecedente, sujeitando-se a homologação do lançamento à posterior ou pelo decurso do prazo quinquenal, tornando-se definitivo.

Com efeito, vemos nesta hipótese uma alteração no aspecto temporal do momento do cumprimento de um dever instrumental em benefício da fiscalização e da arrecadação, e neste átimo, as ferramentas de tecnologia efetuam um cálculo aritmético

---

[140] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 153.
[141] PACHECO, Angela Maria da Motta Pacheco. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Liamond, 1997, p. 70 e 234.
[142] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019b, p. 628; CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 896.

realizando um proveito ou utilidade na medida em que oportuniza a purgação da mora no ato de antecipação do pagamento antes da emissão de um ato da administração.

A norma jurídica não dispensa a homologação[143] [144] do lançamento por um ato de autoridade, destarte, a declaração realizada e o pagamento eventualmente feito, são conferidos e atestados a sua conformidade e extintos os respectivos créditos e sanções jurídicas pecuniárias impostas. Há a inserção de uma condição resolutiva[145] no lançamento por homologação, que não operam efeitos extintivos, antes da manifestação expressa da Administração Tributária ou o decurso do prazo quinquenal em prestígio à segurança jurídica, e a norma insere uma presunção tributária em favor do contribuinte.

Robson Maia Lins nos ensina que no plano pragmático da linguagem prescritiva algumas normas jurídicas possuem função sancionatória ou punitiva, distinguindo das normas sancionatórias. No caso de sanções administrativas "não chega a atingir o nível de norma sancionatória em sentido estrito[146]". E conclui quanto ao aspecto sintático:

> Somente quando o Poder Judiciário figura como sujeito passivo da relação processual, portanto, no exercício da função jurisdicional e que há movimentação da norma jurídica processual, devendo a solução do litígio ser imposta as partes litigantes, sob pena de o próprio Judiciário substituir o devedor, expropriar seus bens e saldar a dívida com o credor[147].

A norma secundária possui uma vinculação lógica com a norma primária que prescreve uma conduta a ser modificada, no caso do Direito Tributário, a implicação do dever jurídico de pagar tributo ou uma obrigação de fazer ou não fazer com natureza instrumental.

O antecedente normativo da norma secundária é o descumprimento deste dever-ser, caracterizando um ilícito fiscal e o consequente autorizando o sujeito ativo desta relação jurídica a acionar os mecanismos jurídicos dispostos para a implementação da

---

[143] " A homologação, a seu turno, constitui manifestação vinculada, ou seja, praticado o ato, o agente por ela responsável não tem qualquer margem de avaliação quanto à conveniência e oportunidade da conduta. Ou bem procede à homologação, se tiver havido legalidade, ou não o faz em caso contrário" (CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015, p. 149).

[144] "colocando num singelo ato de verificação (homologação) a força de selo confirmatório de que toda a atuosidade do particular se transformaria em ato jurídico administrativo" (CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, p. 519).

[145] Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé. (Código Civil).

[146] LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 139.

[147] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 139.

exigência e cumprimento por meio da coercibilidade, não realizando esta norma secundária diretamente atos de coação[148] (natureza processual), que depende de providência prolatada pelo Estado-juiz mediante a instauração de uma nova relação jurídica de natureza processual.

No Direito Tributário Sancionador vemos que a instituição de uma norma individual e concreta não é de fato aplicada pela autoridade judiciária, mas pelo Estado representando pela autoridade administrativa tributária que no ato de lançamento ou quando de uma fiscalização impõe uma sanção tributária respectiva, não exigindo o sistema qualquer convalidação ou homologação pelos membros do Poder Judiciário.

Ademais, o atributo da autoexecutoriedade do ato administrativo ("*privilège d'action d'office*") outorga a Administração, no exercício do poder de polícia[149], a possibilidade de ser posta em prática determinada postura pelos órgãos próprios administrativos sem a necessidade de se recorrer ao Poder Judiciário[150], desde que atendidos os pressupostos do ato, como a legalidade, o motivo e a finalidade, atendendo o interesse público.

Em determinadas hipóteses a legislação impõe que medidas executivas com caráter coativo sejam propostas perante o Estado-juiz, em respeito aos diversos direitos e garantias constitucionais como por exemplo a expedição de atos constritivos ou de alienação forçada em decorrência da aplicação das multas fiscais e os princípios da ampla defesa, do contraditório e da proporcionalidade.

Assim, nem todos os atos coativos ou executivos são submetidos ao monopólio do Poder Judiciário[151], o que infirma em nosso juízo a conclusão de que os atos coativos devem ser exercidos por esta esfera de poder, como ocorre quando a norma jurídica procedimental autoriza a cobrança administrativa, por exemplo com a possiblidade de

---

[148] "Ocorrido o fato previsto na hipótese normativa da norma primária, e não cumprido o dever jurídico decorrente, esta ação ou omissão – o não cumprimento – torna-se um fato jurídico ou passível de sanção, isto é, torna-se fato ilícito ou antijurídico que autoriza o sujeito ativo daquela relação jurídica acionar os mecanismos que o direito positivo oferece para garantia de um direito subjetivo individual ou coletivo. Assim, a norma secundária não realiza diretamente a coação, ela simplesmente autoriza o sujeito que teve direito seu violado a solicitar a aplicação da coação (sanção) prevista em lei. A aplicação da sanção será feita por um órgão judicante (da jurisdição judicial) ou por órgão com funções judicantes que não pertencem à jurisdição judicial, com é o caso dos órgãos administrativos e dos árbitros escolhidos pelas partes de um contrato" (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 18).

[149] CARVALHO FILHO, José dos Santos, *op. cit.*, p. 124.

[150] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 30. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 280.

[151] "Desde que o Estado-juiz chamou a si o monopólio da função jurisdicional, somente como exceção restrita somente como exceção restrita se concede ao titular do direito a defesa (a autodefesa) dele de mão própria" (VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 152).

registrar os títulos executivos como as certidões de dívida ativa à protesto extrajudicial junto aos Cartórios de Protestos de Títulos, com fundamento na Lei nº 9.492[152], de 10 de setembro de 1997.

Destarte, com relação a bimebridade da norma jurídica e a estrutura sintática vislumbramos o deslocamento da sanção tributária como ato coercitivo produzido através de uma norma individual e concreta no consequente da norma primária, diante da constatação da prolação de efeitos da coercitividade, como decorrente da força que age na consciência dos destinatários das normas jurídicas, induzindo a conformação de sua vontade àquela prescrita na norma.

2.4 Norma secundária: aspecto processual ou formal

Para Norberto Bobbio[153] a norma jurídica secundária representada pela sanção que tem por função "salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias" e consubstancia em um ato externo e institucionalizado que depende da integração de violação à norma primária, a existência de limites a sanção e indicação de representantes do Estado encarregados da execução das sanções.

A norma secundária prescreve uma relação jurídica sancionatória que se estabelece entre o sujeito ativo da relação jurídica de direito material, pressupondo a existência de um ato ilícito ou antijurídico, caracterizando uma relação angular com o Estado, que exercerá uma atividade coativa em face do sujeito passivo da relação de direito material, forçando o cumprimento da conduta prescrita desta norma primária, evidenciando a coercibilidade inerente ao Direito. Destarte, esta norma vincula uma nova relação jurídica com elo de ligação lógica com a norma primária atribuindo juridicidade[154] e conferindo o efeito da coercitividade e coatividade.

No Direito Tributário Sancionador, diferente do que ocorre no Direito Privado, que envolve o *ius puniendi* estatal, o direito subjetivo de buscar a aplicação de uma sanção jurídica possui exercício compulsório e obrigatório, não podendo o respectivo titular deixar de exercer a prerrogativa de buscar a pretensão por meio de uma coação estatal.

---

[152] Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida. Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012) (Lei nº 9.492, de 1997).

[153] BOBBIO, Norberto, 2016, *op. cit.*, p. 151 e 158.

[154] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 328.

A angularização da relação jurídico-processual que decorre da norma secundária envolve uma relação formal entre o sujeito ativo e o Estado[155] na busca de mecanismos sancionatórios para coagir ou impulsionar o cumprimento do dever jurídico, e a relação entre o Estado e o sujeito passivo, por meio de uma comunicação linguística do ato processual, decorrendo a possibilidade do exercício do direito de defesa como um ônus, caracterizada pela faculdade do exercício[156].

Lourival Vilanova[157] aponta que existem sanções integrantes da relação jurídica substantiva de Direito Privado ou Direito Público, sanções integrantes da relação jurídica processual de Direito Público, e a existência da coação sintetizada no poder de efetivar a sanção por meio de vontade jurisdicional do Estado. Distingue, a sanção da coação, esta como instrumento coercitivo para a aplicação de uma penalidade através de órgãos institucionalizados, com a definição de regras de competências, a tipificação de condutas antecedentes ao comando normativo e a área de incidência no local onde deve recair a sanção, necessariamente observando o caminho processual e respeito ao princípio constitucional do devido processo legal[158].

Notadamente, a relação jurídica existente entre o órgão administrativo e o titular investido do direito subjetivo é binária, isto é, aos direitos subjetivos de um lado da relação jurídica correspondem deveres subjetivos do outro lado.

A relação jurídica-material vincula a relação processual quando o titular no exercício de sua atividade compulsória aplica a sanção em face do sujeito passivo ou quando conclama a providência aos órgãos do Estado que detém a competência para aplicar o ato coativo. Nesta segunda hipótese, com o direito de ação a ser exercido surge o terceiro sujeito da relação processual, o titular do órgão jurisdicional. Enquanto, que na primeira o próprio Estado por meio de seus representantes integram a relação processual na posição de sujeito ativo de direito, formalmente, deixa de ser angularizada.

---

[155] Aurora Tomazini de Carvalho entende que a norma secundária somente pode ser aplicada pelo Estado-juiz, que subtrairia esta competência do sujeito ativo como a Administração Tributária, vide: "O poder coercitivo é direito subjetivo público, exercido pelo Estado-juiz, pois nenhum indivíduo tem legitimidade jurídica para usar da própria força com a finalidade de assegurar deveres prescritos em normas jurídicas. Tal função compete exclusivamente ao Estado e só se concretiza por meio de uma atuação jurisdicional. A norma secundária institui esta possibilidade coativa, própria de todas as normas jurídicas, que o direito só permite ser exercida pelo Estado-juiz. Por isso, invariavelmente, num dos polos da relação prescrita em seu consequente há de estar presente a figura do Estado-juiz" (CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 334).

[156] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 149-151.

[157] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 158.

[158] *Ibidem*, 2015, *op. cit.*, p. 159.

Autora Tomazini de Carvalho[159] adverte em suas lições que nem toda a norma processual é uma norma secundária, posto que o elemento que a caracteriza é a existência de prescrição coercitiva estatal em seu consequente, qualidade que não se encontram presentes em toda a norma processual, como as que definem prazos, procedimentos às partes, dentre outros.

A norma secundária possui uma conexão lógica com a norma primária e não apenas ligadas ou justapostas por conectivos gramaticais. Os fatos jurídicos são construídos a partir da comunicação linguística que decorrem da interpretação da norma primária permeada de proposições prescritivas, para na sucessão temporal, constatado o descumprimento do dever jurídico, ocorre a incidência da consequência proclamada na norma secundária de natureza sancionatória, assim, o relacionamento entre estas proposições são de ordem lógico-formal[160].

Lourival Vilanova realizou um estudo científico sobre as estruturas lógicas-sintáticas do Direito Positivo que na proposição normativa primária e na secundária por ostentarem funções prescritivas são vinculadas aos valores de validade e não-validade (do que da verdade ou não-verdade, adequada as normas descritivas), sendo apropriado a conexão lógica entre as proposições pelo conectivo "e"[161], pois a validade de uma norma não pode existir sem a validade da outra.

Considera ainda, a adequação do conectivo disjuntivo "ou" (v) diante da alternatividade de que uma, ou outra, ou ambas serem válidas em razão da bimembridade da norma jurídica completa, agindo como um functor-de-validade[162] e prevalecendo o valor positivo.

E do conectivo implicacional "se ..., então" que constrói as denominadas proposições condicionais (hipotéticas-condicionais), integradas por antecedentes e consequentes normativos, agindo como uma implicação relacional de validade se forem válidas as proposições que as compõem. Deve haver uma estruturação sintática interna

---

[159] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.,* p. 332.
[160] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.,* p. 79.
[161] "Impossível seria relacionar a primeira proposição com a segunda se uma, pelo menos, fosse não válida, assim como, no campo das proposições descritivas, se exige que as proposições constituintes do todo sejam ambas verdadeiras, sem uma pelo menos poder ser falsa. Se não forem ambas válidas, as proposições "O vendedor deve dar a coisa alienada", "O comprador deve dar o preço da coisa adquirida", não poderão ser unidas pela partícula e em sua função formal (*Ibidem, op. cit.,* p. 83).
[162] No domínio das proposições normativas, que uma das proposições é válida e a outra não-válida. Não ambas com a mesma valência. Em outros termos: o ou forte ou excludente (Strong or exclusive-or) não se intercala entre norma primária e norma secundária se ambas forem válidas, ou ambas não-válidas (*Ibidem, op. cit.,* p. 84).

da proposição primária e proposição secundária, de modo que a relação "se ..., então" as vinculam externamente[163].

Na relação das proposições e o conectivo da norma jurídica completa integrada com a proposição primária e a proposição secundária, a consequência jurídica não é uniforme, pois pode ocorrer de acordo com a dinâmica e a complexidade das relações jurídicas que ocorra um antecedente com vários consequentes sancionatórios (ex. fraude fiscal e crime tributário), bem como, vários antecedentes com um consequente apenas, ou ainda, variabilidade entre os consequentes e os antecedentes[164].

2.5 A estrutura lógica da norma jurídica sancionatória

Consoante abordado com mais profundidade nos itens anteriores, a norma jurídica pode ser analisada no plano lógico-sintático, no plano semântico e no plano pragmático através da semiologia do Direito. Dá-se ênfase na construção de uma norma sancionatória no Direito Tributário Sancionador, preferencialmente, a partir de uma abordagem lógico-sintática a fim de compreender como se comportam as proposições prescritivas, seu relacionamento interno, na interpretação constructivista e de acordo com a homogeneidade sintática através de uma norma hipotética-condicional se aplicam aos diversos campos do Direito Positivo.

As normas primárias sancionatórias (ou normas derivadas) possuem a mesma estrutura sintática das normas primárias ou regra-matriz de incidência tributária[165] compostas de uma proposição-hipótese como descritor de eventos e acontecimentos juridicizados e de uma proposição-tese, prescrevendo uma conduta modalizada pelo sentido deôntico completo acerca de uma relação jurídica entre dois sujeitos.

A distinção existente entre a norma jurídica sancionatória e a regra-matriz de incidência tributária, no aspecto sintático refere a existência de pressuposto no

---

[163] Neste caso, no domínio das proposições deônticas, a lei formal de implicação dirá: a implicação deôntica é não válida (conceito paralelo ao de falsidade) se a proposição antecedente for válida e a consequente não-válida (VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.,* p. 86).

[164] "Dá-se frequentemente o caso de A', A", A''', terem a consequência C (no ressarcimento por perdas e danos, há). Ou, inversamente, A produzir os "efeitos" C', C", C''', etc. Essa variação dá lugar a diferentes possibilidades combinatórias, todas legítimas, excluindo somente o caso de ocorrer o antecedente A e não ocorrer o consequente C, porque, então, inexiste qualquer nexo implicacional. Pode existir um antecedente e vários consequentes, ora cumulativamente ora disjuntivamente exigíveis (assim, nas obrigações conjuntivas e nas obrigações alternativas, v. M. I. Carvalho de Mendonça, Doutrina e Prática das Obrigações, págs. 193-199, vol. I), como vários antecedentes e vários consequentes. São os interesses que surgem das relações inter-humanas que se vestem nas variadas formas combinatórias, cujo isolamento temático, como formas lógicas, importa uma atitude de abstração, que não é a atitude natural do homem para com o mundo físico e social circundante" (*Ibidem*, *op. cit.*, p. 88-89).

[165] Conceito desenvolvido pelo jurista Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, p. 426-522; CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, p. 479-512).

antecedente normativo de um dever jurídico descumprido em determinado lapso temporal, constituindo em uma ilicitude ou antijuridicidade, para gerar o consequente normativo na norma secundária na aplicação de uma sanção jurídica. Na regra-matriz de incidência tributária o antecedente normativo relaciona-se a juridicização de um fato lícito, destacando-se a natureza jurídica do tributo conforme delineamentos do Direito Positivo disciplinado no Código Tributário Nacional.

Lourival Vilanova em seus ensinamentos tem efetuado uma distinção sintática, com uma análise interna da estrutura lógica de causalidade. Seguem suas lições:

> As normas primárias e secundária contém, cada uma, hipótese e consequência. Podem ser reduzidas sintaticamente a duas relações, R e R''. Mais ainda. Cada norma, que ostenta uma estrutura relacional, contém a consequência, que internamente, compõe-se em relação: na secundária entre o pressuposto antijurídico e a sanção. Essas partes não se articulam arbitrariamente: há leis de composição interna, leis sintáticas ou lógicas, umas; regras advindas do sistema jurídico que estatuem como construir normas, outras.
> Tanto a norma primária quanto a norma secundária (sancionadora), a hipótese é descritiva de seu referente. Esse referente pode ser puro fato que serve de suporte factual, ou fato já juridicizado, tornado fato jurídico. O fato jurídico corresponde a hipótese fática, é lícito na norma primária e ilícito na norma secundária. Entre fato jurídico, lícito num caso, o fato jurídico ilícito no outro, e a consequência estabelece-se uma relação. A consequência, por sua vez, quer na norma primária, quer na norma secundária decompõe-se internamente, numa relação que, tecnicamente denomina-se relação jurídica[166].

Em outra perspectiva, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha[167] dá ênfase a diferenciação entre a norma sancionatória e a regra-matriz de incidência tributária ou norma primária, no plano semântico para construção dos sentidos correspondentes aos atos lícitos e atos ilícitos.

Adota-se o entendimento de que na construção da norma sancionatória o hermeneuta se vale dos critérios ou planos da semiose jurídica, não dedicando exclusividade na utilização dos seus planos[168]. No entanto, prevalecendo o plano lógico-

---

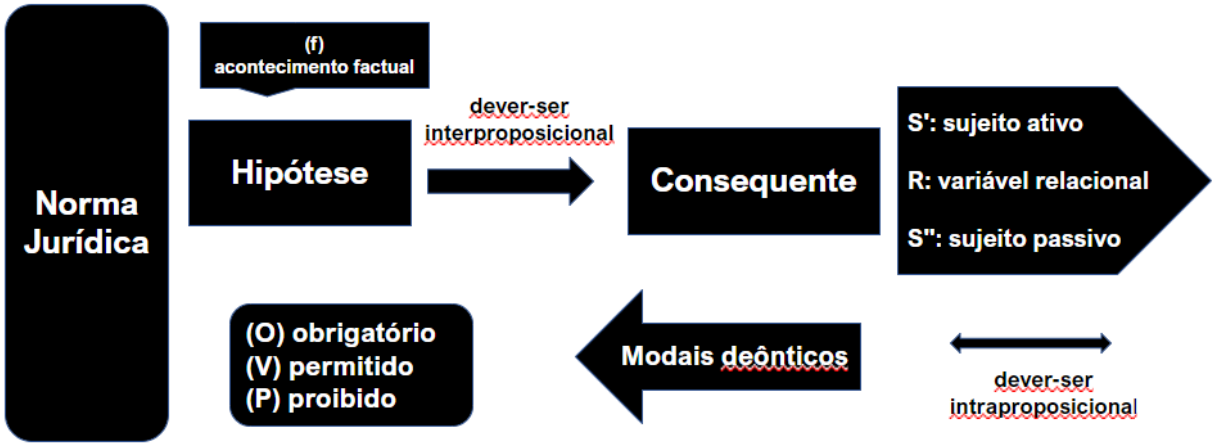
[166] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.,* p. 48-49.
[167] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.,* p. 39.
[168] "A construção de sentido, porém, não é feita de modo indiscriminado. Nessa linha metodológica, procura-se amarrar as ideias, definir os termos importantes, para conferir firmeza ao discurso. E tal amarração opera-se no plano lógico e no plano semântico. Daí falar-se em constructivismo lógico-semântico. Com isso, busca-se formar um discurso responsável, isto é, comprometido com as premissas, com o sentido que se firmou para os termos. Isso não significa, contudo, desprezo pelo plano pragmático. Como é sabido, toda linguagem tem um plano pragmático, sendo impossível dissociá-lo dos planos sintático e semântico. Todavia, por meio da abstração, podemos dar ênfase a um ou alguns desses aspectos. E, na proposta metodológica de que estamos tratando, o esforço é acentuado nos planos lógico e semântico. Para atingir tal desiderato, emprega-se técnica analítica. Análise equivale a um processo de resolução ou decomposição do complexo em algo mais simples. Nesse contexto, analisar equivale a decompor o objeto

sintático que permite a definição de uma norma hipotética-condicional não se limitando ao suporte físico no início do percurso gerador de sentido, inserido o descumprimento do dever jurídico como pressuposto para a aplicação da sanção jurídica, e conferir em última análise, a eficácia das normas prescritivas de condutas sociais.

A estrutura normativa completa, como abordamos ao longo deste trabalho, é importante para compreensão da estrutura sintática da norma sancionatória. Assim, a estrutura da norma jurídica primária é composta por duas proposições que se divide em (a) hipótese, antecedente, descritor, prótase ou suposto normativo que corresponde à indicação de um acontecimento ou evento de possível ocorrência, com função descritiva, selecionado pelo legislador dotada de relevância jurídica, ligada por um implicativo na segunda proposição; e (b) consequente ou apódese ou tese, com função prescritiva que estabelece uma relação jurídica proposicional entre dois sujeitos (S' R S''). E a presença de um conectivo condicional (→) com função de vínculo implicacional para associar a causa e efeito da relação prescritiva, numa hipótese-condicional com os modais obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P).

Assim, podemos sintetizar a seguinte estruturação lógica da norma jurídica primária:

Figura 3: Organograma da estrutura da norma jurídica primária



Fonte: Autor

de estudo em uma série de elementos que facilitam a compreensão do fenômeno que se observa. No constructivismo lógico-semântico, o objeto de análise é a linguagem, a qual se pretende reduzir ou traduzir a uma linguagem formal e cuja lógica e procedimentos sejam claros, rigorosos e controláveis. É o que Paulo de Barros Carvalho fez em relação às normas jurídicas tributárias, edificando a teoria da regra-matriz de incidência tributária (TOMÉ, Fabiana Del Padre, *op. cit.*, p. 38-39).

A norma jurídica sancionatória, vinculada logica e sintaticamente com a norma primária, é composta por uma norma primária sancionatória (ou derivada ou dispositiva) que contempla a inserção de enunciados descritivos dos consequentes normativos das normas primárias (ou regra-matriz de incidência tributária) e prescreve como consequência o dever jurídico do sujeito passivo (Sp) cumprir determinada obrigação ou prestação (← c) em relação ao sujeito ativo (Sa).

Esta norma primária sancionatória (ou derivada ou dispositiva), adota como hipótese de incidência (h') a descrição de um fato jurídico identificado na norma primária (h), agregando o descumprimento (- c) e prescreve como consequência outra relação jurídica (R') entre os sujeitos (Sa e Sp) em torno do dever jurídico (← p).

A norma secundária acolhe como hipótese de incidência (h'') de modo sequencial por correspondência lógica interna, toma a descrição da hipótese de incidência da norma primária sancionatória (ou derivada ou dispositiva) (h') e o descumprimento da conduta relacionada ao modal deôntico (- p) e prescreve como consequência outra relação jurídica (Rs) entre o sujeito ativo da relação jurídica primária e o órgão competente para aplicar a consequência normativa (Sj-adm) que coercitivamente imporá a sanção jurídica em face do sujeito passivo (Sp).

Desse modo temos sintaticamente a seguinte estrutura normativa sancionatória:

Figura 4: Fórmula sintática das normas primárias e secundária sancionatória

Norma Primária Sancionatória	Norma Secundária Sancionatória
D [h' (h. -c) → R' (Sa, Sp)] **← p**	**D [h'' (h' . -p) → Rs (Sa, Sj-adm)]** **Sp ← s**

Fonte: Aurora Tomazini Carvalho[169]

2.6 Normas jurídicas sem sanção?

Em sede doutrinária discute se existem normas jurídicas sem a correspondente sanção jurídica em seu aspecto processual, isto é, o conteúdo lógico-sintático e semântico de um consequente normativo de uma relação jurídica descumprida, caracterizado o fato ilícito, sujeitando a implicação de uma penalidade ou providência coercitiva, sob a chancela da força coativa do Estado em face do sujeito passivo diante de uma inércia para seguir os parâmetros de uma prescrição de conduta.

[169] CARVALHO, Aurora Tomazini de., 2009, *op. cit.*, p. 78.

Hans Kelsen[170] defende que diversos atos coercitivos praticados pelo Estado-administração não possuem como pressupostos fatos que se qualifiquem como ilícitos, fator preponderante à sanção jurídica. Alguns atos de coerção não são implicados como consequências à determinada postura ou conduta humana sem a chancela de indesejável, porquanto o ato praticado ou omitido não é ilícito. Afirma que normas de competência que estruturam órgãos administrativos não possuem sanções diretas.

Para Norberto Bobbio[171] o pressuposto de uma sanção é a violação de uma norma jurídica, no entanto, nem todas as normas jurídicas são amparadas por uma respectiva sanção dotada de coercibilidade, embora em sua maioria sejam. Alega que a juricidade das normas jurídicas não é caracterizada pela sanção, mas a pertinência ao sistema de validade jurídica, com atributo da referibilidade destas, às fontes produtoras de normas tidas como legítimas.

Justifica que a ausência de sanção jurídica decorre de circunstâncias específicas que as tornariam inúteis ou impossíveis a aplicabilidade quando ocorre a adesão espontânea, afetando o princípio da eficácia reforçada; e nos casos de normas hierarquicamente superiores que outorgam competências ao aparato administrativo para exercício de força imperativa, não decorre diretamente de uma norma constitucional a instituição de uma sanção institucionalizada.

Ainda dentro da Teoria Geral do Direito, Herbet L. A. Hart[172] define o direito como um comando imperativo ou coercitivo que, necessariamente não exige a ameaça latente de um mal em caso de desobediência, pois na esteira de Austin, reconhece a existência de "um hábito geral de obediência" em razão de respeito à autoridade.

O autor inglês, traça um paralelo entre as regras de direito criminal e de direito civil, no qual aquelas possuem uma valoração acentuada da necessidade e de existência de uma sanção penal, concluindo que as regras de outros ramos do Direito que conferem poderes, diferindo daquelas que estabelecem deveres, possuem uma "certa analogia com ordens baseadas em ameaças[173]". Entretanto, existem diversos tipos de leis que usam desta analogia falham, pois possuem uma função social diferente, na medida em que

[170] KELSEN, Hans, 2013, *op. cit.*, p. 28-29.
[171] BOBBIO, Norberto, 2016, *op. cit.*, p. 163-165.
[172] HART, Herbet L. A. **O conceito de direito**. 3. ed. Tradução: A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 25-26.
[173] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 40-41.

conferem direitos e prerrogativas ("poderes jurídicos")[174] não podendo ser qualificado o ato como infração ou violação de um dever-jurídico.

E ainda, defende que a nulidade dos negócios jurídicos como sanção não devem ser aceitas por diversas razões, como a impossibilidade de ser equiparada a ameaça de um mal por aqueles que não satisfez uma condição legal, pela ausência de similitude com as regras de direito criminal que vinculam a uma conduta proibitiva e a sanção dirigida ao desestímulo, e a necessidade de fragmentos legislativos para a prescrição de uma sanção no caso de violação de uma lei como ocorrem com normas que outorgam poderes jurídicos[175] [176].

Dentre autores contemporâneos no Direito Comparado, Frederick Schauer, professor da Universidade de Virgínia e palestrante de Filosofia do Direito no Brasil[177], acompanha em parte as ideias de Hart, fazendo a distinção que algumas leis conferem poderes em vez de exercer a coerção e concluiu que existe uma tendência em qualificar todo o Direito em ideias de força ou compulsão. Para confirmar sua tese, afirma que diversas leis são constitutivas sem serem coercitivas e outras normas prescritivas são cumpridas pela internalização destas, independentemente de qualquer receio da penalidade[178].

---

[174] "A diferença radical de função entre as leis que conferem tais poderes e o direito criminal reflete-se em muitos dos modos correntes porque nos referimos a esta espécie de leis. Ao outorgarmos um testamento, podemos "cumprir" ou não o disposto no artigo 9º da Lei de Testamentos de 1837, quanto ao número de testemunhas. Se não o fizermos, o documento produzido não será um "acto nulo", sem "força" ou "efeitos" jurídicos. Mas, ainda que seja um acto nulo, o incumprimento por nós da previsão legal não constitui uma "infração" ou "violação" de qualquer obrigação ou dever, nem um "delito" e seria causador pensar tal facto nesses termos" (HART, Herbet L. A., *op. cit.*, p. 35).

[175] *Ibidem., op. cit.*, p. 42.

[176] "As regras de direito criminal, nesta perspectiva mais moderada, são leis em si mesmas e não necessitam de qualquer reformulação como fragmentos de outras regras completas. O mesmo não se passa já, porém, noutros casos. As regras que conferem poderes jurídicos aos particulares são aqui, como na teoria mais extrema, meros fragmentos das verdadeiras leis completas, porque são já ordens baseadas em ameaças. Estas últimas deverão ser identificadas pela interrogação: quais as pessoas a quem a lei ordena que façam coisas, sujeitas a um castigo se não obedecerem? (*Ibidem., op. cit.*, p. 45).

[177]https://www.pucsp.br/sites/default/files/img/aci/seminario_filosofia_direito_15_cartaz.pdf; https://direito.usp.br/noticia/4b7fcb174346-o-papel-da-forca-na-obediencia-ao-direito-estara-em-debate-com-frederick-schauer.

[178] "By the same token, governments and legal systems, which are themselves the source of the power to coerce citizens into lawful behavior, exist in the fi rst place not because of force but because the governors have accepted—internalized—the rules establishing and circumscribing offi cial power, and often appear to have done so in de pen dent of any fear of sanctions or other forms of coercion. It thus appears that noncoercive law both can and does exist. But the question remains as to what we should make of this phenomenon. For some theorists, as exemplifi ed by Green's quotation above, we should make a great deal of it. In the tradition that Hart is taken to have established, the fact of law's possible and occasional noncoerciveness is seen to be dispositive in characterizing the *nature* of law,5 at least if we understand, as Hart's followers (but maybe not Hart himself 6) have understood, the nature of something as involving its necessary or essential properties, the properties without which it would be something else" (SCHAUER, Frederick. **The force of law**. London: Harvard University Press, 2015, p. 3).

Porém, o jurista norte americano defende que o Direito Penal não esgota todo o arsenal coercitivo e diversas sanções são aplicadas no Direito Civil e traz um conceito amplo de sanção ao entender que leis podem criar incentivos positivos[179].

Em corrente oposta, Jeremy Bentham ao discorrer sobre as normas prescritivas com caráter imperativo, desempenhando uma funcionalidade imprescindível para alcançar os fins do utilitarismo, são normas principais do ordenamento jurídico que possuem a bimembridade evidente, a primeira com aspectos diretivos e a segunda de natureza sancionatória. A norma sancionatória "é uma predição com respeito ao que ocorrerá caso a ordem do soberano não seja atendida[180]".

O jurista inglês, entende que toda e qualquer lei possui uma matéria penal e uma matéria civil, sendo que a primeira com conteúdo sancionatório se vincula ao castigo e às circunstâncias que ampliam ou limitam a determinação da pena.

Na doutrina nacional, Miguel Reale Júnior[181] entende que todas as regras que tenham por escopo induzir ou modificar comportamentos sociais, tem a pretensão de serem obedecidas e cumpridas, são garantidas por meio de sanções, reconhecendo uma indispensabilidade no sistema normativo.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior numa análise dogmática analítica identifica o Direito como norma, adotando como critério a correspondência de uma proposição do dever-ser do comportamento social, através de norma hipotética condicional sempre vinculando-a uma sanção em caso de violação pelo sujeito passivo. Portanto, adota uma interpretação sintática que admite que todas as normas que prescrevem condutas necessariamente possuem a correspondência de uma sanção. Assevera em suas lições:

> A norma pode até ser considerada o produto de uma vontade, mas sua existência, como diz Kelsen, independe dessa vontade. Como se trata de uma proposição que determina como devem ser as condutas, abstração feita de quem as estabelece, podemos entender a norma como imperativo condicional, formulável conforme proposição hipotética,

---

[179] But the criminal law does not exhaust all of law, and incarceration and capital punishment do not exhaust the coercive devices at law's disposal. Fines and lawsuits are also coercive, even though They are threats to the disobedient's wallet and not his liberty. But there can be rewards as well as punishments, and law's coercive (or at least actioninducing) power often includes its ability to create positive as well as negative incentives. (SCHAUER, Frederick, *op. cit.*, p. 7).

[180] BENTHAM, Jeremy apud SGARBI, Adrian. In: **Clássicos de teoria do direto**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 16.

[181] "Tudo no Direito obedece a esse princípio da sanção organizada de forma predeterminada. A existência mesma do Poder Judiciário, como um dos três poderes fundamentais do Estado, dá-se em razão da predeterminação da sanção jurídica. Um homem lesado em seus direitos sabe de antemão que pode recorrer à Justiça, a fim de que as relações sejam objetivamente apreciadas e o equilíbrio restabelecido. As leis todas têm, portanto, uma sanção, motivo pelo qual o Código Civil, em seu art. 75, reza que a "todo direito corresponde uma ação que o assegura" (REALE JÚNIOR, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 67-69).

> que disciplina o comportamento apenas porque prevê, para sua ocorrência, sanção. Tudo conforme a fórmula: se A, então deve ser S, em que A é conduta hipotética, S a sanção que segue a ocorrência da hipótese; o dever-ser será o conectivo que une os dois termos. Nesse caso, a norma seria propriamente um diretivo, isto é, uma qualificação para o comportamento que o tipifica e o direciona[182].

Paulo de Barros Carvalho adota uma construção da norma jurídica por meio da semiótica com ênfase ao aspecto lógico-sintático, e nos ensina que não existem normas jurídicas compostas de enunciados prescritivos sem sanção[183]. Assim se pronuncia sobre o tema ao analisar as características e funções do preâmbulo na Constituição Federal:

> A introdução das categorias "enunciado", "proposição" e "norma" torna-se sobremodo útil para encaminhar o raciocínio em questões como essa ou como a de saber se há ou não regras programáticas. Óbvio está que sobre os fundamentos declarados, e levando-se em conta o caráter prescritivo das unidades normativas, o aspecto programático seria das significações dos enunciados e não das regras jurídicas, como também acontece com o elemento axiológico. Diga-se o mesmo da pergunta: o preâmbulo da Constituição faz parte da Lei Fundamental? A resposta é: faz, enquanto plexo de enunciados cujas significações revelam valores, tendências e objetivos devidamente aprovados no mesmo documento de teor prescritivo da Lei Constitucional. Nele, preâmbulo, poderemos recolher importantes enunciados de fundo axiológico, que haverão de penetrar as regras do sistema, no trabalho de construção do sentido das normas do direito posto.
>
> A grande relevância de entrever essa mesma distinção aparece, novamente, quando pretendemos responder à pergunta: existe norma sem sanção? E a resposta é esta: absolutamente, não. Aquilo que há são enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritoras de deveres. Caso imaginássemos uma prestação estabelecida em regra sem a respectiva sanção jurídica e teríamos resvalado para o campo de outros sistemas de normas, como o dos preceitos morais, religiosos etc[184].

No mesmo caminho trilham os ensinamentos de Robson Maia Lins, adepto da corrente filosófica do Constructuivismo Lógico-Semântico, no qual faz ênfase sobre a norma jurídica em seu sentido deôntico completo é sempre composto por uma norma primária e uma norma secundária, esta, prescrevendo uma sanção jurídica em face do sujeito passivo na hipótese de identificar a ocorrência de um ilícito. Transcreve-se suas lições:

> Há mais, a norma jurídica, no que diz respeito a sua completude, é observada sobre duas feições: norma primária e norma secundária.

---

[182] FERRAZ, Tercio Sampaio, *op. cit.*, p. 100.

[183] No mesmo sentido: "O fato de uma vir a ser aplicada e não a outra, portanto, é insuficiente para sustentar a existência de normas jurídicas sem sanção. Isso porque norma jurídica sem sanção deixa de ser jurídica. E a sanção sem norma não faz sentido" (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 134).

[184] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 28.

> Ambas possuem a mesma estrutura formal, e podem ser estudadas sob o mesmo enfoque lógico supramencionado, alterando-se apenas o aspecto semântico, na medida em que o consequente da norma primária prescreve um dever quando ocorrido o fato previsto no antecedente e o consequente da norma secundária prescreve uma sanção, aplicada pelo Estado-juiz, quando descumprido dever prescrito pela norma primária. As normas primárias e secundárias formam, então, a norma completa na medida em que não se pode falar em regra jurídica sem a correspondente sanção, podendo ser assim simbolizada: D {(p → q) v [(p → -q) → S]}[185].

De acordo com as correntes doutrinárias clássicas, pode-se chegar à conclusão de que nem todas as normas jurídicas estão submetidas a uma correspondente sanção dispersa no ordenamento jurídico para garantir a sua eficácia, restando a possibilidade de proposições sem a dotação de norma de natureza processual coercitiva[186].

Nesta linha de compreensão, cabe uma análise crítica incidente sobre classificação das proposições descritivas sujeitado aos modais aléticos e as proposições prescritivas submetendo ao modais deônticos.

As proposições descritivas não estariam sujeitas a uma sanção jurídica correspondente e possuem três características que as distinguem das proposições prescritivas[187], quais sejam (i) quanto a função pretende apenas descrever ou informar outrem sobre algo[188], (ii) quanto ao comportamento do destinatário na norma descritiva pode ser caracterizado um consentimento entre os sujeitos; (iii) quanto a valoração as proposições descritivas versam sobre a veracidade ou falsidade da mensagem transmitida. Ao reverso, as normas prescritivas objetivam (i) modificar o comportamento social, (ii) o consentimento do destinatário se manifesta pela aceitação da execução, (iii) estão sujeitas a valoração da validade e não-validade.

Deveras, as proposições descritivas não se encontram isoladas na construção da norma jurídica em seu sentido completo, nesta atividade hermenêutica há a congregação de proposições e significações no plano da expressão (S1) e no plano das proposições jurídicas (S2), propiciando a construção de uma norma jurídica.

---

[185] LINS, Robson Maia, *op. cit.*, p. 125.

[186] Segundo Maria Ângela Lopes Paulino Padilha esta definição depende da compreensão e construção da norma jurídica num conceito amplo ou abstrato (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 32).

[187] BOBBIO, Norberto, 2016, *op. cit.*, p. 80.

[188] "A linguagem descritiva submete-se aos valores de verdade e falsidade correspondente à Lógica Alética, isto porque, seus enunciados relatam certas realidades, de tal sorte que é possível determinar se estão de acordo com os referenciais constituintes desta realidade. Na linguagem prescritiva isso não se verifica, suas proposições estipulam formas normativas à conduta e não se condicionam à conformação ontológica destas condutas. Independentemente do comportamento prescrito ser cumprido ou não, as prescrições continuam normatizando condutas. Isto acontece porque a linguagem prescritiva submete-se a valores de validade e não-validade, correspondente à Lógica Deôntica" (CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 131).

Paulo de Barros Carvalho destaca que uma proposição antecedente possui característica descritiva "de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do consequente[189]". Logo pode se concluir que uma proposição descritiva sempre implicará a mudança indireta de um comportamento, dentro de uma análise sintática de uma norma jurídica, consoante anota Norberto Bobbio[190].

Parte da doutrina[191] entende que no Direito Positivo não existe linguagem descritiva sobre a realidade construída na atividade hermenêutica, posto que busca transmitir uma linguagem prescritiva visando a mudança da realidade, a sua indiferença jurídica ou a sua manutenção, isto é, se no suporte físico estiver marcado com caracteres descritivos, por vezes deve ser construído seu sentido como prescritivo se pretender a modificação de condutas.

Não podemos ignorar que normas constitucionais que enunciam símbolos ou disciplinam competências[192] estruturais dos poderes a exemplo dos artigos 13, 84, 102 e 102 da Constituição Federal, não ostentam valores com conteúdo prescritivos, ao menos de forma indireta e em uma concepção restrita de impor uma penalidade, a depender da regulamentação legislativa.

Em arremate, pela conceção lógico-sintática, na criação de normas jurídicas estruturadas numa proposição hipotética condicional em seu deôntico completo na conformação de condutas intersubjetivas por meio de um antecedente normativo que descrevem situações, acontecimentos ou eventos, sem valor veritativo, juridicizados pela norma jurídica implicada por um conectivo que liga ao consequente normativo prescrevendo um dever jurídico, que se descumprido subsome-se num ilícito, e por

---

[189] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 29.

[190] "Pelo que se refere à função, já dissemos o essencial. Com a descrição, queremos informar outrem; com a prescrição, modificar seu comportamento. Não significa que uma informação também não influencie o comportamento alheio. Quando em uma cidade estrangeira pergunto a indicação de uma rua, a resposta induz-me a andar em uma direção em vez de em outra. Mas a influência da informação sobre o meu comportamento é indireta, enquanto a influência da prescrição é direta (BOBBIO, Norberto, 2016, *op. cit.*, p. 80).

[191] LINS, Robson Maia, *op. cit.*, p. 119; CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 265.

[192] Do que fica dito resulta que uma ordem jurídica, se bem que nem todas as suas normas estatuam atos de coação, pode, no entanto, ser caracterizada como ordem de coação, na medida em que todas as suas normas que não estatuam elas próprias um ato coercitivo e, por isso, não contenham uma prescrição mas antes confiram competência para a produção de normas ou contenham uma permissão positiva, são normas não-autônomas, pois apenas têm validade em ligação com uma norma estatuidora de um ato de coerção. E nem todas as normas estatuidoras de um ato de coerção prescrevem uma conduta determinada (a conduta oposta à visada por esse ato), mas somente aquelas que estatuam o ato de coação como reação contra uma determinada conduta humana, isto é, como sanção. Por isso o Direito, ainda por esta razão, não tem caráter exclusivamente prescritivo ou imperativista (KELSEN, Hans, 2013, *op. cit.*, p. 52).

vinculação logica[193] antecedente e consequente a uma norma sancionatória com a finalidade agir coercitivamente na relação processual por ato do Estado em face do sujeito passivo, inarredavelmente compreende-se que não existe norma jurídica sem sanção.

[193] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 153

Capítulo 3 – A Sanção tributária e a infração tributária

O Estado Democrático de Direito como vetor fundamental da República Federativa do Brasil[194], na perspectiva do Direito Administrativo Sancionador como instrumento de eficácia das normas constitucionais e infraconstitucionais, objetiva à proteção dos direitos individuais, sociais e políticos e o alcance da justiça social e solidária[195], e pretende a inserção de um sistema de garantias em favor da sociedade com fortalecimento da ação administrativa com a adequação da prestação de serviços públicos, assegurados pelo exercício do poder de polícia.

A sanção tributária como decorrência do exercício de poder inerente a atividade administrativa se insere no âmbito do Direito Tributário Sancionador que engloba o desempenho de todas as atribuições sancionatórias que o Estado detém e exerce contra os atos que atacam ou maculam a ordem jurídica, com a finalidade precípua de atingir o interesse público com a racionalização desta atividade e garantindo o respeito ao cumprimento das normas jurídicas pelos membros da sociedade.

A racionalidade da atividade sancionatória com a outorga de um poder assentado em fundamentos diversos do Direito, como se avistará logo em seguida, no tema pertinente as sanções tributárias, tem por objetivo a preservação da ordem jurídica com valores indispensáveis ou relevantes para sociedade, de forma que o modelo punitivo que singulariza a relação entre Estado e administrado é ínsito como fator de justificação.

No entanto, é importante deixar claro que esta racionalidade inerente atividade sancionatória não se revela de forma homogênea, possuindo notas distintivas internas na área do Direito Tributário Sancionador, em seu aspecto possuindo graus e níveis diversos de intensidade e reflexos normativos delimitando o regime jurídico aplicável.

Assim, iremos abordar os aspectos teóricos que traduzem a natureza jurídica e o fundamento da sanção tributária, as funções das sanções, a distinção entre sanção e tributo, a definição e contornos da sanção tributária na visão da Teoria do Constructivismo Lógico-Semântico e finalmente ingressar na análise dos ilícitos tributários e seu regime jurídico.

3.1 A natureza jurídica da sanção tributária

A potestade sancionatória como monopólio do Estado adotando um modelo de organicidade das relações jurídicas intersubjetivas que surge da evolução normativa, de uma ordem social alcançando os anseios do movimento de restrição da liberdade

---

[194] *Cf.* art. 1º, *caput* da Constituição Federal.
[195] *Cf.* arts. 3, 170 e 193, todos da Constituição Federal.

individual para incorporação do grupamento social, para alcançar uma segurança coletiva, uma proteção de valores e diversos direitos, teve um desenvolvimento teórico no Direito Penal alcançando uma proeminência na atividade punitiva.

Contudo, diversos ramos do Direito incorporam vários valores em atividades específicas do Estado e consequentemente das relações jurídicas com os administrados e de acordo com os graus e níveis de alcance, em torno do descumprimento de condutas prescritas por normas jurídicas e a necessidade de tutela dos interesses públicos. O sistema jurídico outorgou o poder de aplicar sanções jurídicas de diversas naturezas, incluído aquelas com finalidade punitiva, como decorre do Direito Administrativo Sancionador, do qual se destacou o Direito Tributário Sancionador.

Dessarte, o Direito Penal não exerce o monopólio da aplicação de sanções como norma secundária que pertence a modelo hipotético condicional de norma jurídica completa. Em verdade, a sanção penal se sobrepõe as situações descritas por outras áreas como o Direito Administrativo, o Direito Civil, o Direito Empresarial, o Direito do Trabalho e o Direito Tributário, que encontra fundamento de validade material para imposições de penas, sem prejuízo destas áreas, em manifestação de coordenação sistemática e disciplinar a atividade sancionatória com as suas características e especificidades.

Nessa toada a doutrina tem asseverado que a natureza jurídica da sanção tributária envolve a compreensão a partir da análise do ilícito para se alcançar a da sanção tributária; e, os fundamentos do Estado no direito de punir ("*ius puniendi*") e o no direito de tributar ("*ius tributandi*").

Para a elucidação dos critérios dogmáticos é relevante a apreciação dos elementos teóricos sobre os fundamentos para imposições de sanções que se relacionam a partir da dimensão da infração penal e da infração administrativa-tributária, com fins metodológicos, para a definição da sanção tributária e seu respectivo regime jurídico sancionatório.

A primeira corrente doutrinária defende que não existe identidade entre os ilícitos penais e os ilícitos tributários, consequentemente possuindo regimes jurídicos diversos, de Direito Penal e de Direito Tributário.

O jurista argentino, Hector Villegas[196] ao analisar as peculiaridades das normas daquele país, constatou em sua apreciação científica ao abordar as diversas correntes

[196] VILLEGAS, Hector, *op. cit.*, p. 61-63.

doutrinárias, que existem diferenças ontológicas entre o ilícito tributário e o ilícito penal. Justifica sua tese, com fundamento na competência constitucional da Argentina na qual somente o Congresso Nacional pode aprovar as leis penais e consequentemente, estabelecer as hipóteses delituosas, ao passo que Estados Provinciais não poderiam disciplinar sobre a matéria.

Refuta a ideia de que a natureza jurídica seja de Direito Tributário a partir da ilicitude, mas o caráter peculiar da sanção penal, como fator de distinção das consequências do ato ilícito. Acolhe a posição de Dino Jarach no sentido de que o ilícito tributário é um ilícito penal quando possui natureza de pena, mas que a pena privativa de liberdade ou pecuniária não caracterizam o ilícito tributário[197].

Hector Villegas adota uma posição administrativista para as sanções tributárias e utiliza como critério metodológico a divisão das infrações punitivas submetida as sanções retributivas próprias do Direito Penal. O Direito Penal comum disciplina a punibilidade das infrações que ofendem a segurança dos direitos naturais e sociais da pessoa. Enquanto, que o Direito Penal contravencional ou administrativo se dedica a proteção das atividades que maculam a atividade estatal que objetiva alcançar o bem-estar social, no qual integram as infrações tributárias[198]. Porém, admite a aproximação do Direito Penal contravencional ou administrativo com a os princípios de Direito Penal.

Enveredando na doutrina nacional, nesta mesma linha de pensamento, da não identidade entre os ilícitos penais e os ilícitos tributários, Ângela Maria da Mota Pacheco[199] entende que a natureza das sanções está intimamente relacionada com os ilícitos que exercem a repressão. As sanções no Direito Penal são exclusivamente punitivas, exercendo um efeito preventivo que expandem para outros delitos, e que as sanções penais pecuniárias possuem destinação a um fundo específico. Agora, as sanções tributárias se relacionam com o Direito Tributário e possuem uma proeminência ressarcitória, o que afastaria o regime jurídico uno com a sanções penais, mas outras sanções pecuniárias ostentariam a finalidade punitiva quando a norma estipular a presença de um elemento subjetivo procurando provocar uma intimidação.

No Direito Tributário é previsto dois tipos de obrigações, a de dar uma quantia representativa em pecúnia, classificada como substancial, o tributo; e a de fazer ou não fazer consistente em apresentar informações ao Estado ou se abster, no interesse da

---

[197] VILLEGAS, Hector, *op. cit.*, p. 61-62.
[198] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 65-66.
[199] PACHECO, Angela Maria da Motta, *op. cit.*, p. 90-91.

arrecadação e da fiscalização, denominada formal. E assim, na hipótese de descumprimento do dever jurídico retro deduzido, importa em reconhecimento de ilícito tributário com características próprias, como a não submissão aos princípios de Direito Penal, a inaplicabilidade de penas restritivas de liberdade e competência para aplicação da sanção respectiva. Somente quando caracterizado uma proibição, característica sintática do delito penal, com a identificação de um crime contra a ordem tributária por exemplo, o ilícito possuiria natureza penal com qualificação tributária[200].

De modo igual, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha[201], defende que a definição da natureza jurídica da sanção está umbilicalmente associada a da norma jurídica identificada pelo bem jurídico tutelado, assim, terá natureza penal a sanção quando for consequente do ilícito tipificado no Direito Penal como crime ou contravenção penal visando proteger direitos relevantes para a sociedade; e ostentará natureza tributária quando os ilícitos foram tipificados na lei tributária ou fiscal que tutela a relação jurídico-tributária, que sintetiza o dever jurídico de pagar tributos ou cumprir os deveres instrumentais destinados a facilitar a arrecadação e a fiscalização.

As características do Direito Penal brasileiro, adotam critérios especiais próprios do regime jurídico-penal como a incomunicabilidade da pena, a reserva jurisdicional, a impossibilidade de previsão de responsabilidade objetiva e a competência legislativa privativa da União, infere-se que o poder tributário sancionatório decorre do *ius tributandi*, concluindo que as sanções tributárias não possuem natureza penal[202].

De outro lado, a corrente oposta, argumenta que existe uma identidade ontológica entre os ilícitos penais e os ilícitos tributários, resultando na afirmação de que o poder sancionatório é único com um regime jurídico especial.

O mestre Hugo de Brito Machado[203] anota que não existe nenhuma diferença ontológica entre a pena criminal e a pena administrativa com características punitivas, e não possui consistência científica a distinção fundada na gravidade do cometimento do ilícito ou da sanção correspondente. O único critério válido pelo Direito Positivo para a distinção entre a sanção penal e a sanção administrativa é o da competência da autoridade para imposição da sanção, de modo que apenas o Juiz pode aplicar a sanção penal que importe em restrição da liberdade de locomoção para ir e vir. Essa construção

---

[200] PACHECO, Angela Maria da Motta, *op. cit.,* p. 90-91.
[201] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 62-63.
[202] *Ibidem*, *op. cit.,* p. 63-64.
[203] MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: (coord.) Hugo de Brito Machado. **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004b, p. 159-191.

hermenêutica parte da interpretação dos direitos e garantias individuais expressos no artigo 5º da Constituição Federal como a competência para determinar a prisão por ordem escrita e fundamentada[204], como destinatário das comunicações de prisões realizadas pelas autoridades policiais[205], o controle da prisão e o relaxamento na hipótese de ilegalidade[206].

O saudoso Geraldo Ataliba[207], emérito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, realiza a distinção entre as tipologias das sanções tributárias previstas na legislação brasileira, e de acordo com a finalidade punitiva que decorrem de determinadas multas, subsome ao entendimento da unidade ontológica dos ilícitos e das sanções.

As multas punitivas que se destinam a aplicar um castigo, submetem-se a um sistema próprio, ao regime jurídico punitivo que decorre do conjunto de normas constitucionais de proteção aos direitos individuais, e nesta hipótese o direito de sancionar se traduz no exercício do *ius puniendi*[208]. E, ao analisar um caso em consulta, que envolve a aplicação de multa fiscal no imposto de renda suplementar de que cuida o art. 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), reconhece a unicidade entre as sanções de natureza punitiva (penal e tributária), subordinando-se ao "direito repressivo tributário", e defende a aplicação dos princípios penais e processuais penais, admitindo a incidência da excludente de ilicitude sobre a infração fiscal[209].

Adepto desta mesma corrente doutrinária, Edmar Oliveira Andrade Filho[210], afirma que em matéria de ilícitos e sanções existe uma unidade ontológica, não sendo adequados os critérios adotados quanto a diversidade do órgão aplicador e em razão da natureza da sanção. Em sua visão, a tradicional distinção baseada na proteção do bem jurídico coletivo e do bem jurídico do indivíduo não se justifica, diante da proeminência de códigos de valores que excedem o interesse individual como a função social, no qual a sociedade capta todos os interesses individuais.

A valoração da ilicitude como critério antecedente essencial da norma primária da norma sancionatória, que resulta do descumprimento de um dever jurídico prescrito

---

[204] *Cf.* art. 5º, inciso LXI da Constituição Federal.
[205] *Cf.* art. 5º, inciso LXII da Constituição Federal.
[206] *Cf.* art. 5º, inciso LXII da Constituição Federal.
[207] ATALIBA, Geraldo. Imposto de renda: multa punitiva. **Revista De Direito Administrativo**, Rio de Janeiro (RJ), v. 126, p. 547–557, out./dez. 1976. DOI: 10.12660/rda.v126.1976.42096. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/42096/40786>. Acesso em 26 mar 2022.
[208] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 550.
[209] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 551 e 555-556.
[210] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 39.

em norma tributária possui a mesma natureza de outras sanções pelo não cumprimento do dever jurídico, seja contratual ou que proteja a vida ou a integridade física, no entanto, as consequências que convolam em sanções que variam conforme a base fática[211]. E admite que nas sanções tributárias aplicam-se os princípios de Direito Penal por meio de norma integradora, prevista no artigo 108 do Código Tributário Nacional, a partir da exegese de que "na aplicação da legislação tributária serão considerados os princípios gerais de direito público"[212].

Surge uma terceira corrente, que podemos denominar de eclética, que vem se solidificando por doutrinadores, no sentido de haver uma unidade ontológica do ilícito, mas o legislador pode atribuir a natureza da sanção conforme a tutela do bem jurídico.

O jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho[213] entende que o poder sancionatório não é exclusivo do Direito Penal, havendo uma unidade ontológica do ilícito, refutando a existência a dicotomia entre o Direito Tributário Penal e o Direito Penal Tributário, direcionado seu desenvolvimento fundado na teoria da norma jurídica. Afirma que o Direito Penal pode tutelar interesses fiscais, por meio da tipicidade do ilícito, e aplicar sanções penais pela jurisdição criminal, com a incidência de princípios que são aplicáveis ao regime jurídico punitivo; e ainda, a lei tributária comina sanções para os ilícitos fiscais, que não se constituem em crimes ou delitos, aplicados por autoridades administrativas, e que a incidência de princípios de Direito Penal não descaracteriza a natureza jurídica.

Acompanha esta corrente, Luciano Amaro[214] ao apontar que não existe diferenças ontológicas entre o ilícito civil, administrativo, tributário e o ilícito penal. O Direito pode atribuir efeitos jurídicos ao mesmo fato e qualificá-lo como ilícito não criminal ou ilícito criminal, especialmente pela incidência do princípio da subsidiariedade do Direito Penal. A distinção entre os crimes tributários ou fiscais com as demais infrações são realizados por aspectos periféricos e acidentais, isto é, a legislação promove a tutela de específico bem jurídico relacionado ao ilícito tributário que agregado de outros elementos, permite a aplicação de uma sanção do Direito Penal.

Leandro Paulsen[215] defende a existência de unicidade do *ius puniendi* estatal que decorre da aproximação entre o ilícito tributário e o ilícito criminal pela identidade

---

[211] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2007, *op. cit.*, p. 40.
[212] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 42.
[213] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 46-48.
[214] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 432-440.
[215] PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2021, p. 91.

ontológica e teleológica, a fim de constatar a natureza punitiva da sanção, e delimita um mesmo regime jurídico sancionatório. Mas constata, ainda, que existe uma sobreposição do Direito Penal às situações disciplinadas pelo Direito Tributário ao estabelecimento de sanções mais gravosas dentro de sistemas jurídicos que mutuamente se relacionam. E consequentemente a norma penal somente incide quando o ilícito tributário se evidencia, em consonância com a relação jurídica-tributária.

Seguindo esta linha de pensamento, Misabel Derzi[216] reconhecendo a adoção do princípio da unicidade do injusto, ressalta a necessidade de existência da infração tributária como pressuposto da infração penal, acrescido do elemento subjetivo representado pelo dolo ou fraude visando a redução ou eliminação do fato gerador, para aplicação de uma sanção penal que é independente da sanção tributária. Por causa destas características, pode ocorrer uma infração tributária sem que incida uma infração penal. Porém, as referidas infrações estão sujeitas a regimes jurídicos diversos.

No direito comparado, consoante demonstra Juan Zornoza Pérez[217], na Espanha se adota o critério da unicidade ontológica ente o ilícito penal e o ilícito administrativo aplicando o referencial da tutela do bem jurídico, mediante a disciplina de proteção de determinados delitos contra a Fazenda Pública, que são iguais na tipificação dos ilícitos penais e ilícitos administrativos tributários, que se destinam a tutela da função tributária orientada ao atingimento do interesse público, de acordo com os princípios constitucionais que informam o sistema tributário.

A tipificação das infrações busca prevenir o descumprimento de determinados deveres tributários, por estarem relacionados com o bem jurídico protegido, conclamando a tutela da função tributária, das atividades tendentes a possibilidade efetiva de cumprimento do dever de contribuir. Na Espanha a identidade substancial entre as infrações e delitos tributários decorreu da evolução do Direito Posto naquele país, especialmente, pela inexistência de uma diferenciação material, exceto em critérios quantitativos ou meramente formais[218].

---

[216] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. DERZI, Misabel (atualizadora). Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 760.
[217] PÉREZ, Juan J. Zornoza. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias: los princípios constitucionales del derecho sancionador**. Madrid: Civitas, 1992, p. 61-66.
[218] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 63.

As sanções tributárias espanholas possuem a função corretora, repressiva e intimidatória, consequentemente, possuindo uma identidade com as sanções penais[219]. A *Ley General Tributaria* consagra a existência de princípios aplicáveis as infrações tributárias e as infrações penais como o princípio da culpabilidade, circunstâncias excludentes de responsabilidade, personalidade da pena, graduação das sanções e impossibilidade de transmissibilidade das sanções[220].

Carlos David Delgado Sancho[221] averba que a maior parte da doutrina espanhola[222] como Ferreiro Lapatza, Lozano Serrano, dentre outros, adotam o conceito de unidade ontológica entre as infrações tributárias e as infrações penais, se distinguindo apenas, em aspectos formais em função das competências das autoridades aplicadoras das respectivas sanções. Numa apreciação qualitativa do Código Penal incide sobre as infrações dotadas de maior reprovabilidade pela sua gravidade e o Direito Administrativo Sancionador às infrações de menor gravidade, vedando-se a imposição de pena que implique a privação de liberdade. No tocante aos bens jurídicos tutelados a sanção tributária protege o patrimônio da Fazenda Pública na arrecadação de impostos e

---

[219] "[...] habremos de concluir que las sanciones tributarias, son auténticas penas o, si se prefere, tienen idêntica natureleza que las sanciones que corresponden as las infracciones criminalizadas" (PÉREZ, Juan J. Zornoza, *op. cit.*, p. 64).

[220] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 65.

[221] SANCHO, Carlos David Delgado. Elementos constitutivos de la infracción tributaria. Estudios y Notas Cronica Tributaria, n. 139, p. 59-77, 2011. Disponível em: <https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/139/139_Delgado.pdf>. Acesso em 29 mar 2022.

[222] PUIG, CARRASCO, SOTOMAIOR e ARMIJO afirmam que no Direito Administrativo Sancionador espanhol possui regime jurídico diferente do Direito Penal, embora reconheçam algumas similitudes, como "Las normas de derecho penal y de derecho procesal penal no son nunca aplicables a las sanciones administrativas. Ni siquiera se trata de que sean aplicables cuando no hay una norma específica de derecho administrativo. Simplemente, se trata sólo de aceptar algunos principios comunes que, incluso así, tendrán una plasmación diferente en el derecho penal y en el derecho administrativo sancionador. (ii) En el sistema español de distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, el derecho penal es competência exclusiva del primero: sólo la ley del Estado puede estabelecer delitos y penas, así como todo su régimen jurídico; además, el derecho penal lo aplican jueces de la jurisdicción penal y todo el poder judicial es en España también competencia del Estado. Por el contrario, sí es posible y frecuente que las Comunidades Autónomas aprueben leyes estableciendo infracciones y sanciones administrativas; y también es posible y muy frecuente que sean las autoridades administrativas de las Comunidades Autónomas las que impongan las sanciones. Depende de que tengan competências en la materia de que se trate: si una Comunidad Autónoma tiene competencias en materia de urbanismo o de rurismo, será ella la competente para legislar sobre las infracciones y las sanciones administrativas relativas a urbanismo o a turismo y para aplicar esa legislación en el caso concreto. En derecho penal sólo se consideran autores de los delitos y sólo pueden sufrir penas las personas físicas (societas delinquere non potest). Por el contrario, se admite que las infracciones administrativas las cometan personas jurídicas y que la sanción se les imponga a ellas. Esto supone una gran ventaja del derecho administrativo sancionador respecto al derecho penal (PUIG, Manuel Rebollo *et al*. Panorama del derecho administrativo sancionador en España: los derechos y las garantias de los ciudadanos. **Estud. Socio-Juríd.,** Bogotá (Colombia), n. 7, p. 23-74, enero-junio de 2005. Disponível em: <http://www.scielo.org.co/pdf/esju/v7n1/v7n1a01.pdf>. Acesso em 19 mar 2022).

secundariamente, os valores constitucionais que definem a justa repartição da carga tributária.

No Chile, consoante lições de Eduardo Cordero Quinzacara[223], catedrático da *Pontifícia Universidad Católica* de Valparaíso, a evolução da natureza jurídica passa de uma separação para a identidade dos ilícitos administrativos e ilícitos penais, se consolidou a unicidade ontológica entre os ilícitos, partindo do mesmo tronco comum (*ius puniendi*[224]), e se ramificam em processos apartados, isto é, com a aplicações de penalidades de acordo com critérios legislativos, se assemelhando a corrente eclética. As características do Direito Administrativo chileno, denotam a regulamentação setorial sem unidade normativa com normas gerais, de forma que os recursos aos princípios gerais permitem estabelecer critérios hermenêuticos que uniformizam e imprimem razoabilidade, em áreas sem um embasamento teórico. Assim, os princípios de Direito Penal são aplicados ao Direito Sancionador com matizes, atenuando alguns deles considerando os interesses públicos e a eficácia da ação administrativa.

Jimena Beatriz Annibaldi e Ivanna Mariel Piccioni[225] tem asseverado que na Argentina prevalece a doutrina de Giuliani Fonrouge da unidade ontológica das infrações tributárias e infrações penais. E que as infrações fiscais têm uma finalidade preventiva e repressiva, e não para reparar o dano, e assim, possuem uma natureza penal, mas a ilicitude aferida não é igual à do Direito Penal.

As transgressões fiscais importam na violação de um dever social essencial, a manutenção do Estado e consequentemente alteração da ordem jurídica da coletividade, porém, derivam do *ius tributandi*, não pertencendo ao Direito Penal, ao Direito Administrativo ou ao Direito Econômico. Porém, as autoras identificaram nas interpretações judiciais argentinas, que em certos casos as sanções possuem caráter preponderantemente penal e em outros, um caráter mais retributivo que punitivo. E, ainda que atos fraudulentos com características de natureza civil ou administrativa, mesmo

---

[223] QUINZARA, Eduardo Cordero. Los princípios que rigen la potestade sancionadora de la administración en el derecho chileno. **Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso** *XLII*, Valparaíso (Chile), n. 42, p. 399 – 439, enero-junio 2014. Disponível em: <https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512014000100012>. Acesso em 29 mar 2022.

[224] *Ibidem, op. cit.*, p. 406.

[225] ANNIBALDI, Jimena Beatriz; PICCIONI, Ivanna Mariel. **Infracciones y sanciones tributarias**. 2012. 94 f. Trabajo de Investigatión. Facultad de Ciencias Económicas del Universidade Nacional de Cuyo, Mendonca (Argentina), 2012, p. 27-31.

sendo repressivos, mas com finalidades indenizatórias, não se aplicam os princípios de Direito Penal[226].

Entrementes, analisando a teoria desenvolvida na Espanha de unidade ontológica dos ilícitos, sob a perspectiva do Direito Administrativo Sancionador, o mestre Fábio Medina Osório[227] nos apresenta algumas críticas sobre a unicidade ontológica dos ilícitos administrativos e ilícitos penais, que podem ser relevantes para construção do regime jurídico punitivo-tributário[228].

Os ilícitos administrativos e os ilícitos penais se destinam a atingir valores substantivos do ordenamento jurídico, não sendo admissível que as normas jurídicas sejam distinguidas em razão dos interesses tutelados ou moralidade inerente as infrações. Atualmente, o Direito Penal está cada vez mais tutelando interesses difusos e coletivos que antes circunscreviam a regulação destes setores pelo Direito Administrativo, assim, não se identificando com clareza diferenças finalísticas[229].

O Poder Legislativo possui ampla discricionaridade para administrativização de ilícitos penais ou na penalização de ilícitos administrativos, não havendo à princípio qualquer limitação de valores nesta atividade normativa. A única diferença encontrada nos regimes jurídicos é a inserção de garantia constitucional nos países, sobre a aplicação de penas privativas de liberdade devem ser realizadas sob a presidência de uma autoridade judicial, vinculando-se a natureza jurídica penal[230].

A teoria da unidade do poder punitivo estatal da Europa parte de uma perspectiva de integração da Comunidade Europeia que surge da nova ordem mundial, no qual o poder punitivo estatal estaria delegado à órgãos supranacionais ou supraestatais, funcionando como uma verdadeira delegação de competência[231], o que acabou por robustecer uma corrente unitária por critérios políticos.

Para justificação dogmática da teoria unitária do poder sancionatório do Estado seria necessária que toda a forma de projeção de respostas às violações às normas

---

[226] ANNIBALDI, Jimena Beatriz; PICCIONI, Ivanna Mariel, *op. cit.*, p. 30.
[227] OSÓRIO, Fabio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020, p. RB-2.3. *E-book.* Disponível em: https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/107536121/v7/page/RB-2.2. Acesso em 19 mar 2022.
[228] Denominação dada por Geraldo Ataliba (Recurso em matéria tributária. **Revista de Informação Legislativa** (Senado Federal), Distrito Federal (DF), v. 25, n. 97, p. 111-132, jan./mai. 1988. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181823>. Acesso em: 20 mar. 2022).
[229] OSÓRIO, Fabio Medina, *op. cit.*, p. RB-2.14.
[230] *Ibidem*, *op. cit.*, p. RB-2.14.
[231] *Ibidem*, *op. cit.*, p. RB-2.16.

jurídicas se submetesse a um mesmo regime jurídico, e o fato do poder punitivo encontrar-se dividido em dois ramos e submetidos a princípios de Direito Público com matizes e diferenças denotaria uma incoerência. Diversos ramos do Direito possuem poder punitivo, mas apenas o Direito Público que se subdivide em penal e administrativo possuem "funções de regulação global de valores sociais"[232] que decorrem da Constituição Federal.

Fábio Medina Osório[233] enfatiza que a razão principal que corrobora a incoerência dogmática da teoria unitária decorre da diversidade substancial de regimes jurídicos do poder sancionatório do Estado. Apresenta como fatores de distinção a aplicação de sanções administrativas em face das suas peculiaridades que não parte da mesma construção teórica da responsabilidade subjetiva do Direto Penal, que nesta área guarda uma influência de valores iluministas e humanitários da Revolução Francesa e proteção dos direitos humanos; enquanto, que no Direito Administrativo, decorre do poder de polícia do Estado.

Hodiernamente, com a evolução das relações sociais e comerciais que surgem com as novas formas de comunicações de linguagem formadoras e criadoras da realidade, reduzindo as complexidades de outrora, como aspectos temporais e aspectos espaciais, atividades qualificadas como ilícitas que transgridam o ordenamento jurídico, são impulsionadas pela macro ilicitude passando a exigir do Estado estratégias mais sofisticadas de atuação para preservar a ordem jurídica.

Fator que conclama a evolução de conceitos teóricos e integração de diversos mecanismos que estão dispersos no suporte físico legislativo em suas múltiplas facetas, caracterizada pela multiplicidade do sistema normativo de tutela.

Cada área do Direito possui instrumentos sancionatórios visando uma finalidade distinta, de acordo com as premissas fáticas e normativas, não podendo mais aceitar uma unicidade orgânica. Assim, as respostas sancionatórias não se restringem ao Direito Penal ou ao Direito Tributário Sancionador, exigindo uma harmonia no sistema jurídico, demandando a inserção de uma racionalidade, com posturas funcionalistas e estratégias integradoras[234].

---

[232] "Uma profunda incoerência, a nosso ver, na tese da suposta unidade absoluta de pretensão punitiva estatal, reside, basicamente, na ausência de unidade de princípios jurídicos de um direito público estatal ou constitucional na regulação das mais diversas formas de expressão do ius puniendi, e aqui não se refere obviamente apenas os Direitos Penal e Administrativo, os quais apresentam oscilações gritantes, tanto entre si, quanto em seu próprio âmbito interno" (OSÓRIO, Fabio Medina, *op. cit.,* p. RB-2.18).

[233] *Ibidem*, *op. cit.*, p. RB-2.19.

[234] OSÓRIO, Fabio Medina, *op. cit.,* p. RB-2.19.

Nesse linha, o Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ, indeferiu pedido suspensivo ao recurso extraordinário admitido na origem que discutia a constitucionalidade do cancelamento de registro especial para a industrialização de cigarros por descumprimento de normas tributárias, sob fundamento de que o Imposto sobre Produtos Industrializados fundado na seletividade onera o setor em 70% do valor final dos produtos, sendo relevante na composição dos preços e o Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, que regulamenta o registro especial na Secretaria da Receita Federal representa uma tolerância do poder público e visa o controle da produção, assumindo uma natureza extrafiscal. Reconheceu que a norma tributária não se restringe a tutela da arrecadação podendo alcançar a livre concorrência, e assim, convalidado que a sanção tributária de cancelamento de registro especial possui finalidades específicas que se espraiam para novos campos ou amplitude da tutela dos bens jurídicos[235].

Não se pode perder de vista o surgimento do fenômeno da administrativização de ilícitos penais relacionados à jurisdição penal[236] e a penalização dos ilícitos administrativos, por obra do legislador, muitas vezes em reforço na atividade punitiva do Estado com a finalidade reprimir as condutas ilícitas e prevenir o cometimento de novas infrações preservando a ordem jurídica. Evidências que robustecem a unicidade ontológica dos ilícitos.

Adotamos na presente pesquisa científica, vigas mestras do Constructivismo Lógico-Semântico, consequentemente, a partir da análise lógico-sintática da norma jurídica demonstra que a norma primária tributária e norma primária penal possuem a mesma estrutura normativa, compostas de uma proposição-antecedente implicadas por

---

[235] "Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-Lei nº1.593/77, é a defesa da livre concorrência. Toda a atividade da indústria do tabaco é cercada de cuidados especiais em razão das características desse mercado, e, por isso, empresas em débito com tributos administrados pela SRF podem ver cancelado o registro especial – que é verdadeira autorização para produzir -, bem como interditados os estabelecimentos. Não há impedimento a que a norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República. [.... Dadas as características do mercado de cigarros, que encontra na tributação dirigida um dos fatores determinantes do preço do produto, parece-me que todo compatível com o ordenamento limitar a liberdade de iniciativa a bem de outras finalidades jurídicas tão ou mais relevantes, como a defesa da livre concorrência e o exercício da vigilância estatal sobre setor particularmente crítico para a saúde pública (BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Pleno). Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ. Requerente: American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda. Requerido: União. Relator Ministro Cesar Peluso. J. 27 de junho de 2007. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304. Acesso em 24 mar 2022).

[236] NEVES, Heidi Rosa Florêncio. **Direito administrativo sancionador e o crime de insider trading**. 2013. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

uma proposição-consequente, constando que o poder punitivo é adequado a uma unicidade da atividade do Estado não se vislumbrando uma relevância em adotar como critério distintivo a tutela do bem jurídico ou da infração.

Outrossim, na norma secundária que decorre da valoração da ilicitude ou antijuridicidade como critério antecedente essencial da proposição primária da norma sancionatória, que resulta do descumprimento de um dever jurídico prescrito em norma tributária ou norma penal possui a mesma natureza de outras sanções pelo não cumprimento do dever jurídico.

É incontroverso que uma mesma ilicitude provocada pelo agente pode ser descrita no antecedente de uma norma sancionatória tributária e ao mesmo tempo no antecedente de uma norma sancionatória penal[237], ocorrendo verdadeiro acoplamento da atividade sancionatória em sua multiplicidade de instrumentos sancionatórios. Ocorre verdadeira sobreposição[238] do Direito Penal Tributário sobre uma infração que tutela a ordem tributária como valor social que traz organicidade ao sistema tributário, uma proteção que excede os interesses patrimoniais do Fisco, que distingue das demais sanções tributárias, aquelas que não possuem a mesma finalidade punitiva.

A natureza jurídica da sanção não pode ser fundada no ilícito em seus aspectos formais, ou ainda a tutela do bem jurídico protegido diante da volatilidade deste conceito, nem sempre uniforme e sujeito a interpretação em seu contexto cultural e social que influência a hermenêutica. Adota-se como critério para a construção da norma sancionatória por meio da estrutura lógico-sintática e por decorrência, a unicidade ontológica dos ilícitos, assim, o elemento que distingue as sanções são as funções ou finalidades.

As sanções tributárias que visam essencialmente reprimir, penalizar e prevenir possuem natureza jurídica penal[239], com sói a pena privativa de liberdade por prática de crime contra a ordem tributária disciplinados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, e a multa qualificada do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em contrapartida, as sanções tributárias que possuem como prioridade promover um efeito dissuasório ou assecuratório, e intervir na atividade econômica do contribuinte

---

[237] MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: definições e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 60.
[238] PAULSEN, Leandro, 2021, *op. cit.,* p. 91.
[239] Nesse sentido: ROCHA, Sérgio André. Sanções Tributárias? **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 92. São Paulo: Dialética, 2003, p. 57-66; MACHADO, Hugo de Brito, 2004b, *op. cit.,* p. 159-191; ATALIBA, Geraldo, 1976, *op. cit.*, p. 547–557; MARTINS FILHO, Luiz Dias. Infrações e sanções tributárias. *In.*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 286-301.

como a submissão ao regime especial de controle e fiscalização, previsto no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, possuem natureza tributária.

3.2 A distinção entre sanção e tributo

Para o estudo das sanções em Direito Tributário é deveras relevante trazer a definição no aspecto lógico-sintático e semântico do conceito de tributo e as suas diferenças com a sanção, a fim de delimitar o objeto desta investigação e possibilitar adequação do termo linguístico em sua completude. Não se mostra suficiente a mera designação pelo legislador que determinada linguagem jurídica se convola em tributo, elemento do qual todas as normas de Direito Tributário orbitam, mas a sua construção pela atividade hermenêutica, segundo padrões e matrizes em normas condicionais hipotéticas e as respectivas significações e sentidos.

Segundo ensinamentos de Geraldo Ataliba[240] o conceito jurídico de tributo é construído diretamente da interpretação das normas constitucionais, que delimitam o Direito Tributário, por um referencial implícito que decorrem das normas de competências tributárias e definem seus aspectos mínimos, em suas significações.

Tributo, em suas várias acepções, pode ser compreendido como relação jurídica de Direito Tributário, que resulta numa obrigação pecuniária, *ex lege*, relacionando uma pessoa de direito público como sujeito ativo e alguém qualificado como sujeito passivo, observando os critérios constitucionais explícitos e implícitos, que não se constitua em sanção de ato ilícito[241].

O Código Tributário Nacional traz no artigo 3º o conceito de tributo e sanção. Vejamos:

> Art. 3º 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)

Com efeito a norma geral em matéria tributária elenca os seguintes elementos característicos do termo linguístico "tributo", a saber: a) prestação pecuniária; b) compulsoriedade; c) instituição em lei, em seu aspecto formal e material; d) a incidência sobre atos lícitos ou licitude dos critérios constantes da norma primária e secundária; e) a vinculação administrativa para os atos de satisfação do crédito tributário[242].

---

[240] ATALIBA, Geraldo**. Hipótese de incidência tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 32-36.
[241] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 34.
[242] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 82.

No aspecto lógico-sintático, tributo é o resultado ou produto que decorre da descrição de eventos ou acontecimentos de cunho econômico, descritos na norma antecedente composta de um aspecto material prescrevendo um comportamento, representado por um verbo e um complemento, de um aspecto temporal relacionado ao momento do nascimento da obrigação e um aspecto espacial que corresponde ao local do surgimento da obrigação, conectados por um implicativo condicional, pelo dever-ser, modalizado em obrigado, proibido ou permitido, prescrevendo uma relação jurídica estabelecida entre dois sujeitos em torno de uma prestação, criando um dever jurídico.

Enquanto, que sanção corresponde a consequência prevista na norma secundária para o caso de descumprimento de um dever jurídico de pagar tributo, prevista no antecedente normativo que o qualifica como uma ilicitude, estabelecendo uma nova relação jurídica angular de natureza processual, sujeitando-se a sua aplicação por um ato do Estado-juiz, mediante provocação do titular do direito subjetivo violado.

E a sanção, no aspecto semântico, a sua significação coincide com a resposta institucionalizada por uma providência do Estado, que possui como pressuposto um ato ilícito, isto é, uma violação direta ou indireta da norma jurídica, imposta em face do infrator com a finalidade de aplicar uma penalidade.

A sanção pecuniária como uma espécie de sanção tributária por ser representada por um valor em pecúnia arbitrado em percentuais relacionados ao tributo ou valores fixos pela norma jurídica, que decorre da prática de um ato ilícito, o não cumprimento do dever jurídico de pagar tributo ou uma obrigação de fazer ou deixar de fazer, mensurado a partir da gravidade da infração ou reprovabilidade da conduta.

O tributo possui como pressuposto sempre a realização pelo sujeito passivo da relação jurídica de um ato lícito, de acordo com os critérios que disciplinam a incidência da norma tributária (aspectos material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal), dimensionado segundo a grandeza econômica do evento[243].

Importante, ressaltar que diante da aplicação do princípio do *non olet*, a sanção de ato ilícito não se confunde com a incidência da norma tributária sobre a renda

[243] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p.68.

resultante da prática de atos ilícitos[244], pois a ilicitude deve estar vinculada com os aspectos da hipótese de incidência e não a atividade em si considerada[245] [246].

Robson Maia Lins, ao discorrer sobre os elementos identificadores do tributo aduz sobre a ilicitude como pressuposto da norma sancionatória:

> Este traço é de extrema relevância para a compreensão da figura tributária e também para distingui-la das demais relações jurídicas que existem no âmbito do direito tributário.
> Neste ponto, o legislador deixa claro que tributo somente pode decorrer de ato lícito, não havendo, pois, que se falar de ato ilícito. Portanto, analisando-se o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, não é possível que o legislador escolha como critério a ilicitude do fato jurídico tributário. Tributo (consequente) decorre de fato lícito (antecedente); sanção (consequente) decorre de fato ilícito (antecedente).
> Isso, contudo, não quer dizer que não se pode tributar o resultado de atividades criminosas[247].

A distinção entre o tributo e a penalidade pecuniária proposta pelo legislador no artigo 113 do CTN, contém uma inadequação lógico-semântica entre seus signos[248], sofre severas críticas doutrinárias[249], na medida em traz uma imprecisão propiciando um desalinho entre os conceitos, e vínculos das normas tributárias impositivas e normas sancionatórias.

O CTN designa como obrigação tributária o vínculo jurídico que se estabelece entre o Estado e o contribuinte, possuindo por objeto o pagamento de um tributo, e atribui a mesma natureza para o pagamento de penalidades para o caso de descumprimento de deveres instrumentais, contrariando os conceitos que decorrem da interpretação do artigo 3º do mesmo Código.

A afronta da regra lógico-sintática da norma jurídica é converter o descumprimento de um dever jurídico instrumental, em prestação prescrita na norma jurídica primária de obrigação tributária principal. Como demostrou-se, esta somente pode decorrer de ato lícito. Com efeito, o inadimplemento de uma obrigação acessória

---

[244] Como por exemplo, a prática de corrupção ativa de agentes públicos.
[245] Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN).
[246] "[...] o que se veda é que a hipótese de incidência, isto é, o fato gerador in abstrato descrito na lei como ensejador da relação jurídico-tributária seja ilícito, e não o fato imponível, o fato gerador in concreto" (ALVES, Evelin Teixeira de Souza. Limites para a fixação de sanções tributárias pecuniárias formais. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, vol. 6, p. 85-113, mai.-jun. 2017).
[247] LINS, Robson Maia, 2019, *op. cit.*, p. 374.
[248] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 66.
[249] SILVA, Paulo Roberto Coimbra, 2007, *op. cit.*, p. 83-84; LINS, Robson Maia, 2019, *op. cit.*, p. 435.

constitui em antecedente normativo de outra norma jurídica sancionatória, que comina uma penalidade[250].

A relação existente entre a norma primária e norma sancionatória é de ordem lógico-sintática como essencial a construção de sentido de uma norma jurídica completa[251], não havendo relação de dependência ou subordinação.

Ao que se percebe do conteúdo do § 3º do art. 113 do CTN na tentativa de conversão da obrigação acessória em obrigação principal, relacionada a sanção pecuniária, é a unificação ontológica de institutos diversos, para viabilizar o uso dos mesmos meios de constituição e de cobrança[252].

Contudo, alguns aspectos do regime jurídico material-processual são comunicáveis à sanção pecuniária, como o ato de lançamento tributário (cf. art. 142 do CTN), a regras de extinção do crédito (cf. art. 156 do CTN), a exigibilidade da cobrança mediante inscrição em dívida ativa e ajuizamento de executivo fiscal (cf. art. 201 do CTN e Lei nº 6.830/80) e sujeitas as mesmas garantias e privilégios do crédito (cf. art. 183 a 193 do CTN)[253].

A Constituição Federal ao disciplinar aspectos pragmáticos da política urbana, assinalando que a propriedade particular deve cumprir com a função social, permitiu ao Poder Público municipal impor a progressividade sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) para aqueles que possuam imóveis não edificados, subutilizados ou não utilizados e não promovam um adequado aproveitamento urbanístico.

A norma constitucional prevista no art. 182, § 4, inciso II da Constituição Federal, segundo entendimento de parcela da doutrina[254] outorga a previsão de uma norma sancionatória[255] que descreve na hipótese o descumprimento pelo proprietário de imóvel urbano de adequado aproveitamento, segundo as políticas urbanísticas expressas

---

[250] Paulo Roberto Coimbra Silva afirma que o equívoco do legislador poderia ser suplantado com a melhora redacional do artigo 139 d CTN que trata do conceito de crédito tributário (SILVA, Paulo Roberto Coimbra, 2007, *op. cit.*, p. 84).

[251] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 73.

[252] ALVES, Evelin Teixeira de Souza, *op. cit.*, p. 90.

[253] SILVA, Paulo Roberto Coimbra, 2007, *op. cit.*, p. 85.

[254] FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 132.

[255] Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que não se trata se sanção, pois o fato jurígeno é a progressividade e não o IPTU, não possuindo assim função punitiva (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 552).

no plano diretor, e na tese ou consequência, a imposição de uma progressividade no tempo sobre a elevação de alíquota do IPTU.

O ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal, Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 194.036-1/SP[256], ao discorrer sobre a extrafiscalidade do IPTU, identificou na precisão constitucional do art. 182, § 4, inciso II, a existência da modalidade "progressividade-sanção" que é consequência do não atendimento pelo particular da política de desenvolvimento urbano a aplicação das medidas indicadas na Carta Política.

De outro turno, Robson Maia Lins[257] identifica na norma constitucional, pelo ângulo pragmático da linguagem, uma função sancionatória ou punitiva, na medida em que o constituinte ao prescrever a extrafiscalidade do IPTU progressivo no tempo, e condicionado à um fato jurídico moratório, atribui ao conteúdo da prestação obrigacional da relação tributária uma função sancionatória que decorre da regra-matriz de incidência.

A partir da definição e distinção realizada neste item, a norma constitucional do art. 182, § 4, inciso II, não atribui a ilicitude na regra-matriz de incidência do IPTU, no aspecto material[258], apenas permite no regime de competência, aos Municípios adotar uma progressividade no tempo e utilizar o tributo com função sancionatória ou punitiva para o caso de não observância da política municipal urbana.

A mesma conclusão podemos chegar na hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda Retida na Fonte para os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas à beneficiários não identificados, à alíquota de 35% (trinta e cinco percentuais), previsto no art. 61[259] da Lei nº 8.981, de 1995, que no aspecto pragmático, estabelece uma elevação

---

[256] BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário nº 194.036-1/SP. Recorrente: Raul da Cruz Duarte Ltda. Recorrido: Município de Santo André: União. Relator Ministro Carlos Velloso. J. 24 de abril de 1997. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=233723. Acesso em 24 mar 2022.

[257] LINS, Robson Maia, 2019, *op. cit.*, p. 543.

[258] CARMINATTI, Marília Rodrigues Alves; CUNHA, Nicodemos Victor Dantas da. Extrafiscalidade proibitiva e sanção tributária: o limite entre o ilícito e o lícito. In: Robson Maia Lins (coord.). **Direito Tributário Sancionatório.** São Paulo: Noeses, 2021, p. 877-905.

[259] Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais. § 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991. § 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância. § 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981/1995).

da carga tributária e extrai uma função sancionatória ou punitiva na parcela excedente do IRRF.

E finalmente, na perspectiva pragmática, importante registrar que a jurisprudência pretérita a vigência da Constituição Federal de 1988, do Supremo Tribunal Federal, vem rechaçando a possibilidade do uso do tributo com uma finalidade sancionatória ou repressora, para os casos de acréscimo de imposto imobiliário sobre construções irregulares[260] [261] e a ausência de alvará de construção ("habite-se") , com exceção da progressividade no tempo do IPTU (cf. art. 182, § 4, inciso II da CRFB)[262].

3.3 A sanção tributária no Constructivismo Lógico-Semântico

A norma jurídica é uma construção associativa e coordenada de sentidos que são obtidas através do suporte físico que carregam os signos, numa atividade dotada de complexidade e exercida de maneira inesgotável pelo hermeneuta, na tarefa hercúlia de correções linguísticas sobre os textos emanados do Poder Legislativo, para imprimir sentido coerente, com solidez nas conclusões e rigor na construção do discurso comunicacional.

Nesse sentido, a criação da significação da sanção tributária parte da análise pelo jurista com base em critérios científicos, depurando seus elementos característicos, prescindindo da utilização de uma nomenclatura pelo legislador.

Dentro desta concepção, o termo linguístico "sanção tributária" denota a existência de diversas projeções semânticas de significações que são cambiáveis no decorrer do processo de positivação da norma primária sancionatória, que ao atribuir efeitos jurídicos sobre os fatos corporificam um processo de *individuação* ou de *realização*[263].

No plano sintático, a sanção tributária, como intensamente destacado nos itens anteriores, representa uma consequência normativa prevista na norma sancionatória, que

---

[260] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Recurso Extraordinário nº 104.817-4/SP. Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo. Recorrida: Julieta Romi. Relator Ministro Cordeiro Guerra. J. 14 de maio de 1985. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=196799. Acesso em 24 mar 2022.

[261] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário nº 94.001-4/SP. Recorrente: Anisio Pereira de Lacerda e outros e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator Ministro Moreira Alves. J. 11 de março de 1982. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187487. Acesso em 24 mar 2022.

[262] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Recurso Extraordinário nº 96.096-3/SP. Recorrente: Afonso Domingues Silveira Ribeiro e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator Ministro Rafael Mayer. J. 11 de setembro de 1982. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190324. Acesso em 24 mar 2022.

[263] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 110.

possui como antecedente a violação de um dever jurídico qualificado pelo ilícito, compondo a estrutura de norma geral e abstrata.

As relações jurídicas hipotéticas, enquanto norma geral e abstrata, são postas no nível internormativo e no intranormativo possuem relações lógico-formais e formais-jurídicas como adverte Lourival Vilanova[264].

O Direito é um sistema normativo de referência aos fatos relevantes selecionados pela norma abstrata e geral, de possível ocorrência na sua hipótese descritiva, projetando-se para o futuro caso venham se materializar, prescrevendo no consequente normativo, a relação jurídica de caráter indistinto, alcançando uma infinidade de sujeitos, somente inserindo critérios de individualização pessoal, em caso de confirmação do evento ou acontecimento descrito no antecedente normativo[265].

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha[266] entende que as sanções tributárias por corresponderem ao conceito amplo de "obrigações" e decorrem do descumprimento de uma regra-matriz de incidência tributária e de deveres instrumentais, as relações sancionatórias são objeto do lançamento mediante expedição de auto de infração podendo serem qualificados como créditos, e devem ser prescritos em normas gerais com os contornos legislativos em sua compreensão semântica, com fundamento no art. 146, inciso III, aliena *b* da Constituição Federal.

Em corrente oposta[267], aos que não admitem que o poder sancionatório tributário derive do *ius tributandi*[268], mas da potestade sancionatória do Estado no exercício do poder de polícia, e consequentemente da ação administrativa, provindo do *ius puniendi*[269],

---

[264] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 103.

[265] ZOMER, Sílvia Regina. **A constituição da norma de lançamento tributário: uma análise lógico-semântica**. 2011. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 43.

[266] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, 2015, *op. cit.*, p. 72-73.

[267] ATALIBA, Geraldo, 1976, *op. cit.*, p. 550; PAULSEN, Leandro, 2021, *op. cit.*, p. 91; QUINZARA, Eduardo Cordero, *op. cit.*, p. 399–439.

[268] Marilia de Araújo Barros Xavier entende que "Direito Tributário Sancionador, entendemos, com a tese do *ius puniendi* único do Estado, que a potestade tributária sancionatória é a faculdade punitiva de titularidade da Administração Pública na gestão do *ius tributandi* (XAVIER, Marília de Araújo Barros. **Direito sancionador: estudos no direito tributário**. 2018. 180 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 68).

[269] "É o poder de punir, de sancionar o descumprimento de uma norma de conduta que é o elemento constitutivo da ordem jurídica e o pressuposto da sanção, e não o poder de tributar, o qual, sendo um aspecto da soberania do Estado, consiste na possibilidade de o Estado exigir que os indivíduos lhe forneçam recursos para desenvolver suas atividades, ou seja, é o poder de instituir tributos. O poder de punir está ligado à própria ideia de Estado como uma ordem coercitiva organizada, não guardando relação com o poder de tributar. Veja-se: infração e sanção são conceitos correlatos. É o ilícito o pressuposto da sanção. Quando se trabalha com a ideia de sanção, de punição, estamos irremediavelmente no campo da ilicitude, e não no campo da tributação propriamente dita, mormente porque tributo e sanção de ato de ilícito não se

ao qual se origina do Direito Administrativo Sancionador como referido anteriormente, as sanções tributárias não se sujeitam a disciplina das limitações do poder de tributar, mas vinculam-se ao regime especial do Direito Público Punitivo, expressos nos direitos e garantias fundamentais na Constituição Federal de 1988 (cf. art. 5º).

Como evidencia-se no item 3.1 deste Capítulo e assentada nas diferenças de regimes jurídicos das sanções com finalidade punitiva como decorrem das multas fiscais, participamos do entendimento que o Direito Tributário Sancionador decorre *ius puniendi*. E, em que pese as divergências dogmáticas entre as correntes, o princípio da legalidade[270] é um dos vetores da atividade administrativa como vinculação positiva à lei, nos estritos limites do *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

Ademais, é inconteste que o CTN disciplina que no artigo 97 que somente a lei, assim entendida como ordinária que decorrem da competência legislativa dos entes políticos, pode estabelecer "a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas"[271]. O que reforça a necessidade de positivação dos parâmetros mínimos para a delimitação semântica do termo linguístico sanção tributária, que decorre da significação em seu conteúdo abstrato, restringindo o âmbito circulação que a mensagem legislada produz no intelecto do intérprete, contribuindo para consolidação da construção de um significado sem ruídos de comunicação.

Numa apreciação crítica da primeira corrente do *ius tributandi*, e necessidade de se veicular o mínimo semântico por lei complementar, *status* de recepção do CTN por força do art. 146 da CRFB, não traz nenhuma disciplina sobre a amplitude, alcance ou significação de sanção ou penalidade, exceto que tributo não *constitua sanção de ato*

---

confundem. É a necessidade de preservar a ordem jurídica mediante o estabelecimento de um castigo para a hipótese de descumprimento da norma que justifica o estabelecimento da sanção, e não o poder de tributar. O *ius tributandi*, ao contrário do que defendido pelos mencionados autores, não implica em resposta a uma violação de uma norma conduta, não está vinculado a um ilícito, pelo contrário, é o próprio pressuposto da norma de conduta, enquanto a sanção tem como pressuposto a infração. (PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Sanções não pecuniárias no Direito Tributário em razão do descumprimento de obrigação principal: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas**. 2015. 220 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015, p. 68-69).

[270] "A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 728.999/PR. Recorrente: Roberto Catalano Botelho Ferraz. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Luiz Fux. J. 12 de setembro de 2006. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500331148&dt_publicacao=26/10/2006. Acesso em 24 mar 2022).

[271] *Cf.* art. 97, inciso V do Código Tributário Nacional.

ilícito[272], confirmando que em matéria de penalidade que envolve uma resposta institucionalizada como consequência de um ato valorado pela antijuridicidade encontra submetida a legislação ordinária.

Em seguida, a sanção tributária enquanto processo de individualização e formação do ato jurídico com a incidência da norma sancionatória pode representar uma norma individual e concreta emanada de um ato de uma autoridade credenciada pelo sistema, ou ainda, a relação jurídica implicada na estrutura normativa.

Para Lourival Vilanova "sempre que houver norma jurídica, em cuja hipótese fática (fato espécie abstrato) se preveja fato que aqui e agora venha a ocorrer (fato espécie concreto), esse fato se torna fato jurídico[273]". O fato jurídico tributário corresponde ao enunciado denotativo que ocupa a posição sintática antecedente de uma norma individual e concreta[274], qualificado com evento previsto na hipótese de incidência, que por meio de linguagem jurídica competente juridiciza o evento, habilitando a promoção de efeitos jurídicos com a causalidade normativa que atinge a relação jurídica entre dois sujeitos em torno de uma prestação.

Com efeito, a norma individual e concreta como processo eficacial de efetivação da relação jurídica[275], se concretiza com a incidência normativa, que se relaciona a um acontecimento ou evento sucedido em condições específicas de tempo e espaço, postas no antecedente normativo, subsumindo aos critérios da linguagem prescritiva abstrata, no consequente normativo, conjuga outro enunciado protocolar de caráter relacional do fato jurídico implicando uma providência sancionatória.

No entanto, o transcurso da norma geral abstrata para norma individual e concreta, constituindo o fato jurídico num processo dinâmico de juridicização provocando efeitos no plano eficacial, somente se concretiza com ato de competência de poder, através de manifestação de uma autoridade competente para aplicação da sanção.

Segundo adverte Edmar Oliveira Andrade Filho[276] no tocante as sanções tributárias é na realização das normas individuais e concretas que surgem *diversos revestimento semânticos*, ambiente no qual, o intérprete e aplicador da norma jurídica trazem as provocações que os signos trazem em seu espírito, e reduzem ou eliminam a ambiguidade da linguagem prescritiva, que normalmente aparecem com a

---

[272] *Cf.* art. 3 do Código Tributário Nacional.
[273] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 91.
[274] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 325.
[275] VILANOVA, Lourival, 2015, *op. cit.*, p. 103.
[276] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 19.

lavratura do auto de infração ou decisão administrativa, em que a conduta é descrita e detalhada com indicações das infrações violadas e seguidas das imputações indicadas.

Quanto ao aspecto semântico da sanção tributária, destaca-se a apreciação do conteúdo material da norma sancionatória, no sentido de que a valoração da ilicitude deve sempre recair em situações que denotem a antijuridicidade, quando há a ofensa a um bem jurídico tutelado pelas normas primárias de conduta que prescrevem um dever jurídico.

Não se demonstra suficiente a qualificação na estrutura normativa como consequência de uma norma sancionatória, pelo não cumprimento de uma prestação ou dever instrumental, sendo necessária que a infração seja ofensiva ao bem jurídico tutelado[277], que no caso da sanção tributária envolve a ordem jurídica tributária, a função tributária orientada ao atingimento do interesse público, de acordo com os princípios constitucionais que informam o sistema tributário.

No plano pragmático centraliza sua abordagem no aspecto dinâmico da construção da interpretação e na relação como os utentes vem aplicando a norma jurídica, mas não desconsidera os planos sintáticos e semânticos, que estão todos interligados[278]. A pragmática jurídica enfrenta as normas jurídicas como um sistema interacional em mutação constante, dentro de um processo interminável de comunicação de linguagem, proporcionando em análise prospectiva, a evolução das relações e alcançando certa estabilidade.

As sanções tributárias são respostas institucionalizadas às violações das normas jurídicas decorrente de práticas ilícitas, denotando várias funções ou finalidades como a punitiva, a preventiva (ou dissuasória) e a reparadora.

A função punitiva, inerente as sanções tributárias[279], tem por finalidade a imposição de uma penalidade, atribuir um efeito aflitivo aqueles sujeitos que praticaram determinada infração inserida no sistema jurídico, com um caráter retributivo, fazendo com que os infratores sofram as consequências de suas condutas.

A teoria retributiva da penalidade traz ínsita em seu contexto o fortalecimento de Estado de Direito[280] no qual o ordenamento jurídico que prescreve normas de condutas é respeitado e com eficácia social. Está intimamente ligado com o princípio da isonomia

---

[277] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit*., p. 20.

[278] "É a partir da dimensão pragmática que as abstrações sintáticas e semânticas de uma língua natural podem ser realizadas" (ARAUJO, Clarice von Oertzen. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 166).

[279] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 76.

[280] FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no direito tributário**. Serie Doutrina Tributária, Vol. XXVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 61.

na medida em que a sanção pretende impedir que os sujeitos que romperam com o ordenamento jurídico se mantenham em situação de equivalência com os demais sujeitos que cumprem as normas jurídicas[281].

Robson Maia Lins[282] tem destacado que "as sanções tributarias tem por objeto reprimir a conduta ilícita do sujeito passivo (função repressiva), além de, preventivamente, induzir os administrados a não praticarem determinadas condutas*"*.

Notadamente, as sanções tributárias não pecuniárias ostentam exclusivamente a natureza punitiva. Quanto as sanções pecuniárias que são as multas fiscais em suas diversas modalidades, algumas denotam possuir mais de um efeito repressivo como as multas de ofício e qualificadas, que outras como as multas de mora, no entanto, possuem um caráter punitivo em menor intensidade.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 871.174/PR, relatado pelo Ministro Dias Toffoli reconheceu que as multas de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, ao possuírem caráter punitivo visando a coibir a prática de ilícitos tributários deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação de percentuais de multas mais rigorosos que no caso de mero inadimplemento, de modo que "a incidência de multas punitivas que não extrapolem 100% do valor do débito não configuram afronta ao art. 150, IV da Constituição[283]*"*, aqui entendido como limitação que decorre do princípio da proporcionalidade.

A função preventiva das sanções tributárias decorre da eficácia psicológica que incute no sujeito, induzindo-o um comportamento de respeito à ordem jurídica, se colocando ao lado do dever jurídico de cumprimento das normas tributárias. Tem uma conotação de intimidação ou imposição de um mal, acarretando numa evitabilidade de condutas indesejadas segundos os valores adotados e aceitos pela sociedade.

É a contraface da sensação de impunidade, seguindo uma lógica de equilíbrio entre incentivos e custos inerente ao efeito coercitivo da sanção, isto é, mediante postura racional o agente analisa as consequências gravosas atribuindo uma qualidade sancionatória e não como um preço a ser suportado.

---

[281] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 403.
[282] LINS, Robson Maia, 2008, *op. cit.*, p. 99.
[283] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 871.174/PR. Agravante: Harry Françóia e outro. Agravado: União. Relator Ministro Dias Toffoli. J. 22 de setembro de 2015. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9751422. Acesso em 24 mar 2022.

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha aponta que a função preventiva é verificada *in abstracto* com a projeção do conteúdo da norma geral e abstrata, decorrente da previsão em mensagem legislada, como consequência sancionatória, relacionada ao conhecimento e a certeza de aplicabilidade futura da sanção.

Uma das facetas da função preventiva é aquela com finalidade didática (ou pedagógica), que decorre da aplicação em *in concretu* da sanção tributária, constituindo numa norma individual e concreta, resultando num fato jurídico tributário, que provoca a consciência de reprovabilidade da conduta e efetua uma modificação do comportamento social nos atos futuros.

O Supremo Tribunal Federal possui entendimento firmado de que as multas fiscais com caráter punitivo possuem uma função pedagógica, no sentido de evitabilidade de novas infrações serem cometidas pelo agente. Vejamos trechos do voto do Ministro relator Roberto Barroso no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 836.828/RS:

> 5. No âmbito do direito tributário existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas, por sua vez, visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito não repercute no montante de tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do encargo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa aplicada por sonegação.
> [...]
> 7. A multa punitiva que busca afastar a sonegação é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Nesse caso, a sanção tende a ser aplicada em conjunto com o lançamento de ofício, considerando que inidoneidade das declarações do contribuinte dá ensejo a supressão indevida do tributo. Considerando tal circunstância, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção – seja para impedir o cometimento de futuras infrações, seja para coibir o locupletamento indevido –, há que se reconhecer a possibilidade de aplicação desta espécie de multa em percentuais mais rigorosos.
> 8. Diante da natureza axiológica da vedação ao confisco, é possível admitir que o princípio mostre uma faceta mais ou menos gravosa conforme o caráter pedagógico da sanção revelado pelo caso concreto. Tendo em conta as peculiaridades do sistema constitucional brasileiro e o delicado embate que se processa entre o poder de tributar e as garantias constitucionais, entendo que *o caráter pedagógico da multa é fundamental para incutir no contribuinte o sentimento de que não vale*

> *a pena articular uma burla contra a atuação fazendária*[284]. (grifo nosso)

A função reparadora das sanções tem por finalidade a recomposição do patrimônio jurídico do sujeito ativo provocado pelos danos ou prejuízos causados pelo cometimento da infração. No caso das sanções, como aponta Paulo Roberto Coimbra Silva[285], não é pressuposto desta função que o ato causador do dano seja um ilícito, mas existência de um dano ou lesão patrimonial ou moral.

A doutrina não é uníssona sobre a função reparadora ou indenizatória das multas de mora tributárias. Paulo de Barros Carvalho se posiciona no sentido de que a multa moratória é destituída de caráter punitivo em sentido estrito, predominando a finalidade indenizatória[286].

Em sentido oposto, Robson de Maia Lins[287], Edmar Oliveira Andrade Filho[288], Bruno Fajersztajn[289] e Maria Ângela Lopes Paulino Padilha[290], tem posição firmada que as sanções tributárias possuem somente a função punitiva e encontram a confirmação no artigo 157 do CTN, na medida em que a sanção não substitui a obrigação principal, e são exigidos conjuntamente com o crédito tributário.

Com efeito, a multa moratória não pretende o ressarcimento de eventuais danos face a demora no cumprimento da prestação, que em tese deveria ser quantificada a lesão, mas penalizar com um percentual incidente sobre o tributo refletindo na redução do patrimônio do infrator. Ratifica-se, que o poder sancionatório do Estado em matéria tributária decorre do *ius puniendi*.

A reparação se equivale a construção semântica de compensação, isto é, a recomposição do dano sofrido pela Administração com caráter substitutivo da obrigação. E, consoante magistério de Maria Helena Diniz "toda obrigação ressarcitória ou indenizante deverá procurar um estado de coisas que se aproxime da situação frustrada", que se convola no pagamento equivalente em pecúnia quando for impossível o

---

[284] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 836.828/RS. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Darlene Santos dos Santos. Relator Ministro Roberto Barroso. J. 16 de dezembro de 2014. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7708861. Acesso em 24 mar 2022).
[285] SILVA, Paulo Roberto Coimbra, 2007, *op. cit.*, p. 65.
[286] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 895-896.
[287] LINS, Robson Maia, 2019, *op. cit.*, p. 544.
[288] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 119.
[289] FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.*, p. 184.
[290] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 76, 265-266.

restabelecimento da coisa ou da prestação no *status quo*, características inexistentes na sanção pecuniária tributária.

3.4 A pluralidade de instâncias e a (in) cumulatividade da sanção tributária e da sanção penal

O fenômeno da pluralidade de instâncias sancionatórias perpassa pela apreciação da estrutura lógico-sintática como discorremos com mais profundidade no Capítulo 2 deste trabalho acadêmico.

A norma jurídica completa é composta por uma norma primária formada por enunciados linguísticos descritivos, e através do antecedente normativo o legislador seleciona eventos ou acontecimentos relevantes do mundo do ser de possível ocorrência, delimitando um fato, caracterizado por uma ação descriminado por um verbo e um complemento, em condições específicas de tempo e espaço, são implicados por um operador deôntico interproposicional ("dever-ser") ligando ao consequente normativo, prescrevendo conduta a ser observada no mínimo irredutível deôntico (obrigado, proibido e permitido), estabelecendo uma relação jurídica entre dois sujeitos acerca de uma prestação.

A norma secundária que confere juridicidade, é aquela em que prescreve uma relação jurídica coercitiva com a imposição de uma sanção jurídica, e caso, não ocorra o cumprimento voluntário pelo sujeito passivo, surgem os atos coativos por intermédio de atuação do Estado. Possui como antecedente normativo o descumprimento do dever jurídico prescrito na proposição-tese da norma primária, que implica uma relação jurídica de cunho processual no consequente normativo que por um ato do Estado-juiz aplica a sanção jurídica correspondente.

Como vimos ao longo deste trabalho, a norma jurídica primária e norma jurídica secundária são duas normas distintas com estruturas sintáticas similares, que o sistema jurídico permite que se agreguem ou por uma justaposição, se constituem na norma jurídica completa que prescrevem condutas a serem observadas, que em caso de descumprimento pode ser imposta uma ou mais sanções.

Como adverte Lourival Vilanova[291] na estrutura sintática da norma jurídica os operadores implicacionais ligam a norma primária com a norma secundária por meio de conectivos includente assegurando a validade inerente as normas prescritivas, composto de várias estruturas de implicação, caracterizado por possuir uma variabilidade de

[291] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.*, p. 89.

antecedente e consequente, isto é, vários antecedentes (A', A'', A''') terem um consequente (C), ou um antecedente (A) possuir vários consequentes (C', C'', C'''), ou ainda vários antecedentes (A', A'', A''') terem várias consequentes (C', C'', C''').

Com efeito, após esta breve abordagem teórica com fundamento na estruturação lógico-sintática da norma jurídica, vemos que existe a possibilidade no plano empírico da prática de condutas que violam ou ofendem a ordem jurídica, que erigem determinados fatos às condições de infrações e a sujeições de diversas respostas institucionalizadas do Estado por meio sanções de diversas naturezas como tributárias, cíveis, penais, administrativas, dentre outras.

Constatou-se que com o advento da Constituição Federal de 1988 houve o fortalecendo o Estado Democrático de Direito e os diversos direitos e garantias fundamentais, transformando o papel do Estado como formador de políticas públicas, de preservação e salvaguarda deste, desempenhando as funções fiscalizatórias e regulatórias, com a racionalidade de instrumentos jurídicos às suas diversas estruturas orgânicas, sem distinção entre os Poderes, que conferiu uma multiplicidade de atores no desempenho da atividade sancionatória.

Para evidenciar a complexidade do tema, podemos exemplificar com a hipótese de uma atuação de organização criminosa composta de servidores públicos em conjunto com empresas prestadoras de serviços públicos que ajustem em unidade de propósitos a realização de fraude tributária, sonegando tributos, remetendo os ativos ao exterior, em benefício aos próprios sujeitos os ganhos ilícitos, através de artifícios sem registros nos órgãos competentes. O Estado diante destes fatos infracionais, pode no âmbito da relação jurídica penal impor sanções de crime contra a ordem tributária (este depois do lançamento definitivo do crédito tributário), crime contra a paz pública, crime contra o sistema financeiro; na relação administrativa a apuração de atos disciplinares em face dos servidores públicos; na relação jurídica política-administrativa a imputação de improbidade administrativa; na relação jurídica-tributária a apuração de sonegação fiscal com a imposição de multa qualificada contra os beneficiários; e na relação jurídica-civil a propositura de ação civil de reparação de danos proposta pelo Estado.

Deveras, o poder sancionatório não é exclusivo do Direito Penal, podendo haver a concomitância de instâncias punitivas que em tema de infrações tributárias se notabilizam as sanções penais e as sanções tributárias, em sentido estrito.

Nesse altiplano, passa-se a análise teórica sobre a pluralidade de instâncias e a (in) cumulatividade de sanções, no Direito brasileiro, com seus reflexos pragmáticos. Já

nos antecipamos em afirmar que aqueles que adotam o entendimento de que o poder sancionatório tributário decorre do *ius puniendi* ou *ius tributandi*, por coerência, devem possuir conclusões diversas.

A primeira corrente que admite a cumulatividade da sanção tributária com a sanção penal pela existência da pluralidade de instâncias independentes, de acordo com a regras do Direito Posto e multiplicidade de tutela dos bens jurídicos, afastando a incidência do princípio do *non bis in idem*.

Luiz Martins Dias Filho[292] defende a cumulatividade entre as sanções tributárias e sanções penais, ainda que vigore a unidade ontológica do ilícito, vez que um mesmo ilícito está sujeito as consequências que objetivam garantir a efetividade, a eficácia e aplicação das normas jurídicas, pelo princípio da independência de instâncias, sem vulnerar o *no bis in idem.*

Notadamente, confirma a sua tese ao discorrer sobre a responsabilidade penal no qual o Código de Processo Penal[293] reconhece a independência de instâncias, na medida em que a sentença penal produz efeitos na instância cível. E, ainda, a Lei nº 8.112, de 1990, denominado Estatuto do Servidor Público Civil da União assegura a mesma tese da independência de instâncias[294], o que afastaria a incidência do princípio do *non bis in idem*.

Leandro Paulsen[295] adepto de unicidade do *ius puniendi* estatal pela identidade ontológica e teleológica dos ilícitos, afirma que a multiplicidade de instâncias sancionatórias que cada ramo do Direito possui, se encontram estruturadas em subsistemas com ritos próprios e princípios específicos, e buscam aplicar determinados efeitos jurídicos próprios e inconfundíveis.

Afirma ainda que, existe uma diversidade de sanções com finalidades díspares, sendo que algumas produzem efeitos diversos e outras consequências normativas (ex. o valor mínimo de reparação na sentença penal com repercussão no Direito Civil e Direito Administrativo). Mas rechaça a existência de incoerências sistêmicas ou sobreposições de penalidades da mesma natureza como as multas administrativas e as multas de condenação por improbidade administrativa.

---

[292] MARTINS FILHO, Luiz Dias, *op. cit.*, p. 286-301.

[293] Art. 65. Faz coisa julgada no cível a sentença penal que reconhecer ter sido o ato praticado em estado de necessidade, em legítima defesa, em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito (Código Penal).

[294] Art. 125. As sanções civis, penais e administrativas poderão cumular-se, sendo independentes entre si (Código Penal).

[295] PAULSEN, Leandro, 2021, *op. cit.*, p. 73-83.

Adotando a mesma linha conclusiva, mas com fundamentos diversos, Hugo de Brito Machado Segundo[296], argumenta que não existiria vedação constitucional a imposição pelo Estado de duas sanções, uma administrativa e outra penal, como consequência de uma mesma infração, pois, incidiriam duas normas sancionatórias possuindo o mesmo suporte fático como infração. A Constituição Federal convalidava este entendimento ao prever a incidência de sanção administrativa e sanção penal para as infrações contra o meio ambiente[297].

No entanto, após reflexão sobre o tema, passou a identificar que princípios constitucionais como a proporcionalidade seria uma vedação implícita a imposições de duas penalidades. E, realiza a distinção das normas que possuem hipóteses de incidências diferentes sobre um mesmo fato temporal e aquelas que possuem a mesma hipótese de incidência, esta última ainda que autorizada por um critério de lógico-formal, poderia ser considerada desproporcional e excessiva para punição do ilícito.

E assim, conclui ao final, que não existe uma completa independência de instâncias da aplicabilidade de sanções administrativas e sanções penais no Direito brasileiro. Notadamente, diante da sistemática atual a autoridade administrativa ao apurar a infração administrativa não deve levar em conta a eventual sanção penal ao ser imposta em processo judicial, mas efetuar a graduação da sanção administrativa conforme as suas peculiaridades. A Justiça Criminal ao julgar o crime fiscal deve levar em consideração a sanção tributária aplicada e paga, e na dosimetria da pena considerar este fato para adequação do princípio da proporcionalidade, admitindo assim, a possibilidade da cumulatividade de sanções.

A segunda corrente não admite a cumulatividade da sanção tributária com a sanção penal fundada na ausência de diferença ontológica entre as infrações e pela incidência do princípio do *non bis in idem*, que decorre da Teoria Geral do Direito.

Raquel Cavalcanti Ramos Machado[298] é partidária da corrente que não identifica diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o ilícito penal, apenas reconhecendo que em matéria tributária a infração possui uma amplitude maior que a infração penal, ressaltando que no sistema jurídico nacional não se admite a cominação de pena privativa de liberdade às infrações fiscais.

---

[296] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções Tributárias. *In*.: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 192-222.
[297] Constituição Federal, artigo 225, § 3º.
[298] MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 360-382.

Deveras, existem modalidades de sanções que são previstas nas normas tributárias e nas normas penais que podem ser aplicadas de forma cumulativa, como por exemplo as multas pecuniárias. E na visão da autora, a sanção deve ser aplicada de forma adequada com a finalidade de repressão da conduta, de forma que o sujeito se sinta desestimulado a perpetrar nova conduta infracional. Assim, as aplicações de sanções devem ser realizadas sem excessos punitivos, atingindo a finalidade por uma sanção, seria inaplicável a outra, confirmando a incidência do princípio da vedação de duplicidade de penas para um mesmo ilícito.

Quanto ao argumento de que a Constituição Federal no artigo 225, § 3º e na legislação tributária prevê a aplicabilidade cumulativa de sanções administrativas e sanções penais, Raquel Cavalcanti Ramos Machado, aponta que a previsão normativa das penas não significa, necessariamente, a aplicabilidade cumulativa, mas disjuntiva ou alternativa.

E conclui que, uma vez aplicada uma sanção tributária em face de uma fraude fiscal com o seu regular cumprimento no curso de uma ação penal, o magistrado não poderia impor uma sanção penal, devendo reconhecer que conduta foi adequadamente sancionada pela pena administrativa e eventual sanção penal se configuraria como excessiva.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho[299], adepto desta segunda corrente, a sanção deve ser aplicada em decorrência de cada ofensa ao bem jurídico tutelado e não propriamente a cada infração, fundamentando-se na premissa do princípio do *non bis in idem*. Consequentemente, se uma ação ou omissão atacar mais de um bem jurídico tutelado poderão ser aplicadas as penalidades de forma cumulativa. Porém reconhece que no Direito brasileiro no tocante às sanções tributárias esse princípio não encontra acolhida como ocorre em outros países como em Portugal.

Afirma o autor que não existem critérios científicos, do ponto de vista ontológico, para que a pena privativa de liberdade prevista em normas penais, tenham finalidades distintas das penas pecuniárias e restritivas de direitos, exceto uma distinção de grau, o que justificaria a exclusão de uma das penas sob pena de dupla punição vedada.

Assim, para solução da cumulatividade de sanções penais e administrativas para reprimir um ato ilícito, Edmar Oliveira Andrade Filho, propõe a resolução pela aplicação do princípio da absorção, teoria desenvolvida no Direito Penal pelo concurso de infrações

[299] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 106-109.

e penalidades. E para a hipótese de cometimento de uma infração, a lei tributária que é punível com pena privativa de liberdade, a ordem jurídica não pode admitir a aplicação concomitantes de duas penalidades para uma mesma conduta, sob pena de flagrante desproporcionalidade. E, em respeito ao princípio do *non bis in idem*, na concorrência da aplicação da sanção tributária pecuniária por fraude e da sanção penal privativa de liberdade e multa criminal, seja aplicado apenas um conjunto de sanções, prevalecendo às impostas pelo Poder Judiciário.

Hugo de Brito Machado[300] informa que tem sido aceito pacificamente a cumulatividade de aplicações de sanções tributárias e sanções penais fundadas na tese da autonomia de instâncias, chancelada por decisões emanadas pelo Poder Judiciário.

No entanto, o autor critica este posicionamento ao reconhecer que a cumulatividade de sanções tributárias e sanções penais provocam uma desproporção entre o ilícito e a sanção, consequentemente afrontando o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aduz, ainda que, a ausência de ordenação e sistematização das sanções tributárias contribuem para esta cumulatividade de penalidades acarretando graves problemas de responsabilização do infrator, no tocante a necessidade de comprovação do elemento subjetivo, o direito ao silêncio e que a pena privativa de liberdade é adequada apenas contra a pessoa natural.

No Direito Comparado, o professor Joachim Englisch[301] ensina que o artigo 103 da Constituição alemã e o artigo 4º do Protocolo nº 7 da Convenção Europeia dos Direitos do Homem[302] proíbe a imposição de uma cumulatividade de sanção penal, em virtude dos mesmos fatos, acolhendo o princípio do *non bis in idem*.

O autor faz referência ao posicionamento do Tribunal Constitucional alemão, que em *obtier dictum*, declarou que a imposição de uma multa administrativa não seria uma sanção em razão de uma lei geral penal, mas a partir do alcance do princípio do *non*

---

[300] MACHADO, Hugo de Brito, 2004b, *op. cit.*, p. 159-191.

[301] ENGLISCH, Joachim. Infracciones y sanciones tributarias administrativas y sus implicaciones constitucionales em Alemania. SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 243-264.

[302] "Direito a não ser julgado ou punido mais de uma vez. 1. Ninguém pode ser penalmente julgado ou punido pelas jurisdições do mesmo Estado por motivo de uma infracção pela qual já foi absolvido ou condenado por sentença definitiva, em conformidade com a lei e o processo penal desse Estado. 2. As disposições do número anterior não impedem a reabertura do processo, nos termos da lei e do processo penal do Estado em causa, se factos novos ou recentemente revelados ou um vício fundamental no processo anterior puderem afetar o resultado do julgamento. 3. Não é permitida qualquer derrogação ao presente artigo com fundamento no artigo 15° da Convenção". (CEDH, artigo 4º).

bis in idem e uma interpretação garantista histórica, reconheceu a inadmissibilidade de aplicação conjunta de uma multa administrativa e uma sanção penal, que são reciprocamente excludentes.

Joachim Englisch aponta que as proibições de cumulatividade de sanções podem ser justificadas a partir de interpretação dos princípios gerais constitucionais da proporcionalidade e da segurança jurídica, que são fundamento do artigo 103 da Constituição alemã.

Na Espanha, o Tribunal Constitucional ao interpretar o artigo 25.1 da Constituição espanhola reconhece a existência do princípio geral de direito que afasta a possibilidade de aplicação de uma sanção pela jurisdição penal e outra sanção administrativa sobre o mesmo fato, nos casos em que "la identidade del sujeto, hecho y fundamento, sin existência de una relación de supremacia especial de la Administración[303]".

Juan J. Zornoza Pérez[304] destaca que a fundamentação da regra do *non bis in idem* não é pacífica na doutrina, que se divide em torno da possibilidade de sua derivação dos princípios da legalidade e tipicidade, a respeito de sua consideração como direito fundamental, e que o princípio se encontra implícito nos artigos 14 a 30 da Constituição.

O princípio *non bis in idem* é um corolário da substancial identidade entre os ilícitos penais e ilícitos administrativos, não sendo admitida a imposição de uma dupla penalidade sobre o um mesmo fato infracional, que se fundamenta em uma *coincidência fática* que decorre da identidade do sujeito, fato e fundamento.

De acordo com o professor espanhol, tais requisitos podem gerar problemas nas hipóteses em que um mesmo fato pode lesionar interesses distintos protegidos por diversas normas, constitutivas de várias infrações e por consequência, várias lesões, sem que vulnere o princípio. Dessarte, defende uma reformulação dos requisitos para a identificação da infração e com mesmo conteúdo de injusto, que levaria a conclusão de que não haveria *bis in idem* quando um mesmo fato surge de resultados independentes perante entidades distintas ou suscetíveis de integrarem categorias jurídicas concorrentes diferenciadas.

O artigo 77.6 da LGT com a reforma promovida pela Lei nº 10, de 1985, no tocante aos delitos contra a Fazenda Pública, infrações e sanções tributárias prevê que "*la sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa*",

[303] STC 2/1981, de 30 *de enero*, FJ 4.
[304] PÉREZ, Juan J. Zornoza, *op. cit.*, p. 99-110.

acarretando a prevalência absoluta da lei penal sobre as disposições tributárias. No caso de concorrência de instância penal e administrativa a proeminência da jurisdição penal em face da atividade sancionadora administrativa, acarreta na paralisação do procedimento administrativo, aguardando a conclusão do processo judicial, que se concluir pena inexistência de infração penal, o processo administrativo retoma o seu curso.

Segundo Juan Zornoza Pérez, o artigo 77.6 da LGT não estabelece uma regra geral a respeito da duplicidade de sanções tributárias, mas que haveria a incidência do *bis in idem* acarretando a interdição das sanções administrativas por uma mesma conduta, exceto quando decorrer no mesmo fato resultados independentes suscetíveis de integrar tipos de infrações concorrentes com diferentes responsabilidades. O autor identifica que não afronta o princípio do *non bis in idem* na concorrência dos delitos simples e graves previstos nos artigos 78 e 79 da LGT, posto que "los hechos que em la realidade parecen iguales son diversos em cuanto hechos típicos, al margen de que faltaria la identidade de fundamento que exige la regla non bis idem*"*.

No Chile, consoante escólio de Eduardo Cordero Quinzacara[305], o princípio *non bis idem* se constitui como um dos pilares do Direito Administrativo Sancionador, que tem como origem a derivação da coisa julgada numa vertente positiva que atribui uma verdade jurídica e uma negativa, no qual resulta da impossibilidade de envolver a mesma matéria. E assim, extrairá como consequência a impossibilidade de sancionar duas vezes o mesmo fato.

O princípio *non bis in idem* vem sendo aplicado tanto para evitar a aplicação indevida de uma dupla sanção pela Administração, como para o exercício de poderes punitivos concomitantes mesmo que possua fundamento legislativo, ou ainda, quando órgãos administrativos vêm exercendo suas ações fora de suas competências.

O professor chileno, destaca que os elementos que justificam a aplicação do *non bis idem* é a presença cumulativa da tríplice identidade, com relação à mesmos sujeitos, fatos e fundamentos jurídicos, e quando presentes num caso em concreto cabe ao juiz conter esta dupla punição mediante técnicas de hermenêutica.

Retornando à visão, sob a perspectiva do Direito Administrativo Sancionador, Fábio Medina Osório[306] ao aferir sobre a impossibilidade de cumulatividade de sanções

[305] QUINZARA, Eduardo Cordero, *op. cit.*, p. 399–439.
[306] OSÓRIO, Fabio Medina, *op. cit.*, p. RB-4.3.

administrativas e sanções penais realiza uma digressão sobre a funcionalidade do princípio do *no bis in idem* e com referencial, a doutrina espanhola.

O autor aponta que a teoria da independência de instâncias administrativa e penal é resultado do princípio da separação de poderes, não trazendo a Constituição Federal qualquer primazia ou prevalência absoluta do juiz penal sobre o juiz extrapenal, resulta que a autoridade administrativa no exercício de sua competência não está subordinada à autoridade judicial, e a primazia que a legislação infraconstitucional outorga ao Direito Penal é uma consequência da unidade do ordenamento jurídico-constitucional.

Afirma que o princípio da proibição de dupla punição no Direito Constitucional brasileiro decorre das garantias da legalidade, da proporcionalidade e ao devido processo legal, constituindo em fundamento norteador de toda a atividade sancionatória. A cláusula do *non bis in idem* relaciona-se com outros valores constitucionais de notável relevo como a segurança jurídica, a racionalidade, a coerência, a boa-fé, a justiça e notadamente, ao postulado da proporcionalidade. A funcionalidade do princípio do *non bis in idem* que decorre da hermenêutica constitucional impõe limites à duplicidade de processos punitivos em torno da unicidade fática, extirpando penalidades desproporcionais e por vezes contraditórias, independente de densificação normativa.

O princípio do *non bis in idem* não se convola em qualquer chancela impeditiva ao exercício da atividade punitiva do Estado ou que esvazie a repressão aos ilícitos graves ou interdição da conformação legislativa dos ilícitos. Segundo Fábio Medina Osório a partir de uma leitura constitucional a separação de poderes deve ser entendida como uma divisão harmônica de poderes, passando a ser interdependentes no desempenho da atividade sancionatória do Estado.

Ademais, o autor reconhece a existência de uma primazia das instâncias judiciais na persecução penal diante da gravidade das penas e em razão do caráter fragmentário do Direito Penal, impedindo-se o esvaziamento ou estancamento da sanção penal pela imposição de punição administrativa antecedente. No entanto, estas limitações não importam no afastamento de questões prejudiciais ou de decisões administrativas que integrem tipos penais ou condições objetivas de punibilidade. E concluiu que deve haver uma unificação e compatibilização de sanções para não afrontar direitos fundamentais do acusado, e ser conferida posturas em consonância com o Estado Democrático de Direito, que corresponde ao respeito a vedação à dupla punição por um mesmo fato, inclusive permitindo “compensações e atenuações das penas a partir de uma visão unificadora das sanções do Direito Punitivo*”*.

Visto estas bases teóricas da doutrina nacional e as contribuições de autores de outros países, ingressaremos em nossas inferências sobre a possibilidade de cumulatividade de aplicação de sanção tributária e a sanção penal, de acordo com matizes de princípios constitucionais.

A Constituição Federal brasileira confere especial proteção aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos impondo a atividade sancionatória do Estado o respeito à diversas cláusulas como o princípio da legalidade para criação de infrações e cominações de penas, o princípio do devido processo legal, o princípio da proporcionalidade, do princípio do contraditório e da ampla defesa, princípio da individualização de pena e princípio do juiz natural.

Ao mesmo passo em que insere um elenco de garantias constitucionais, a Carta Magna prevê de forma categórica que a cumulatividade de sanções penais e administrativas consubstanciam em instrumentos aptos e eficazes a conferir uma organicidade, unidade, racionalidade e coerência na atividade sancionatória para realização do interesse público.

Nesse sentido a CRFB permite a punição cumulativa de sanções administrativas e sanções penais para os casos de improbidade administrativa[307] e consideradas lesivas ao meio ambiente[308].

Em linha de princípio não se revela inconstitucional a previsão na legislação ordinária da previsão de sanções tributárias e de sanções penais relacionadas à infração fiscal desde que seja respeitado os limites da proporcionalidade e da razoabilidade, como limites implícitos a atividade punitiva em determinado caso em concreto, não podendo em apreciação abstrata alcançar uma invalidade normativa.

As infrações tributárias que se sujeitam a dupla penalidade se relacionam com perpetração de sonegação de tributos por meio de atos dolosos e fraudulentos[309], com elevado grau de reprovação inerente ao elemento subjetivo e à culpabilidade.

---

[307] *Cf.* art. 37, § 4º, da Constituição Federal.

[308] *Cf.* art. 225, § 3º, da Constituição Federal.

[309] "Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente". "Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento". "Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72" (BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e

Se tratam de modelos cumulativos permissivos em conformação legislativa, consoante prescrição do artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
> [...]
> § 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, *independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*. (grifos nossos)

Denota-se claramente, que o ordenamento jurídico, ainda que excepcionalmente, reafirma uma independência entre as instâncias administrativa e penal na atividade sancionatória a ser desempenhada pelo Estado na apuração de ilícito fiscal, somente podendo ser limitada em situações concretas que evidenciem um excesso punitivo que não esteja em consonância com a ordem constitucional, a ser aferida no controle pelo princípio da proporcionalidade ou razoabilidade, consoante ressalvado acima.

O princípio do *non bis in idem*, como decorrência do princípio da segurança jurídica e da coisa julgada, ou ainda do princípio da proporcionalidade, não se volta contra a cumulatividade de sanções em seu aspecto abstrato, sendo indispensável a demonstração da presença de todos os seus elementos característicos de tríplice identidade, com mesmos sujeitos, aspectos fáticos e fundamentos ou natureza da penalidade[310], e que reste configurado um excesso punitivo.

A identidade subjetiva deve ser delimitada nas duas sanções às pessoas que suportarão as consequências práticas da sua aplicação, não se admitindo que sejam pessoas diversas, ainda que na sanção tributária seja aplicada em face de uma pessoa jurídica[311] e na sanção penal na figura do administrador, não atingindo o requisito pessoal[312].

De outro lado, deve existir uma conduta ilícita unitária, que constitui no principal fundamento do *non bis in idem*, na medida que em decorrência de um fato ensejariam

---

reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm. Acesso em: 23 mar 2022).

[310] DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito tributário sancionador. Culpabilidade e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 141.

[311] O artigo 11 da Lei nº 8.137, de 1990, em norma extensiva, permite a punibilidade das pessoas físicas que concorram para a prática do delito contra a ordem tributária de acordo com a sua culpabilidade, denotando que em regra, a pessoa jurídica que suporta a sanção tributária pode ser lhe imputação uma infração que caracteriza um dos crimes arrolados nesta lei.

[312] FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.*, p. 424.

duas punições. Por conduta deve ser compreendida como uma integração de ação ou comportamento praticado pelo sujeito passivo em delimitado espaço de tempo e de espaço, a se configurar uma unidade, podendo se desdobrar em atos físicos isolados[313]. Para a teoria finalista do Direito Penal, a conduta é um comportamento consciente e voluntário dirigido à uma finalidade consciente em produzir um resultado, exigindo a presença do elemento subjetivo do agente[314].

E finalmente, a identidade de fundamentos ou natureza da penalidade relaciona-se com a coincidência dos bens jurídicos tutelados e as diversas funções que as sanções buscam alcançar em suas diversas modalidades. Assim, é admissível perfeitamente a cumulação de sanções em resposta a uma infração quando o ordenamento jurídico pretende tutelar diferentes bens jurídicos ou as finalidades sejam díspares ou complementares como a punitiva e a ressarcitória[315].

No entanto, para identificar este requisito deve ser incorporado o conceito de antijuridicidade material, que corresponde à afronta a um interesse tutelado pelo Direito Positivo[316], numa compreensão unitária sem distinção de graus, com o injusto que corresponde a ação valorada como ilícita que engloba o tipo e o ilícito, que admite uma distinção qualitativa e quantitativa[317].

A ilicitude material na infração tributária corresponde ao dano ou prejuízo provocado pelo descumprimento das normas tributárias relacionadas ao espectro do sistema tributário, a criação de obstáculos ao exercício da fiscalização e secundariamente o adimplemento voluntário propiciando a redução das receitas públicas[318].

Noutra esquadra, a tipicidade dos crimes[319] previstos na Lei nº 8.137, de 1990, possui como bem jurídico tutelado a própria ordem tributária com uma conotação

---

313 MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal**. Vol. 1. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 312.
314 *Ibidem*, *op. cit.*, p. 312
315 SILVA, Paulo Roberto Coimbra, 2007, *op. cit.*, p. 369;
316 VILLEGAS, Hector, *op. cit.*, p. 218-219.
317 TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios, *op. cit.*, p. 120.
318 CARDOSO, Lais Vieira, *op. cit.*, p. 221-240.
319 Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor

macrossocial e coletiva, secundariamente, a atividade administrativa, a fé pública, o trabalho e a livre concorrência[320]. Envolve a tutela de um sistema estruturado alcançando alguns valores de relevância constitucional como a ordem econômico-financeira, da ordem econômica social e do sistema tributário[321], a integridade e higidez do sistema tributário[322].

Dessarte, numa definição estrita de ofensa de bem jurídico tutelado, vemos que o bem jurídico tutelado no antecedente normativo na norma jurídica sancionatória penal é mais amplo, visando a proteção de interesses coletivos de toda a sociedade mediante o equilíbrio da justa carga tributária e reflexos na concretização dos direitos fundamentais e serviços públicos consagrados pela Constituição Federal.

Nesta linha de compreensão, a distinção dos bens jurídicos tutelados almejados pelas sanções tributárias prevista o art. 44, inciso I e § 1º da Lei 9.430, de 1996 e as sanções penais dos arts. 1 e 2 da Lei nº 8.137, de 1990, afastam a aplicação do princípio do *non bis in idem*, por ausência do pressuposto da identidade teleológica[323].

Analisando a infração tributária como pressuposto da aplicabilidade das sanções tributárias e as sanções penais, cabe uma digressão sobre os efeitos que as decisões

---

complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2° Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa (BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 23 mar 2022).

[320] BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 819-820.

[321] PAULSEN, Leandro, 2021, *op. cit.*, p. 27.

[322] XAVIER, Leonardo Vetimiglia, *op. cit.*, p. 156.

[323] Nesse sentido o STJ efetuou a distinção do bem jurídico tutelado no crime do art. 293, § 1º, III, "b", do Código Penal, "em razão da conduta de manter em depósito, no exercício de atividade comercial, garrafas de bebida alcoólica sem o selo obrigatório do IPI - está inserido no Capítulo II do Título X do Código Penal, que trata dos crimes contra a fé pública. Apesar disso, observa-se que o bem jurídico tutelado por esse crime não é a fé pública. Trata-se, na verdade, de crime praticado em detrimento apenas da ordem tributária, direcionado tão somente ao combate à sonegação" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). Habeas Corpus nº 414.879/SP. Impetrante: Fernando Yamagami Abrahão. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Relator Ministro Ribeiro Dantas. J. 24 de maio de 2018. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201702240885&dt_publicacao=30/05/2018. Acesso em 24 mar 2022).

administrativas que integram os tipos penais ou configuraram uma condição objetiva de punibilidade, acarretam no sistema punitivo.

Com o advento da Constituição de 1988, o Estado passou de uma atividade interventiva na economia para reguladora e ordenadora dos seguimentos econômicos, ocorrendo uma proliferação de finalidades que exigem uma atuação específica estatal em setores do mercado, com a colmatação de normas que dependem de uma estruturação técnica e específica, consequentemente das sanções, deflagradas com o surgimento de um movimento caraterizado pela administrativização do ilícito penal[324].

A sanção penal prevista nas normas que tutelam a ordem jurídica tributária, exerce uma sobreposição sobre as demais sanções previstas nos ilícitos tributários, com a inserção de penalidades mais gravosas dotadas de maior reprovação social pelo elemento fraude.

Diante desta característica, de essencialidade de caracterização pela Administração Tributária da constatação do cometimento de uma infração fiscal, por decisão administrativa imutável convalidando a constituição do crédito fiscal e a imposição de uma penalidade administrativa como a multa de ofício qualificada[325], se constitui em condição objetiva de punibilidade ou justa causa para iniciar uma persecução penal, consequentemente aplicada a penalidade correspondente.

O Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado na súmula vinculante nº 24 prevendo que "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo", com efeitos impositivos do entendimento perante os demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal[326].

---

[324] "Na sequência do que vem sendo exposto, percebe-se uma enorme dificuldade em diferenciar ilícitos penais e administrativos pelo critério do conteúdo ou qualidade das penas, salvo em raras limitações constitucionais, precisamente no que diz respeito às penas privativas de liberdade, cujos regimes jurídicos ostentam clara vinculação à sua natureza penal, isso por força de normas constitucionais. Diante da ausência de elementos diferenciadores no plano moral, ético ou qualitativo, percebe-se que a comparação dos elementos entre as infrações penais e administrativas conduziria a uma substancial identidade entre os ilícitos penais e administrativos. Prova dessa inegável realidade seria o fato de que o legislador ostenta amplos poderes discricionários na administrativização de ilícitos penais ou na penalização de ilícitos administrativos. Pode um ilícito hoje ser penal e no dia seguinte amanhecer administrativo ou vice-versa, ressalvado, como dito, o caso do ilícito para o qual cominada pena privativa de liberdade" (OSÓRIO, Fabio Medina, *op. cit.*, p. RB-2.14).

[325] *Cf.* art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

[326] *Cf.* Art. 103-A da Constituição Federal.

O artigo 83 da Lei nº 9.430, de 1996, prescreve que a representação fiscal para fins penais relativos aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, somente serão encaminhados pela Administração Tributária ao Ministério Público depois de prolatada uma decisão final sobre o mérito do lançamento fiscal e eventual aplicação de multa[327].

Com efeito, pelo princípio da unicidade do injusto ressalta a necessidade de existência da infração tributária como pressuposto da sanção penal, acrescido do elemento subjetivo representado pelo dolo ou fraude visando a redução ou eliminação do fato gerador. E assim, denota que a sanção administrativa é imposta antes da sanção penal, exercendo influência significativa na valoração no processo judicial penal, vale dizer, se a autoridade administrativa não reconhecer a infração fiscal é vedada a condenação criminal[328], em regra.

Por este fundamento, sem prejuízo da ausência de tríplice identidade, o princípio *do non bis in idem* não é aplicável as sanções tributárias quando as infrações fiscais forem antecedente normativo da norma sancionatória penal, cabendo ao magistrado no exercício da jurisdição penal avaliar na aplicação das normas a violação em concreto do princípio da proporcionalidade.

Invariavelmente, percebe-se que nos crimes dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, cominam as penas de privativas de liberdade e pecuniária de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa, e, detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, respectivamente.

As penas privativas de liberdade são sanções corporais que se destinam as pessoas naturais, e por impropriedade lógico-material não se destinam a reprimir condutas de pessoas jurídicas que são a imensa maioria de pessoas sujeitas as sanções tributárias como as multas pecuniárias.

E, ainda que as pessoas naturais e as pessoas jurídicas respondam por processo penal em litisconsórcio ou concurso de pessoas como partícipes, se vislumbra que na aplicação da sanção penal poderá ser substituída a pena privativa de liberdade por uma

---

[327] O STF declarou a constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4980/DF. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimado: Presidente da República e outros. Relator Ministro Nunes Marques. J. 10 de março de 2022. Disponível em https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo1047.htm. Acesso em 24 mar 2022).

[328] BALEEIRO, Aliomar, *op. cit.*, p. 760.

restritiva de direitos, se o réu não for reincidente em crime doloso e a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias forem favoráveis[329].

A multa penal disciplinada no art. 9º da Lei nº 8.137, de 1990, por vincular ao valor de um índice extinto tornou-se inaplicável. Os Tribunais Regionais Federais vêm adotando o entendimento de ser aplicado o regime de multas do Código Penal[330], que define no artigo 49 que a pena corresponderá de 10 a 360 dias-multa, e cada dia-multa não pode ser inferior a um trigésimo do maior salário-mínimo mensal vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes esse salário. Consequentemente, o máximo da multa penal corresponderia a 1.800 salários-mínimos.

De outro lado, a sanção pecuniária tributária na hipótese de multa de ofício qualificada prevista no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, pode ser aplicada no percentual de 150%, denotando que, a depender do valor da sonegação fiscal promovida mediante fraude, pode possuir potencial para ser mais gravosa, de acordo com as premissas fáticas do caso em julgamento. Isso levando em consideração que a multa penal não se submete mais a sua conversão a pena privativa de liberdade, mas dívida de valor a ser cobrada em consonância com as normas relativas à dívida ativa da Fazenda Pública.

Podemos chegar à conclusão que a sanção pecuniária tributária pode ser mais gravosa que a sanção penal, a depender das circunstâncias fáticas, de modo que o princípio da proporcionalidade pode ser utilizado como parâmetro no arbitramento da penalidade no processo penal, notadamente sobre a multa penal, se confirmado o adimplemento da sanção tributária, posto que se direcionam, em tese, a mesma finalidade, embora não qualifiquem nas normas a tutela do mesmo bem jurídico, conforme sustentamos linhas acima. Alternativamente, permitindo a revisão da dosimetria no cumprimento de sentença ou execução fiscal, admitindo a compensação, para o caso de adimplemento forçado.

---

[329] *Cf.* art. 44 do Código Penal brasileiro.

[330] "6. A fixação da pena de multa deve guardar proporcionalidade com a pena corporal, razão pela qual foi aumentado o número de dias-multa, porém, em patamar inferior àquela pretendido pela acusação. 7. De ofício, adotado o parâmetro estabelecido pelo Código Penal para a fixação do valor unitário do dia-multa, eis que a sentença havia utilizado Bônus do Tesouro Nacional - BTN, índice que fora extinto pela Lei 8.177, de 01.03.1991. No caso, a fixação do valor unitário se deu de acordo com a situação econômica do acusado informada nos autos, em patamar inferior ao pretendido pela acusação em seu recurso" (BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Apelação Criminal nº 0006582-27.2014.4.03.6104. Apelante: Justiça Pública. Apelado: Alan Otacílio Pereira. Relator Desembargador Federal Nino Oliveira Toldo. J. 12 de dezembro de 2021. Disponível em https://www.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/. Acesso em 24 mar 2022).

O Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.510.834/PA[331] reconheceu a possibilidade de revisão da dosimetria de sanções aplicadas quando se constatar uma desproporcionalidade entre os atos praticados e as penalidades impostas, mantendo a decisão do Tribunal de origem que afastou a condenação ao ressarcimento de danos ao erário. Ainda, reafirma o entendimento de que "o princípio do *non bis in idem*, não pode ser interpretado de maneira ampla, de modo a impedir a formação de um título executivo judicial, em razão do simples fato de já existir um outro título de natureza extrajudicial". E que, a orientação em virtude da duplicidade de títulos deve ser assegurada a compensação do valor pago na primeira execução com o que restar no título superveniente, independente da procedência do órgão julgador.

3.5 Infração tributária

3.5.1 Conceito e classificações das infrações tributárias

Consoante discorreu-se ao longo deste trabalho que adota o conceito de sanção numa construção lógico-semântica[332], a norma sancionatória é aquela que exerce a função de eficácia da norma de conduta que define a regra-matriz de incidência tributária, e se refere a existência de pressuposto no antecedente normativo de um dever jurídico descumprido em determinado lapso temporal, constituindo em uma ilicitude ou antijuridicidade, para gerar o consequente normativo na norma secundária na aplicação de uma sanção jurídica.

Na regra-matriz de incidência tributária o consequente normativo relaciona-se a juridicização de um fato jurídico lícito e sua implicação numa relação jurídica entre dois sujeitos em torno de uma prestação. E a norma sancionatória toma o consequente da

---

[331] No caso em concreto o Tribunal de Contas da União condenou a apelante ao ressarcimento aos valores repassados pelo convênio firmado com o Ministério da Saúde no valor de R$ 737.728,92 (setecentos e trinta e sete mil, setecentos e vinte e oito reais e noventa e dois centavos). Em paralelo, com fundamento na mesma conduta ilícita foi condenada pelo Poder Judiciário por improbidade administrativa ao ressarcimento do erário na quantia de R$ 225.043,05 (duzentos e vinte e cinco mil, quarenta e três reais e cinco centavos), ao que foi afastada, mantidas as demais sanções de "condenação da requerida à pena de suspensão dos direitos políticos pelo prazo de cinco anos; ao pagamento de multa civil e à proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócia majoritária, também pelo prazo de cinco anos, assim como na condenação da verba honorária", com fundamento nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.510.834/PA. Agravante: Ministério Público Federal. Agravada: Patrícia do Carmo Barcelos Araújo. Relatora Ministra Regina Helena Costa. J. 18 de novembro de 2018. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500232712&dt_publicacao=21/09/2018. Acesso em 06 abr. 2022).

[332] "No terreno do estudo das infrações e sanções também é utilíssimo o esquema metodológico da regra-matriz, permitindo uma análise minuciosa do suposto, que traz a descrição hipotética do fato ilícito ou infração, e bem assim do consequente, que nos leva à prescrição dos elementos que compõem o nexo sancionatório" (CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 604).

norma primária, como antecedente normativo, em razão de um não-cumprimento de uma prestação, estabelecendo nova relação jurídica de natureza processual, e por um ato de autoridade credenciada pelo sistema, impõe uma sanção tributária.

Adverte Lourival Vilanova:

> O que o antecedente da proposição deôntica secundária apresenta (não-q) é a inocorrência do que estava preceituado normativamente no consequente da proposição deôntica primária (q). É a não-prestação devida pelo sujeito obrigado (é não-P por parte de A, segundo a análise egológica). Ora, q, variável proposicional deôntica, internamente se desmembra em "S', R, S" ", que é uma função relacional. Enquanto, numa estrutura apofântica, diz-se que a um sujeito-lógico convém um predicado-lógico, na estrutura deôntica diz-se que se dá uma relação entre dois termos, S' e S", onde inexiste predicado no sentido estrito da apofântica clássica[333].

Infração tributária corresponde a toda a ação ou omissão que acarrete o descumprimento de um dever jurídico que decorre de uma norma tributária que prescreve determinada conduta de realizar o adimplemento do tributo ou de deveres instrumentais representados por uma obrigação de fazer ou não fazer, caracterizando a ilicitude do fato jurídico.

A ação ou omissão do sujeito representa o suporte material como elemento constitutivo da infração tributária, assim compreendido como um efeito produzido pela vontade no mundo exterior[334], que violam as obrigações e deveres impostos aos sujeitos a ordenar o comportamento dos fins preconizados pelo ordenamento tributário.

É indispensável o exercício de uma atividade finalista[335], afastando o processo causal, com o domínio e direção de vontade que extrai da conduta, com previsibilidade das consequências de sua realização.

Juan J. Zornoza Pérez nos ensina que:

> Com efeito, se entendermos que o caráter final da ação se baseia no fato de que o ser humano, graças ao seu conhecimento causal, pode prever, dentro de certos limites, as possíveis consequências de sua conduta, a ação constituinte de infração tributária deve ser uma ação final, uma vez que não é possível conceber a violação de tais obrigações e deveres como resultado de um evento causal puro, ou seja, como resultado causal de uma constelação de causas presentes em determinado momento[336]. (tradução livre).

---

[333] VILANOVA, Lourival, 2010, *op. cit.,* p. 110.

[334] VILLEGAS, Hector, *op. cit.,* p. 148.

[335] *Ibidem*, *op. cit.,* p. 148.

[336] "En efecto, si entendemos que el carácter finalista de ça acción se basa em que el ser humano, gracias a su saber causal, puede prever, dentro de ciertos limites, las consequencias posibles de su conduta, la acción constitutiva de infracciones tributarias deberá ser acción final, pues no cabe concebir una violación de tales obligaciones y deberes como fruto del puro acontecer causal, esto es, como resultado causal de una constelación de causas presentes un momento dado" (PÉREZ, Juan J. Zornoza, *op. cit.,* p. 174-175).

A estrutura da norma jurídica sancionatória é sintaticamente homogênea e possui uma heterogeneidade semântica e pragmática[337], assim o comportamento violador da prescrição contida na norma de conduta pode revestir no apódese as características de uma infração ou ilícito tributário, e ainda, a configuração de crimes fiscais[338], consoante anotamos linhas atrás que exercem uma sobreposição às situações disciplinadas pelo Direito Tributário.

Necessário aferir neste momento que os elementos que caracterizam a infração tributária com reflexos na sanção tributária e na sanção penal em muitos aspectos se identificam como os relacionados à conduta (ação ou omissão), e de acordo com a modalidade (ex. multas qualificadas) o tipo normativo exige a presença do elemento subjetivo caracterizado pelo dolo, um juízo de culpabilidade, antijuridicidade e previsibilidade do resultado naturalístico, que no Direito Penal são mais acentuados.

Quanto a antijuridicidade, predomina a corrente unitária[339], que não distingue em classes de ilicitudes segundo os ramos do Direito, isto é, não se aceita que uma ação seja ilícita para o Direito Tributário e lícita para o Direito Privado[340]. A infração tributária é pressuposto da sanção penal, que exerce relação lógica de antecedente necessário, já que a persecução penal dependente da constatação da infração em campo tributário pela autoridade administrativa, com ares de definitividade, funcionando como condição objetiva de punibilidade ou justa causa no entendimento da Suprema Corte[341].

A respeito da classificação das infrações é necessária a abordagem doutrinária a respeito da conceituação de obrigação tributária e os deveres que decorrem da relação jurídico-tributária, para delimitar um critério.

Obrigação tributária é o vínculo[342] ou a relação jurídica estabelecida entre o Estado e o sujeito passivo qualificado como contribuinte ou responsável, que possui por objeto uma prestação no âmbito do Direito Tributário, consistente no pagamento de um

---

337 CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 73.
338 *Ib*, 2019b, *op. cit.*, p. 605.
339 BALEEIRO, Aliomar, *op. cit.*, p. 760.
340 VILLEGAS, Hector, *op. cit.*, p. 211-212.
341 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula773/false. Acesso em 23 mar 2022.
342 LINS, Robson Maia, 2019, *op. cit.*, p. 434.

tributo, garantindo o adimplemento através de atos coativos incidentes sobre o patrimônio do sujeito passivo[343].

O artigo 113 do CTN adota a divisão da obrigação tributária como principal ou acessória, qualificando esta última aquela que "decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" e em caso de descumprimento a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal.

Segundo preceitua Robson Maia Lins[344] é inapropriada a designação como modalidade de obrigação tributária tanto o vínculo que se estabelece entre o Fisco e os administrados que têm por objeto o pagamento de um tributo, quanto as relações jurídicas sancionatórias se originam do descumprimento de deveres instrumentais.

Esta equiparação contraria a disposição conceitual de tributo prevista no artigo 3º do CTN, na medida que há a exclusão de atos que correspondam aos atos ilícitos, como por exemplo são as sanções tributárias pecuniárias. E não trazem o elemento objetivo imediato que é a prestação pecuniária que resulta da regra-matriz de incidência tributária, e "inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários*"* nas precisas lições de Paulo de Barros Carvalho[345].

Assim, de acordo com as normas tributárias podemos classificar as infrações tributárias em (i) infrações substanciais e infrações formais; e (ii) infrações subjetivas e infrações objetivas.

Infrações substanciais são as prescrições normativas caracterizadas pela ilicitude, que se relacionam ao vínculo jurídico *ex lege* no qual o sujeito passivo detém o dever jurídico de pagamento de uma soma em dinheiro, quando se verifique um pressuposto de fato previsto na norma primária, formadora da regra-matriz de incidência tributária.

Portanto, esta modalidade de infração pode decorrer do atraso no pagamento do tributo ou por falta de pagamento ou pagamento a menor[346], sujeitando-se as diversas modalidades de sanções pecuniárias com a multa de mora no primeiro caso, e a multa de ofício, a multa agravada ou a multa qualificada, no segundo caso. Colidem frontalmente

---

[343] TARTUCE, Flávio. Direito civil. **Direito das obrigações e responsabilidade civil**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 20.
[344] LINS, Robson Maia, 2019, *op. cit.*, p. 435.
[345] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 373.
[346] CUNHA, Arlindo Felipe da. **Tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade nas infrações tributárias**. 2010. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 47-56.

com o dever solidário de contribuição que todos os sujeitos estão submetidos, em consonância com os critérios constitucionais e legais que originam da relação jurídica-tributária "principal", atendendo a segurança jurídica inerente ao sistema constitucional normativo.

E por infrações formais correspondem às violações de deveres instrumentais que gravitam em torno da prestação pecuniária, representada pelo tributo. Envolvem as prestações positivas ou negativas impostas pela Administração no interesse da arrecadação e da fiscalização, exercendo condições favoráveis ao cumprimento da obrigação tributária. Notadamente, possuem uma função preventiva na medida em que pretende evitar a prática de ilícito tributário e prescinde de um resultado naturalístico, corresponde a um perigo de dano.

Na Espanha, a doutrina[347] informa que a LGT desvinculou a tradicional divisão de infrações tributárias em substancial e formal pela gravidade, relativas as infrações graves e infrações leves. A infração formal era caracterizada pela ausência de prejuízo econômico direito ao Estado e tipificavam as condutas preparatórias.

Infrações objetivas são aquelas em que a sua tipificação independe da intenção do agente, a autoridade administrativa apenas apura os elementos materiais reproduzidos na conduta sem ingressar no elemento subjetivo.

Segundo aponta Paulo de Barros Carvalho a distinção da infração objetiva assenta-se no aspecto pragmático:

> O discrime entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes[348].

O Código Tributário Nacional adota como regra a estruturação da infração tributária objetiva no artigo 136 que diz "a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável*"*.

A norma pretende afastar a comprovação do elemento subjetivo do agente para a caracterização da infração administrativa-tributária, bastando a indicação da conduta voluntária, o nexo de causalidade e o resultado, este se proclamado pela legislação, o que não se faz presente em regra nas infrações tributárias.

---

[347] PÉREZ, Juan J. Zornoza., *op. cit.*, p. 227.
[348] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 609.

Como adverte Luciano Amaro[349] o dispositivo ressalva a hipótese de escusa por ausência de conhecimento da lei ou que teria praticado a infração de boa-fé, sem o intuito de provocar uma lesão ao Fisco. Verdadeiramente, a legislação insere uma presunção relativa acerca da responsabilidade pela infração tributária, invertendo o ônus probatório, transferindo ao sujeito passivo a comprovação de que sua culpabilidade não derive do dolo ou da culpa em sentido estrito (negligência ou por seus prepostos por culpa *in eligendo* ou *in vigilando).*

Infração subjetiva, por sua vez, exige a presença do elemento subjetivo inerente ao tipo, dolo e culpa em quaisquer de suas modalidades, sem o que a infração não poderá ser imputada e consequentemente, aplicada a respectiva sanção prevista em lei, seja administrativa ou penal.

O professor argentino, Hector Villegas[350] destaca que nas fraudes fiscais, que se caracterizam pelas práticas de manobras ardilosas destinadas a impedir a realização do fato gerador ou implicação em repercussão tributária à menor, demanda a presença do elemento subjetivo por meio de um ato voluntário ou a ocultação de qualquer fato com relevância fiscal. E, o requisito objetivo, a prática de condutas com a finalidade de subtrair, total ou em parte, uma obrigação tributária, induzindo em erro a Administração. Porém, não é requisito do tipo a presença de um resultado danoso, por se tratar de uma infração formal, sendo suficiente a prática das condutas estipuladas pelas normas jurídicas.

Nas infrações subjetivas a autoridade administrativa deve demonstrar por provas concretas o elemento subjetivo, ingressando no dolo ou culpa, integrante na conduta prescrita e aferível no fato ilícito, adotando-se a finalidade para imputabilidade da sanção tributária *lato sensu*.

Nesse sentido, as multas qualificadas com fundamento no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, nas hipóteses de lançamento de ofício nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e declaração inexata, que exige a prévia instauração de procedimento administrativo com movimentação da máquina pública, que se reportam as hipóteses de sonegação fiscal e fraude fiscal densificados nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, *in verbis*:

> Art. 71. Sonegação é *toda ação ou omissão dolosa* tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

[349] AMARO, Luciano, *op. cit.*, p. 598-599.
[350] VILLEGAS, Hector, *op. cit.*, p. 150-155.

> I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
> II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (grifo nosso)
>
> Art. 72. Fraude é toda *ação ou omissão dolosa* tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (grifo nosso)

O preceito normativo sancionatório evidencia que a conduta de sonegação ou fraude fiscal somente admitem a modalidade dolosa a respeito da culpabilidade, como fator apreciável em face da reprovabilidade da conduta, não se admitindo a culpa em sentido amplo.

No mesmo toar, as proposições dos crimes contra a ordem tributária preconizadas pela Lei nº 8.137, de 1990, ao exigir "suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas [...]" tais como omissão de informação ou apresentar declaração falsa, fraudar a fiscalização, falsificar ou alterar notas fiscais, dentre outras arroladas, de modo que o elemento subjetivo representado pelo dolo encontra-se implícito na norma primária penal.

Por essa razão, Paulo de Barros Carvalho não admite o uso das presunções tributárias para comprovação do elemento subjetivo nas infrações que conclame "o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito[351]".

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem exigindo a presença do dolo para a imposição de multa qualificada, mas nada impede que a presunção seja usada na apuração do lançamento fiscal, o que demonstra que os atos de lançamento fiscal e a imposição de penalidade apurada no auto de infração, se constituem em normas individuais e concretas diversas. Segue a transcrição da ementa do Acórdão nº 1201-002.470, da 1ª Seção de Julgamento, *in verbis*:

> DEPÓSITO BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL.
> A presunção de veracidade perfaz um instrumento variante e oscilante, o qual, sob um propulsor flexível e maleável, materializa a busca ótima e eficaz pela verdade dos autos. O ônus da prova se inverte de forma contínua, de acordo com as necessidades informacionais e documentais para a elucidação do que realmente ocorreu no caso concreto.
> Ao término do procedimento fiscal, a presunção de omissão de receitas passa a ter conotação absoluta. A conclusão dali extraída é materializada na ocasião dos autos de infração. A tributação recai,

[351] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 609.

> então, sobre o produto do trabalho fiscal, construído pela fiscalização e não obstruído pela parte contrária, em termos probantes e em forma de alegações.
> MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. SONEGAÇÃO. DOLO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.
> Uma vez ausente a figura do dolo, a multa qualificada deve ser afastada. A simples apuração de omissão de receitas identificadas a partir do acesso às informações bancárias, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício. Aplicação das Súmulas CARF nº 14 e 15[352].

O Superior Tribunal de Justiça[353] tem asseverado o entendimento de que na persecução penal dos crimes contra a ordem tributária deve ser provado o elemento subjetivo, não se admitindo o uso da presunção para um decreto condenatório, a despeito de tratar de um crime de perigo abstrato.

3.5.2 A legalidade, a tipicidade, a irretroatividade e a interpretação *in dubio pro reo*

O Código Tributário Nacional consagra em tema de penalidades a necessidade de instituição por lei aprovada pelo Congresso Nacional, especialmente, em matéria de Direito Tributário Sancionador que conclama a necessidade de atendimento a regra constitucional do *nullum crimen nulla poena sine lege*[354], aplicáveis às sanções de natureza punitivas expressas no inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal de 1988.

Deve ostentar validade formal e material, no sentido de obedecer a todo o percurso legislativo preceituado pela CRFB, indispensável a sua aprovação e a sua

---

[352] BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Primeira Seção de Julgamento). Acórdão nº 1201002.470. J. 18 de setembro de 2018. Recorrente: S. Z. Importação e Exportação Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10925000971200847_5927331.pdf. Acesso em 08 abr. 2022.

[353] "Nos crimes contra a ordem tributária descritos no art. 1º da Lei 8.137/90, há justa causa para a persecução penal apenas com o advento do lançamento definitivo do crédito tributário, uma vez que possuem natureza material, segundo o que dispõe a Súmula Vinculante 24 do STF. Ressalta-se, contudo, que a constituição definitiva do crédito tributário é apenas um dos requisitos para a persecução penal dos crimes contra a ordem tributária. A existência de embargos à execução que objetivam a discussão de débito fiscal não impede o prosseguimento de persecução penal voltada à apuração de crime contra a ordem tributária ante a independência das instâncias, conforme orientação firmada pelo STJ e STF. Não configura crime contra a ordem tributária o mero inadimplemento da obrigação, mas somente ilícito tributário. Isso porque a relevância típica da conduta depende da constatação de que o agente atuou com consciência e vontade de causar prejuízos ao erário público, assim, na dúvida, o dolo não pode ser presumido, pois isso significaria atribuir responsabilidade penal ao contribuinte apenas inadimplente" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). Habeas Corpus nº 351.718/PE. Impetrante: Raquel Braga Vieira e outros. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Relator Ministro Antonio Saldanha Palheiro. J. 16 de outubro de 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201600712584&dt_publicacao=30/10/2018. Acesso em 08 abr. 2022).

[354] AMARO, Luciano, *op. cit.*, p. 590.

promulgação; e, materialmente, prescrever todos os elementos das proposições antecedentes e consequentes da norma sancionatória.

O Código Tributário Nacional com *status* de natureza complementar, determina a necessidade de lei para a cominação de penalidades, mesmo sobre às que possuam funções diversas da punitiva, para aqueles que assim admitem em matéria tributária.

Proclama o CTN:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
> [...]
> V - a *cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos*, ou *para outras infrações nela definidas*;
> VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de *dispensa ou redução de penalidades*. (grifos nossos)

Paulo de Barros Carvalho[355] aponta que a garantia da legalidade em matéria sancionatória encerra a observância da estrita legalidade[356], na estipulação do antecedente normativo e sobre as penalidades ou punições expressas no consequente normativo, em determinado tempo de aplicação. O legislador deve apresentar todos os traços que integram o fato jurídico infracional e na proposição-tese a relação jurídica sancionatória, dentro de uma estrutura lógico-sintática, não sendo possível a delegação normativa ao Poder Executivo para inovar na ordem jurídica.

No entanto, cabe observar que a norma geral em matéria tributária não exige de forma direta[357] e peremptória a necessidade de previsão da estrita legalidade no estabelecimento de normas infracionais, exceto as sanções, resguardando a competência legislativa das diversas unidades políticas como competência para definir o regime sancionatório tributário. De outro ângulo, o mesmo dispositivo aventado, de forma indireta, dispõe que a lei deve diagramar as ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos ou outras infrações.

Importante, registrar que o Decreto-Lei nº 37, de 1966, que disciplina o Imposto sobre Importação e sobre Exportação averba que "o regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei[358]".

---

[355] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 617.
[356] SILVA, Leandro Cabral e. **Lançamento e pretensão punitiva**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021, p. 75.
[357] CUNHA, Arlindo Felipe da, *op. cit.*, p. 80.
[358] *Cf.* Artigo 94, § 1º do Decreto-Lei nº 37/1966.

Assim, compreendemos que o princípio da legalidade na previsão de infrações administrativa-tributárias deve elencar o núcleo central ou essencial[359] dos conteúdos proposicionais da norma sancionatória, no seu sentido irredutível do deôntico, de modo que o intérprete chegue à construção de um sentido coerente com os objetivos da norma sancionatória. Afrontaria o princípio da segurança jurídica em se admitir em matéria de infrações tributárias sobre os elementos que caracterizam a conduta dotada de antijuridicidade fossem disciplinados por ato do Poder Executivo e de seus agentes, no mister da atividade regulamentar, especialmente quanto à determinação, estabilidade e previsibilidade do sistema normativo.

Marília de Araújo Barros Xavier defende a observância do princípio da estrita legalidade no Direito Tributário Sancionador:

> No direito tributário, a legalidade esta disposta na Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso I. E esta no Código Tributário Nacional no artigo 97, incisos I e V. Por este último dispositivo, vale transcrever aqui: somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas. A imposição de sanções tributarias obedece a legalidade estrita, que exige do intérprete a construção de enunciados prescritivos, única e exclusivamente, entre aqueles introduzidos no ordenamento positivo por meio de lei em sentido estrito[360].

Noutra esquadra, em matéria tributária que envolve conhecimentos técnicos específicos que não são de pleno domínio pelos membros do Congresso Nacional, o alto grau de complexidade e a ausência de tecnicismo das relações jurídicas tributárias, a existência de uma crise do princípio da legalidade fiscal, permite uma flexibilização ou mitigação do princípio da estrita legalidade, com a utilização de técnicas como o emprego de cláusulas gerais, conceito jurídicos indeterminado ou ainda, o equivalente as normas

[359] Nesse sentido Hugo de Brito Machado citando doutrina de Eusebio González Garcia, em que "não se exige que a lei regule todos os elementos do tributo, mas apenas os essenciais, como os sujeitos da relação e seu fato gerador, não tendo de ser precisa a regulação de outros elementos [...]" (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 200).
[360] XAVIER, Marília de Araújo Barros, *op. cit.*, p. 91.

em branco do Direito Penal, que somente são admitidas em razão da praticabilidade inerente as normas tributárias[361] [362].

Misabel de Abreu Machado Derzi aponta sobre a praticabilidade no Direito Tributário e sua amplitude que ultrapassa a mera atividade regulamentar do Poder Executivo:

> Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exeqüibilidade inspira o Direito de forma global. Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito.
> Não se deve reduzir a extensão do princípio às atribuições de regulamentar as leis, inerentes às funções do Poder Executivo, constitucionalmente conferidas. A praticabilidade tem conotação mais ampla e é codeterminante de todas as formas de atividade estatal. Nesse sentido, tem sido compreendida como um tipo de interpretação ou um desdobramento da tradicional regra teleológica, inspiradora da fixação da inteligência e limites da compreensão das normas jurídicas. Segundo essa regra, deve-se colher o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional[363].

Nestas circunstâncias, o legislador estabelece nas normas jurídicas primárias a relação modalizada consubstanciado num dever jurídico de pagar tributo ou deveres instrumentais, definindo o núcleo essencial do antecedente normativo da norma sancionatória que descreve uma infração caracterizada pela não-prestação, um ato ilícito.

E permite ao Poder Executivo fundado no princípio da praticabilidade a prerrogativa de colmatar as hipóteses postas pela autoridade legislativa credenciada pela Constituição Federal, definindo ou preenchendo as lacunas que se adequam ou subsomem ao comando normativo, propiciando uma redução da densidade normativa.

A título de exemplo em matéria de infrações tributária, na regulamentação da sanção de submissão de regime especial de fiscalização prevista no artigo 33 da Lei nº

---

[361] OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. 2013. 245 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 121.

[362] O Tribunal Constitucional espanhol reconheceu na Sentencia 151/1997, de 29 de septiembre que "el principio de legalidad en materia sancionadora no veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, aunque su compatibilidad con el art. 25.1 C.E. se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada" (ESPANHA, STC. Recurso de Amparo 3983-1994. J. 29 de setembro de 1997. Don José Gabaldón López. BOE núm. 260, de 30 de octubre de 1997. Disponível em: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3416#complete_resolucion>. Acesso em 09 abr. 2022).

[363] DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 30-31, p. 213-260, 1987-1988.

9.430, de 1996, que estabelece o núcleo das condutas infracionais, regulamentadas pela Instrução Normativa RFB nº 979, de 2019, como a infração prescrita por "embaraço a fiscalização", que se considera "caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - (CTN)", dentre outras hipóteses.

Relevante observar que o CTN admite a emissão de normas complementares, na atividade do poder regulamentar inerente a ação administrativa, por atos normativos terciários expedidos por autoridades administrativas, as decisões de órgão singulares ou coletivos de jurisdição administrativa ou as práticas reiteradas destas autoridades, excluindo a imposição de penalidade e cobrança de juros de mora e atualização monetária[364].

Adverte-se ainda, sobre a relativização do princípio da estrita legalidade quando o tema se relacionar com a imposição de deveres instrumentais[365] [366]. O § 2º do art. 113 do CTN, ao erigir as prestações positivas e negativas como "obrigações acessórias" podem ser disciplinadas pela legislação tributária, nos quais as normas complementares fazem parte, isto é, podem ser impostas por meio de Decretos, Instruções Normativas ou regulamentos administrativos[367]. Porém, devem possuir pertinência temática com o escopo da infração tributária relacionada com o dever jurídico e atividades de interesse da arrecadação e da fiscalização.

O princípio da tipicidade, que é um corolário do princípio da legalidade, tem por finalidade em matéria de sanções tributárias, a adequação dos elementos fáticos ao tipo ou a norma geral e abstrata em suas proposições jurídicas completas, isto é, com a subsunção do fato à regra-matriz de incidência sancionatória, estabelecida na norma que delimita a relação jurídica de cunho processual.

Paulo de Barros Carvalho explica sobre a tipicidade tributária:

> A tipicidade tributária significa a exata adequação do fato à norma, e, por isso mesmo, o surgimento da obrigação se condicionará ao evento da subsunção, que é a plena correspondência entre o fato jurídico

[364] *Cf.* art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional.
[365] XAVIER, Marília de Araújo Barros, *op. cit.*, p. 91.
[366] Em sentido contrário: CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 308.
[367] *Cf.* artigo 96 do Código Tributário Nacional.

> tributário e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei. Não se verificando o perfeito quadramento do fato à norma, inexistirá obrigação tributária. Nesse percurso, ou ocorre a subsunção do fato à regra, ou não ocorre, afastando-se terceira possibilidade[368].

Para que reste configurada uma infração tributária é necessário que o fato reste precisamente configurado num tipo (*Tatbestand*), na norma hipotética condicional, com todos os seus elementos (como aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo)[369]. E assim, na conformação do ato jurídico tributário com a implicação relacional num dever jurídico modalizado nas condutas obrigatórias, proibidas ou permissivas, entre dois sujeitos, a emissão da norma individual e concreta deve encontrar integral respaldo na construção da norma jurídica sancionatória.

Neste viés, a tipicidade das normas infrações possuem duas acepções[370], uma no plano normativo, no qual incumbe ao legislador a criação de normas gerais e abstratas na seleção dos acontecimentos ou eventos, juridicizando os fatos relevantes, por meios de critérios e aspectos essenciais, para captação do sentido irredutível do deôntico. E outra, na aplicação da norma jurídica sancionatória, exigindo que os fatos imputados ao infrator possuam perfeito enquadramento pela autoridade à descrição normativa.

O princípio da tipicidade possui uma finalidade reflexa de impedir que as infrações tributárias sejam prescritas a partir de uma interpretação integradora por meio da analogia, posto que se excluem mutuamente, conforme pondera Carlos Davi Delgado Sancho[371]. As ações ou omissões somente podem ser imputadas ao agente de acordo com as bases normativas e possuam impecável adequação das circunstâncias objetivas e elementos concernentes à imputabilidade.

Na Espanha, com a alteração da LGT pela Lei nº 10, de 1985, a tipicidade das infrações tributárias não se submetem ao modelo de tipificação cerrada, que necessita a completa descrição e circunstâncias previstas em uma lei, em seu aspecto material. Juan J. Zornoza Pérez[372] aponta que o modo incompleto das infrações tributárias, em conteúdo similar as normas sancionatórias em branco, necessitam de integração com a norma

---

[368] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 614.
[369] CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 388.
[370] XAVIER, Marília de Araújo Barros, *op. cit.*, p. 92.
[371] "Una conducta será «típica» únicamente cuando en ella se aprecie identidad entre sus componentes fácticos y los descritos en la norma jurídica". [...] Analogía (16) y tipicidad se excluyen mutuamente, de ahí que la consecuencia directa del principio de tipicidad sea la prohibición de la analogía in peius o in malam partem*" (*SANCHO, Carlos David Delgado, *op. cit.*, p. 59-77).
[372] PÉREZ, Juan J. Zornoza, *op. cit.*, p. 178-179.

reguladora dos tributos àqueles que realizam a conduta ilícita, cumprindo com o princípio da tipicidade que possui assento constitucional.

Efetivamente, no Brasil a respeito das sanções pecuniárias, o legislador contemplou todos os elementos essenciais da infração tributária, para construção de uma regra-matriz de incidência sancionatória como aspecto material e o aspecto quantitativo. Os demais elementos desta norma hipotética condicional devem ser buscados nas normas relativas a cada tributo, como os critérios espacial e pessoal.

No entanto, as normas administrativas que colmatam a norma sancionatória definem as formalidades e os critérios temporais, como por exemplo como se processará a declaração, em sua completude e em que datas.

A Lei nº 9.430, de 1996, assim preconiza sobre as multas de ofício, multa isolada, multa qualificada, multa agravada, *in verbis*:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
> a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
> § 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
> § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:
> I - prestar esclarecimentos;
> II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;
> III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.
> § 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.
> § 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.
> § 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:

> I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e
> II – (VETADO).

A Constituição Federal em matéria punitiva ou sancionatória veda que uma sanção seja aplicada senão prevista a conduta infracional com a correspondente implicação com conteúdo repressivo[373]. E, em outro átimo, proíbe que norma jurídica sancionatória possua aplicação retroativa para alcançar fatos passados no momento da sua entrada em vigência, salvo para beneficiar o infrator[374].

O princípio da irretroatividade como garantia constitucional aos indivíduos é uma limitação imposta incialmente ao legislador e em momento ulterior ao aplicador da lei, e reafirma que a incidência da norma jurídica somente pode produzir efeitos sobre fatos futuros, não se admitindo a sua aplicabilidade aos pendentes.

Trata de um reflexo do sobreprincípio da segurança jurídica como valor suprapositivo que objetiva proporcionar a estabilidade às relações jurídicas, a certeza do direito e a proteção da confiança, posto que é inseparável do conceito de justiça[375]. Como consequência, impõe que o enunciado normativo proclame a descrição do fato e prescrição da conduta, e a previsibilidade de seus aspectos aos súditos.

Heleno Taveira Torres destaca sobre a retroatividade benigna:

> [...] a proibição de retroatividade das leis tributárias restringe-se aos conteúdos gravosos, aqueles que acrescem dificuldades ou onerosidades, que suprimem vantagens ou restringem direitos dos contribuintes, enfim, aqueles que causam qualquer perturbação sobre a situação estabilizada pela confiança ao tempo de um "comportamento juridicamente relevante" (planejamento tributário, pagamento de tributo, cumprimento de condições para obtenção de direito ou isenção etc.). Portanto, a retroação das leis mais benignas não ofende qualquer princípio ou valor jurídico; antes, apresenta-se com medida de equilíbrio e de coerência sistêmica entre segurança jurídica e direitos fundamentais[376].

O Código Tributário Nacional no campo das infrações tributárias, em regulamentação ao comando constitucional, erige em teor prescritivo que a legislação não se aplica a ato ou fato pretérito, exceto se houver a modificação de seu conteúdo favorecendo o *status* ou condições do infrator, como nas hipóteses de abolição da infração ou comine penalidade menos severa. Segue a transcrição do art. 106, *in verbis*:

---

[373] *Cf.* art. 5º, inciso XXXIX, da CFRB.
[374] *Cf.* art. 5º, inciso XL, da CFRB.
[375] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 288.
[376] TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica. Metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 428.

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, *excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*;
> II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
> a) *quando deixe de defini-lo como infração*;
> b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
> c) *quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática*. (grifos nossos)

Evidencia-se que o legislador se inspirando no Direito Penal, no qual prevê como garantia do acusado ou condenado a retroatividade da lei nova quando for mais benéfica, em seu aspecto material, prevalecendo a *lex mitior*, inseriu regra com teor similar na norma geral em matéria de penalidades, refirmando que o Direito Tributário Sancionador possui uma aproximação com o *ius puniendi*.

Quando estivermos diante de uma norma interpretativa[377], para aqueles que admitem como um veículo introdutor da mensagem legislada, por permitir a sua aplicação retroativa, nos casos em que não inovaria no sistema jurídico, somente indicando umas das possíveis interpretações, a aplicação retroativa da penalidade à infração cominada é vedada, por se qualificar como uma *novatio legis in pejus*.

No tocante ao princípio da retroatividade benigna em matéria de Direito Tributário Sancionador (ou Direito Tributário Penal) ser de aplicação peremptória, possui uma limitação temporal, no que distingue do Direito Penal, na inserção como marco divisor o "ato não definitivamente julgado[378]".

O CTN não realizou distinção quanto aos momentos processuais em que incidiria efetivamente o art. 106, inciso II, se até a última decisão administrativa ou por meio do esgotamento da jurisdição pelo Poder Judiciário.

Temos que, ao ser construída por meio da interpretação o conteúdo semântico de "ato não definitivamente julgado", implica a relação de pertinência com a existência de novo julgamento, possuído como termo *ad quem*, o último pronunciamento judicial ou administrativo, o que ocorrer por último, que se subsome à definição de coisa julgada ou preclusão administrativa. Em se tratado de assunto debatido em execução fiscal não

---

[377] "Há quem queira – seguindo a traça do art. 106, I, do CTN – que a lei tributária interpretativa retroage a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada. Discordamos, até porque, no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional" (CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p. 320).

[378] *Cf.* art. 106, inciso II do CTN.

embargada ou em embargos à execução fiscal quando o executado restou vencido sem a existência ou possibilidade de um novo pronunciamento de acordo com a legislação processual, consolida-se o prazo para aferir a retroatividade benigna[379]

No entanto, prevaleceu o entendimento no Superior Tribunal de Justiça[380] que o marco temporal quanto ao ato definitivamente julgado, relaciona-se com a decisão final sobre a arrematação, a remição ou a adjudicação.

Em nosso entendimento, este posicionamento não prima pela tecnicidade da questão, pois julgamento deve ser compreendido como apreciação do mérito que envolve a relação jurídico-tributária e não qualquer decisão de mero impulso processual ou interlocutória que atinja a satisfação ou liquidação do crédito tributário.

E ainda, não há que se confundir a retroatividade benigna com a anistia prevista no artigo 180 e seguintes do CTN[381]. A anistia não se relaciona com a questão pertinente ao direito intertemporal, ocorre o alcance dos fatos passados, mas não significa em mudança da qualificação jurídica do ilícito, fica extinta apenas a punibilidade. Na retroatividade benigna a nova lei retira ou atenua os efeitos do ilícito e alcança os fatos passados se for mais favorável ao acusado ou infrator.

A doutrina[382] não identifica qualquer distinção entre as hipóteses da alínea *a* e *b* do inciso II do art. 106 do CTN, na medida que a primeira retira a natureza de infração do fato jurídico e a segunda deixa de considerar contrário a qualquer exigência de ação ou omissão que não implique a falta de pagamento do tributo e não tenha sido fraudulenta.

Paulo de Barros Carvalho é enfático em afirmar que:

> As duas primeiras alíneas dizem quase a mesma coisa. Toda a exigência de ação ou de omissão consubstancia um dever, e todo o descumprimento de dever é uma infração, de modo que foi redundante o legislador ao separar as duas hipóteses[383].

Com efeito, adota-se neste trabalho a construção da norma jurídica sancionatória no aspecto lógico-semântico, de modo que a infração tributária corresponde ao descumprimento (não-P) de um dever jurídico, implicado pelos modais deônticos

---

[379] Nesse sentido: Parecer PGFN/CAT/CDA nº 1961/2008 e Parecer PGFN/CAT nº 1325/2016.

[380] BRASIL, Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 183.994/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Guainco Pisos Esmaltados Ltda. Relator Ministro Franciulli Neto. J. 11 de abril de 2000. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800563970&dt_publicacao=15-05-2000&cod_tipo_documento=&formato=PDF . Acesso em 11 abr. 2022.

[381] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário brasileiro**. 25. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004a, p. 108.

[382] MACHADO, Hugo de Brito, 2004a, *op. cit.*, p. 108; AMARO, Luciano, *op. cit.*, p. 203.

[383] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, p. 138.

obrigatório, proibido ou permitido, caracterizado por uma conduta comissiva ou omissiva. Logo não se vislumbra uma distinção entre a significação da infração e o descumprimento de um ato contrário "a qualquer exigência de ação ou omissão", se inserindo a presente hipótese na alínea "a" do inciso II do art. 106 do CTN.

O Supremo Tribunal Federal[384] possui entendimento consolidado no sentido de que a retroatividade benigna prevista em lei ordinária que prevê aplicação de penalidade menos gravosa as infrações não podem ser limitadas no tempo, sem que a matéria seja disciplinada por lei complementar, por ser oposta ao conteúdo do art. 106 do CTN.

O princípio do *in dubio pro reo* no Direito Tributário Sancionador, pode ser definido como uma posição jurídica de vantagem que goza o contribuinte nos casos de dúvida[385] na interpretação de norma jurídica individual concreta sancionatória ser-lhe aplicada a significação que seja mais beneficia do ponto de vista objetivo, numa apreciação externa e com parâmetro em juízos de prognose objetiva[386].

O Código Tributário Nacional enuncia, em seu artigo 112, a interpretação mais favorável ao acusado, *in verbis*:

> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
> I - à capitulação legal do fato;
> II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
> III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
> IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Destarte, o princípio do *in dubio pro reo* possibilita a valoração norteadora subjetiva do órgão impositor da sanção, na medida em que houver a possibilidade de aplicação de duas ou mais medidas sancionatórias, permite o regramento de vigência, a

---

[384] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário nº 407.190/RS. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social. Recorrido: Calçados Pôr-Do-Sol Ltda. Relator Ministro Marco Aurélio. J. 27 de outubro de 2004. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur11542/false. Acesso em 11 abr. 2022.

[385] José Eduardo Soares de Melo critica a exegese do art. 112 do CTN: "É estranha a diretriz apontada, uma vez que, imperando o princípio da legalidade em matéria tributária e a tipicidade (total e plena subsunção dos fatos à norma), não se compreende a aplicação de penalidade aos contribuintes quando não há certeza e segurança da prática do ilícito tributário (MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005, p. 208).

[386] Prognose, pois se refere à situação do agente no momento da ação; e objetiva, pois parte do conhecimento de um homem prudente (*homo medius*) na mesma hipótese analisada.

aplicação da infração menos severa, possibilitando-se, ainda, a gradação da sanção[387] em contraponto à gravidade do ilícito praticado pelo contribuinte.

A respeito da natureza jurídica das hipóteses veiculadas no artigo 112 do CTN, tivemos a oportunidade de apresentar as seguintes conclusões:

> O artigo 112 do Código Tributário Nacional possui natureza *numerus apertus*, e afirma que se aplica a interpretação benéfica quanto à adequação da norma ao fato (inc. I), aos aspectos relativos ao fato (inc. II), relacionado à sujeição passiva, à possibilidade de atribuir a autoria e à sua consequência na aplicação da sanção (inc. III e IV).
> Destarte, não se deve efetuar uma interpretação benigna somente com parâmetro no resultado do julgamento, de forma apriorística; a dúvida deve ser fundada e restrita as hipóteses previstas na legislação, relativas aos atos praticados pelos contribuintes e à adequação da norma ao fato em se tratando de capitulação legal, mas restrita a norma tributária penal[388].

De acordo com os ensinamentos de Luciano Amaro, os incisos do artigo 112 do CTN que versam sobre a capitulação jurídica do fato, aos aspectos materiais do fato e seus efeitos, e a autoria, imputabilidade ou punibilidade, se destinam a valoração e compreensão dos fatos jurídicos ilícitos sujeitos à sanção tributária e não propriamente a identificação e alcance do sentido da norma jurídica[389]. Agora, quanto ao inciso IV do art. 112 do CTN, se destina a interpretação mais favorável incidente sobre o fato jurídico ou no tocante ao conteúdo, a significação ou alcance da norma sancionatória, como norma geral e abstrata.

---

[387] O Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, que dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária em tramite no Senado Federal insere o artigo 113-A no CTN a determinação que de as penalidades sobre os deveres instrumentais deve possuir uma relação de proporcionalidade com a infração, afastando o critério de percentuais ou valores fixos: "Art. 113-A. As penalidades cominadas pela legislação em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo". E ainda, estabelece que na fixação das multas deve observar a existência de atenuantes, não aplicáveis no caso de devedor contumaz: "Art. 194-A. A autoridade administrativa que lavrar o auto de infração aplicará a penalidade cabível, observado o parágrafo único, do art. 100, do CTN, no montante ou percentual previsto na legislação específica. § 1° As multas cominadas em face do descumprimento de obrigações tributárias serão graduadas motivadamente, levando em consideração as seguintes circunstâncias atenuantes: a) cumprimento de obrigação acessória relacionada à conduta infringida, na hipótese de lançamento da obrigação principal; b) readequação às normas tributárias, entre o início do procedimento fiscal e a lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica; c) não configuração de dolo, fraude ou simulação; d) não configuração de reincidência específica; e) configuração de bons antecedentes fiscais; f) da infração não resultar prejuízo ao erário; g) erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato. § 2° Não haverá graduação, redução ou afastamento da penalidade em relação ao responsável tributário e ao devedor contumaz, assim definido em lei específica e submetido a processo administrativo. § 3° A gradação das penalidades previstas no § 1° deste artigo não exclui o dever de pagamento da obrigação tributária principal, com os devidos acréscimos legais, quando for o caso. § 4° A aplicação de penalidade será acompanhada de demonstração individualizada por sujeito passivo da autoria da infração".

[388] COL, Alessandro Del. Teoria geral do processo tributário sancionador: princípios constitucionais. *In*: LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Noeses, 2021, p. 67-116.

[389] AMARO, Luciano, *op. cit.*, p. 222.

Acompanhamos parcialmente esta corrente, quanto a parte inicial do inciso II e o inciso III, posto se relacionar aos aspectos de fato, pois a dúvida se destinada a elucidação da natureza ou circunstâncias de fato; e a autoria, a imputabilidade ou a punibilidade, tanto podem ser aspecto de fato como a interpretação jurídica. O inciso I refere-se à "capitulação legal do fato", isto é, um assunto relacionado a incidência da norma[390] sobre o evento ou acontecimento do enunciado protocolar que se qualifica como um ato ilícito, cabendo ao intérprete definir qual norma jurídica é aplicável. Já a parte final do inciso II, a dúvida não corresponde aos elementos de fatos que são certos, mas a natureza de seus efeitos ou a extensão deles, ou seja, as consequências jurídicas.

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha[391] assevera sobre a interpretação mais benéfica do inciso IV do art. 112 do CTN fundamenta a graduação das sanções tributárias aferindo-se da proporcionalidade como critério norteador:

> Aferimos da primeira parte do inciso IV que, diante da dúvida quanto à natureza da penalidade cabível, vale dizer, se o julgador questiona-se, dentre as penalidades dispostas na lei, qual seria a prevista para a infração materializada, deverá aplicar a menos severa.
> A segunda parte do referido inciso autoriza o aplicador, atento à individualidade dos fatos, a graduar a sanção em favor do infrator caso não esteja graduada de forma proporcional à gravidade do ilícito praticado. É nesse contexto que deve ser compreendido o art. 112, IV, do CTN, pois, assim, harmonizado com os princípios constitucionais.

De todo o modo, no Direito Tributário Sancionador a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* como vetor interpretativo somente se aplica em casos de dúvidas consistentes. Na hipótese de não restar divergências de sentidos das normas jurídicas ou das normas individuais e concretas, não é de se aplicar a exegese do artigo 112 do CTN[392].

A dúvida deve ser fundada e amparada na ambiguidade quando o termo linguístico possui mais de um sentido, não permitindo uma clareza de sentido, por uma vaguidade quando a palavra denotar um conjunto polissêmico de significação, pela obscuridade que não possui uma utilidade no sentido do enunciado, caracterizando uma polissemia disfuncional[393].

---

[390] MACHADO, Hugo de Brito, 2004a, *op. cit.*, p. 123.
[391] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 157-158.
[392] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 9.571/RJ. Recorrente: SNCI Sociedade Nacional de Comercialização Integrada Ltda. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator Ministro Ari Pargendler. J 18 de outubro de 1995. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199100059617&dt_publicacao=20-11-1995&cod_tipo_documento=&formato=PDF. Acesso em 21 abr. 2022.
[393] CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 437.

Capítulo 4 – Espécies de sanções tributárias

A classificação dos objetos de investigação científica, ainda que para fins metodológicos, contribuem para uma análise estruturada dos sistemas e o regime jurídico adequado, aferindo as características nucleares e seus efeitos, identificando as unidades normativas, selecionando estes componentes, os organizando e sistematizando segundo critérios determinados com certo rigor científico[394].

Adota-se a Teoria do Constructivismo Lógico-Semântico nesta investigação, a realidade é constituída através da linguagem num sistema comunicacional, restando evidente que os signos dispersos nos suportes físicos legislados compostos de termos linguísticos identificadores estão sujeitos as mais variadas distribuições em classes agrupadas, conforme diretrizes dos critérios de seleções podendo exprimir gêneros ou espécies entre os institutos ou objetos[395].

A Lógica dos Termos ou Lógica dos Predicados contribuem para o estudo da composição interna dos enunciados, e permitem a aferição dos sujeitos e predicados, em determinado contexto comunicacional. Consoante adverte Paulo de Barros Carvalho[396] a Lógica dos Termos permite a operação de classificação e divisão dos objetos, dividido em classes ou categorias de acordo com a ordem de extensão ou segregar os objetos em conformidade com as semelhanças presentes, mantendo em posições fixas.

Para que tenha rigor metodológico de uma classificação da linguagem-objeto é importante que a divisão seja proporcionada, as semelhanças e características deve ser uniformes entre as unidades agrupadas; fundamentar em apenas um critério científico; as unidades da divisão segregadas devem se excluir mutuamente.

Interessante enveredar sobre as propostas classificatórias pela doutrina tributária para a adequação e adotar um critério de sistematização no estudo das sanções tributárias.

Hugo de Brito Machado[397] adota a corrente de unidade ontológica dos ilícitos, mas para fins metodológicos, classifica em sanções administrativas e sanções penais de acordo com a valoração das penas; e em sanções pessoais e sanções patrimoniais, as primeiras adequadas às pessoas naturais com as penas privativas de liberdade ou prestações de serviços à comunidade, e as segundas, penalizam as pessoas que tenham

---

[394] Edmar de Oliveira Andrade Filho refuta a utilidade das classificações para as sanções tributárias (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 111).
[395] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 123.
[396] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 124.
[397] MACHADO, Hugo de Brito, 2004a, *op. cit.*, p. 474-479.

sinais de riquezas, atingindo o patrimônio, fundadas na responsabilidade objetiva, que na maioria dos casos se destinam às pessoas jurídicas.

Por seu turno, Angela Maria da Motta Pacheco[398] adota como critério de classificação a divisão entre sanção tributária e sanção penal tributária, partindo das características da estrutura lógico-sintática e da competência da relação jurídica processual.

Heleno Taveira Torres propõe a classificação possuindo como elemento agregador o caráter pecuniário, em sanções pecuniárias que são constituídas por multas decorrentes de consequências pelo descumprimento da obrigação tributária e de deveres instrumentais; e sanções não-patrimoniais de caráter interventivo, como "restrições de direitos, perdimento, imputações de deveres formais mais gravosos, perda de benefícios[399]".

No mesmo sentido, Paulo Roberto Coimbra Silva[400] se posicionando pela classificação sobre os ilícitos que antecedem as consequências em materiais e formais, e quanto as sanções em pecuniárias e não pecuniárias.

Robson Maia Lins[401] realiza a classificação das sanções tributárias em espécies de medidas punitivas, as dividindo em penalidades pecuniárias incluindo as multas administrativas e multa penal; e em demais sanções sem conteúdo pecuniário direto como a apreensão de mercadoria, a pena de perdimento e a sanção política.

E por sua vez, Bruno Fajersztajn[402] ao criticar o rigor científico das classificações indicadas pela doutrina majoritária, defende a divisão em classes de acordo com os seguintes critérios: quanto ao procedimento; quanto ao tipo de infração cometida; quanto a autonomia; quanto ao valor; e quanto ao comportamento posterior do agente.

Destarte, partindo da aceitação da unicidade ontológica do ilícito e a da consolidação de um Direito Tributário Sancionador que decorre do *ius puniendi,* e para fins metodológicos para compreensão da sequência deste trabalho científico, efetuaremos uma distinção entre as sanções tributárias *lato sensu* em sanções pecuniárias punitivas e sanções não pecuniárias interventivas.

4.1 Sanções pecuniárias punitivas

---

[398] PACHECO, Angela Maria da Motta, *op. cit.,* p. 93-95.
[399] TORRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais. **Interesse Público IP**. Belo Horizonte (MG), n. 37, ano 8 mai.-jun. 2006, p. 6. Disponível em:<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=49176>. Acesso em: 24 abr. 2020.
[400] SILVA, Paulo Roberto Coimbra, 2007, *op. cit.,* p. 112.
[401] LINS, Robson Maia, 2019, *op. cit.,* p. 539-558.
[402] FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.,* p.294-336.

Consoante ressaltado no Capítulo 3.3 desta pesquisa científica, a sanção tributária possui essencialmente uma função repressiva ou punitiva[403], ainda que agregada a outras finalidades como dissuasória ou didática, em diferentes níveis, segundo a estruturação lógico-semântica, e não prevalecendo o entendimento que possuem natureza indenizatória como parte da doutrina admite nas multas moratórias[404].

Nessa toada, os juros e correção monetária são encargos incidentes em razão da mora que não ostentam finalidade repressiva, mas indenizatória[405] ou compensatória[406], não se inserindo na significação pragmática de sanção tributária em seu sentido estrito, objeto desta investigação.

Em reforço argumentativo, a natureza indenizatória tem por pressuposto na estruturação normativa em seu antecedente a existência de uma lesão ao patrimônio do sujeito ativo[407] e no consequente deve haver exata correspondência com esta projeção dimensível.

Edmar Oliveira Andrade Filho enfatiza sobre o tema:

> [...] há o fato incontestável de que a multa de mora não visa à obtenção de uma reparação econômica equivalente ao dano sofrido porque o principal (o tributo) continua a ser exigido, nada havendo a reparar. A lei tributária não exige a multa para indenizar o sujeito passivo porque essa função é cumprida pelos juros que também são exigidos pelos simples retardo do adimplemento da obrigação tributária[408].

Numa compreensão semântica do termo linguístico "indenização" contempla o dever de reparar ou de compensar o prejuízo em toda sua extensão, no qual se incluem os danos patrimoniais (dano emergente e lucro cessante), danos morais e danos estéticos.

---

[403] LINS, Robson Maia, 2019, *op. cit.*, p. 543; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 119; FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.*, p. 184 e 301; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 76, 265-266.

[404] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 895-896.

[405] "Os juros moratórios em tema tributário, a cobrança deles, visa a indenizar o credor pela indisponibilidade do dinheiro na data fixada em lei para o pagamento da prestação (fixação unilateral da indenização). Devem ser razoáveis, pena de inquinidade" (COLEHO, Sacha Calmon Navarro, *op. cit.*, p. 77).

[406] "Na análise do antecedente normativo dos juros de mora no direito tributário, identificamos sua natureza remuneratória, ao contrário de parte expressiva da doutrina nacional. Com efeito, a composição do antecedente normativo dos juros de mora, não revela em a existência do critério culpabilidade" (LINS, Robson Maia, 2008, *op. cit.*, p. 157).

[407] "Mas, apenas quando a norma jurídica tiver natureza sancionatória ou remuneratória e que o fato jurídico moratório e suficiente para implicar as relações jurídicas moratórias denominadas, na primeira hipótese, de sanção; e na segunda, de "juros de mora". Quando sua natureza for indenizatória assim a sua identificação será feita pela existência, no antecedente normativo, de um dano. E do quantum que esse dano representar não poderá fugir o critério quantitativo do consequente, precisamente a base de cálculo (LINS, Robson Maia, 2008, *op. cit.*, p. 161).

[408] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 119.

Por essa razão o Código Civil estabelece no artigo 944 que "a indenização se mede pela extensão do dano", destarte, podemos afirmar que o dano é elemento indissociável da indenização.

Nesse sentido as lições de Cristiano Chaves de Farias, Nelson Rosenvald e Felipe Peixoto Braga Neto:

> O dano é o fato jurídico desencadeador de responsabilidade civil. Não há responsabilidade civil sem dano. Aliás – ao contrário do que se verificava em um passado recente –, pode mesmo se cogitar de reparação do dano sem a constatação do ato ilícito, da culpa, ou mesmo em casos extremos, do nexo causal. Todavia, o dano é elemento que dispara o mecanismo ressarcitório. Enfim, inexiste responsabilidade civil sem dano, ainda que ele possa assumir formas diferenciadas, como o dano reflexo ou a perda de uma chance[409]"

As sanções pecuniárias tributárias, de outro lado, possuem uma finalidade punitiva àqueles que descumprem ou retardam os deveres jurídicos que decorrem das normas primárias tributárias. E na estruturação sintática, como enfatizado ao longo deste trabalho, são precedidos de uma ilicitude, e o dano eventualmente experimentado, não é requisito para a implicação de uma relação jurídica sancionatória, e não é fator de dimensionamento no consequente normativo, mas sim a gravidade do ilícito ou o grau de culpabilidade. E outrossim, o eventual cumprimento da sanção pecuniária não tem o condão de substituir o crédito fiscal, ambos são exigíveis em face do infrator ou devedor.

4.1.1 Multa de mora

A multa de mora é penalidade exigível em virtude do atraso no cumprimento do dever jurídico de pagar tributos, e imposta diante da ilicitude caracterizada pela não-prestação dentro do período estabelecido na norma jurídica, sem que a Administração tenha instaurado um procedimento para a realização do lançamento de ofício nos ditames do artigo 149 do CTN, acrescendo ao valor do tributo devido e dotada de exigibilidade cumulativa, juntamente com os juros.

Em âmbito federal, quanto aos tributos de competência da União, a multa moratória está prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim proclama:

> Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

---

[409] FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. **Curso de direito civil.** Vol. 3. 2. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015, p. 201.

> § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.
> § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.
> § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A partir da análise de uma estrutura normativa da regra-matriz da incidência da multa de mora (RMIMM), no aspecto lógico-sintático[410], temos que a multa de mora possui no antecedente normativo, os seguintes critérios:

i) material: deixar de pagar os tributos;

ii) temporal: termo final fixado para adimplemento no vencimento pela legislação do respectivo tributo;

iii) espacial: lugar do pagamento.

E no consequente normativo, como critérios que decorrem do conectivo implicacional pelo dever-ser:

i) subjetivo: a) sujeito ativo: a pessoa jurídica pública de direito interno ou pessoa jurídica que recebeu a capacidade tributária ativa para exigir o cumprimento da obrigação tributária, e b) sujeito passivo: a pessoa física ou jurídica vinculada na relação jurídica tributária em torno do dever jurídico de pagar o tributo;

ii) quantitativo: aspecto dimensíveis que se desmembram em: a) base de cálculo: o valor do tributo inadimplido; b) alíquota: progressiva de 0,33% ao dia até o limite de 20% do valor da prestação.

Desde logo, podemos constatar que o elemento subjetivo ou a culpabilidade não integram a estrutura normativa da regra-matriz da incidência da multa de mora (RMIMM). Nesse aspecto, adequa-se ao preceito do artigo 136 do CTN que contempla a infração tributária objetiva.

No aspecto pragmático, nos casos de "lançamento por homologação", o contribuinte comparece perante a Administração declara os aspectos da regra-matriz de incidência tributária em linguagem competente, apura o quantum devido, e depois do vencimento da obrigação tributária efetua o adimplemento da prestação antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório.

A multa de mora em casos similares somente deixaria de ser aplicada na hipótese de denúncia espontânea, prevista o art. 138 do CTN, que ocorre quando o contribuinte

[410] LINS, Robson Maia, 2008, *op. cit.*, p. 144; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 276.

apresenta sua declaração e realiza o adimplemento do tributo com os juros de mora. Mas em se tratando de tributos sujeitos a constituição do crédito pelo contribuinte, realizada a declaração e o pagamento com atraso, não se aplica o instituto, pois o procedimento de constituição do crédito tributário já havia se iniciado e concluído com o recebimento da declaração pela Administração[411].

Bruno Fajersztajn[412] enfatiza que se trata de hipótese de multa automática, exigida sem a necessidade de lançamento de ofício, acrescida ao valor do tributo quando o pagamento é realizado de forma espontânea pelo contribuinte, após o prazo de vencimento, sem qualquer outra formalidade ou atividade da Administração. Apresenta críticas fundadas no entendimento de que a multa moratória integra o conceito de crédito tributário na forma do arts. 113 e 139 do CTN, e que a constituição do crédito é regida pelo art. 142 do mesmo Código que regula a atividade do lançamento, concluindo que as multas devem ser precedidas deste ato administrativo ou ao menos uma confissão de dívida pelo contribuinte devidamente formalizada, para serem passíveis de cobrança e pagamento.

A despeito dos argumentos declinados pelo autor, nos posicionamos contra esta conclusão. No decorrer deste trabalho destacamos as diferenças existentes entre a sanção e o tributo, de modo que o art. 113 do CTN, se revela sem eficácia na equiparação entre os institutos, posto que a sanção não pode ser elevada à categoria de crédito tributário, pois decorre de um ato ilícito, reconhecendo a existência de uma inadequação lógico-semântica entre seus signos e a afronta a regra lógico-sintática da norma jurídica.

E ainda, pela regra-matriz de incidência da multa de mora (RMIMM) não se constitui em aspecto material a apresentação da declaração, sendo suficiente a conduta de deixar de pagar tributos. Em confirmação desta norma jurídica, o § 2º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, ao instituir deveres instrumentais para a constituição do crédito tributário administrado pela então Secretaria da Receita Federal, previne que "não

---

411 "A jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir a tributo constante de prévia Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência (= constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1361961. Agravante: Edite Kovalski e outro. Agravado: Fazenda Nacional. Relator Ministro Herman Benjamin. J. 02 de agosto de 2012. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1163401&num_registro=201001956153&data=20120823&peticao_numero=201200194999&formato=PDF. Acesso em 13 abr. 2022).

412 FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.*, p. 298-300.

pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa [...]".

Isso demonstra que a incidência da multa de mora com a apresentação da declaração não depende de um ato da Administração, havendo a constituição do tributo inadimplido com a apresentação da declaração ou em antecipação de tributos devidos em cada período de apuração[413], de acordo com o regime de tributação[414]. Logo, a providência sancionatória encontra-se inserida na norma primária sancionatória (ou derivada ou dispositiva).

4.1.2 Multa de ofício

A multa de ofício possui relação com processo introdutor da norma individual em concreto, são as penalidades impostas por meio de um lançamento de ofício por ato de uma autoridade competente, incumbindo-lhe, ainda a constituição do crédito tributário, pela emissão de dois atos administrativos[415], constatando a não-prestação da obrigação tributária ou o descumprimento de um dever instrumental.

Edmar Oliveira Andrade[416] informa que esta modalidade de multa somente será aplicada depois da conclusão de um procedimento de fiscalização, momento em que o contribuinte perde o direito dos benefícios da denúncia espontânea, e sua gravidade maior se justifica em razão do maior risco imposto ao sujeito ativo da relação jurídica tributária em não tomar conhecimento dos fatos jurídicos relevantes para o Direito Tributário.

O início do procedimento fiscal é marcado pelo primeiro ato escrito de ofício praticado pelo servidor público, com a apreensão de mercadorias, documentos ou livros, ou o começo do despacho aduaneiro em conformidade com o artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, no caso de tributos federais administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A multa de ofício incidente em caso de inadimplemento de tributos federais, possui como suporte físico a prescrição no do art. 44 incisos I e II da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

---

413 *Cf.* art. 64, § 3º da Lei nº 9.430/1996.
414 Pagamento por estimativa, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430/1996.
415 CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 500.
416 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 120.

> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Robson de Maia Lins[417] argutamente afirma que na proposição-hipótese ou prótase, agrega o elemento procedimental de *incidência realizada pela Administração Pública*, isto é, como critério indispensável e distinto para a multa de ofício, no qual é necessária a realização do lançamento tributário por ato da autoridade administrativa competente.

Numa construção lógico-sintática da multa de ofício, podemos destacar que compõe o antecedente normativo os seguintes critérios[418]:

i) material: deixar de pagar o tributo ou ausência de declaração ou de fornecer dados inexatos;

ii) procedimental: emissão de atos fiscalizatórios[419] para fins de lançamento realizado pela autoridade administrativa;

iii) temporal: momento em que ocorreu o inadimplemento;

iv) espacial: lugar em que incorreu o inadimplemento.

E na apódese ou proposição-tese:

i) subjetivo: a) sujeito ativo: titular do direito subjetivo de exigir a imposição da multa de ofício por meio de auto de infração, e b) sujeito passivo: titular do dever jurídico de pagar a multa;

---

[417] LINS, Robson Maia, 2008, *op. cit.*, p. 144; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 147.
[418] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 277-278.
[419] AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO RETIFICADORA PARA AUMENTO DO SALDO DO TRIBUTO A PAGAR. POSSIBILIDADE DE ENTREGA APÓS O INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCALIZAÇÃO. ART. 147, §1º, CTN. CRÉDITO TRIBUTÁRIO POSTERIORMENTE CONSTITUÍDO VIA LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUE NÃO LEVA EM CONSIDERAÇÃO O TRIBUTO ANTERIORMENTE DECLARADO E PAGO VIA PARCELAMENTO. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. 1. Segundo a letra do art. 18 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, a declaração retificadora tem os mesmos efeitos da declaração originária. Outrossim, consoante a Súmula n. 436/STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". Esses efeitos persistem mesmo para a declaração retificadora apresentada após o início de fiscalização da Receita Federal. 2. Por esse motivo, apresentada a declaração retificadora após o início da fiscalização e parcelado o respectivo valor, o Fisco estava livre para lançar as penalidades aplicáveis (multa de ofício e multa isolada) e a diferença de tributo não declarado na retificadora, com a respectiva incidência de juros de mora. Essa autorização existe no art. 43, da Lei n. 9.430/96 que permite a lavratura de auto de infração sem tributo, caso o tributo tivesse sido integralmente objeto da retificadora (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1441694/CE. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Suelly Morbeck. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. J. 07 de agosto de 2014. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400552748&dt_publicacao=18/08/2014. Acesso em: 34 abr. 2022)

ii) quantitativo: aspecto dimensíveis que se desmembram em: a) base de cálculo: o valor do tributo inadimplido; b) alíquota: de 75% sobre o valor da prestação inadimplida.

A multa de ofício possui identificação com a finalidade da multa de mora, com função repressiva e fundada na existência de mora no adimplemento da obrigação tributária. A distinção passa pela necessidade de movimentação da máquina pública na emissão do auto de infração, que apuram os fatos e os qualificam para incidência da norma individual e concreta, constituindo o tributo e impondo a sanção pecuniária, quando o sujeito passivo abandona o processo de positivação[420] dos tributos sujeitos ao "lançamento por homologação".

E ainda, acarretando maiores riscos para a autoridade administrativa na situação de não obter os dados linguísticos da regra-matriz de incidência tributária, revelando um maior ônus ao sujeito ativo na diagramação da constituição e ao sujeito passivo no impacto econômico mais grave, que não cumpriu com seu dever jurídico, mantendo-se inerte após o vencimento do tributo até a emissão do ato administrativo pela fiscalização[421].

Nesta modalidade de sanção pecuniária, ainda que mais gravosa pelos motivos acima denunciados, se constitui em modalidade de infração objetiva ou culposa[422], vez que a proposição antecedente da norma jurídica sancionatória não exige a presença de um elemento subjetivo doloso, se adequando a diretriz estabelecida pelo art. 136 do CTN.

No entanto, quanto ao aspecto temporal da regra-matriz de incidência da multa de ofício (RMIMO) o legislador pode deslocar o momento da incidência da multa para depois do termo de início de fiscalização, que em regra não seria afastado.

Se trata de hipótese excepcional que deve ser prevista pelo legislador, como no caso em que a pessoa física ou jurídica submetida a fiscalização pela Receita Federal do Brasil efetua o pagamento do tributo "até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados[423]", isto é, nos casos de lançamento por homologação ou procedimentos espontâneos com confissão de débitos já realizados é inserida uma espécie de "moratória

[420] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.,* p. 273.
[421] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 273.
[422] FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.,* p. 306.
[423] *Cf.* art. 47 da Lei nº 9.430/1996.

vintenal" para o adimplemento do tributo sem a cominação de penalidades, salvos os encargos incidentes como os juros e correção monetária[424].

Cabe uma ressalva, para os casos em que houve impedimento da exigibilidade do crédito, antes do lançamento de ofício por uma das causas arroladas nos incisos IV e V do art. 151 do CTN, a concessão de medida liminar em mandado de segurança ou medida liminar ou de tutela antecipada em outras ações judiciais, a autoridade administrativa promoverá o lançamento do tributo sem a imposição de multa de ofício, exceto se for reformada por decisão de superior instância ou ao final da ação for declarada legítima a incidência tributária e não adimplindo no prazo de 30 (trinta) dias[425].

4.1.3 Multa isolada

A multa isolada possui sentidos semânticos diversos e com fenomenologia distinta. Numa primeira construção, relacionada à perspectiva da significação do termo linguístico corresponde a multa imposta cuja exigência é desvinculada da cobrança do valor do tributo.

A cobrança no aspecto pragmático é dissociada totalmente do dever de pagar tributos. Corresponde à aplicação de multa em um procedimento administrativo, antecedido de informações do contribuinte, e por fato superveniente venha a ser extinto pelo pagamento, antes da conclusão pela autoridade administrativa. Versa sobre a

---

[424] RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXISTÊNCIA. VALOR DECLARADO E PAGO SOMENTE APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL ACRESCIDO DE MULTA DE MORA E JUROS DE MORA DENTRO DO PRAZO PREVISTO NO ART. 47, DA LEI N. 9.430/96. MOMENTO DA INCIDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO PREVISTA NO ART. 44, I, DA LEI Nº 9.430/96, COM REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI Nº 11.488/07. 1. O critério temporal para a incidência da multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei n. 9.430/96 (redação dada pela Lei n. 11.488/2007) é dado pelo início da ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. Isto é, se ao tempo em que a administração se movimentou para efetuar o lançamento de ofício, incorrendo em custos administrativos para tal, o tributo ainda não havia sido pago, a multa que será devida não é mais a multa de mora, mas sim a multa de ofício (de observar que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação é praxe a data do vencimento anteceder a data da entrega da declaração). Ou seja: após o vencimento e antes do início do procedimento fiscal a situação é de multa de mora, depois do início do procedimento fiscal a situação é de multa de ofício. 2. Contudo, o art. 47, da Lei n. 9.430/96, excepcionou essa lógica ao ampliar o prazo para pagamento sem multa de ofício e permitir que o contribuinte já submetido a uma ação fiscal por parte da RFB pague os tributos e contribuições já declarados, acrescidos de multa de mora (não multa de ofício) e juros de mora, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, ou seja, com vinte dias de curso de procedimento fiscal. [...]. 5. Sendo assim, considero ter havido a declaração exigida para fins de aplicação do art. 47, da Lei n. Lei n. 9.430/96, a afastar a incidência da multa de ofício. Interpretação do dispositivo legal que prestigia a boa-fé do contribuinte (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 1472761/PR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Tung Chuan Wang. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. J. 18 de maio de 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401848631&dt_publicacao=30/06/2021. Acesso em: 23 abr. 2022)

[425] *Cf.* art. 63 da Lei nº 9.430/1996

hipótese da apresentação de declaração de débitos pelo contribuinte e realiza o seu pagamento com atraso, sem os encargos moratórios devidos, mas neste ínterim, a Administração iniciou o procedimento administrativo de apuração da infração tributária e promove a imposição da multa[426].

Noutra quadra, a multa isolada é penalidade exigida independente da cobrança de tributos, que pode decorrer do descumprimento de deveres instrumentais pelo sujeito passivo. Tem por finalidade atribuir efetividade e eficácia ao cumprimento de regras de condutas impostas na relação jurídica vinculada por um dever-ser modalizado pelo deôntico obrigatório ou permissivo, relativos as prestações positivas ou negativas a serem cumpridas ou toleradas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Notadamente, a Lei nº 9.430, de 1996, estabelece as seguintes diretrizes quanto à multa isolada, *in verbis*:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
> [...]
> II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
> a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Configuram exemplos desta modalidade de sanção pecuniária dispersas em vários suportes físicos legislados, para as hipóteses de infração do sujeito passivo que deixar de apresentar ou a fizer com incorreções ou omissões, de Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon[427]; deixar de apresentar ou com inexatidões, incorreções ou omissões, o Livro de Apuração de Lucro Real (LALUR)[428]; as diversas "obrigações acessórias" relativas à impostos e contribuições administradas pela Receita Federal do Brasil, devidamente regulamentadas[429]; a apresentação de Escrituração Contábil Digital

---

[426] *Cf.* art. 43 da Lei nº 9.430/1996.
[427] *Cf.* art. 7º da Lei nº 10.426/2002.
[428] *Cf.* art. 8-A do Decreto-Lei nº 1.598/1977 incluído pela Lei nº 12.973/2014.
[429] *Cf.* art. 57 da Medida Provisória nº 2.158/2001.

(ECD) que incluem o livro diário, o livro razão e os balancetes diários, balanços e fichas de lançamentos[430].

A regra-matriz da incidência da multa isolada (RMIMI), possui no antecedente normativo, os seguintes critérios:

i) material: deixar de pagar a antecipação de imposto de renda pessoa física e a pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real[431]; ou deixar de pagar juros ou multas de mora[432] ou descumprir outro dever instrumental;

ii) temporal: termo final fixado para adimplemento da antecipação, da data em que juros e multas moratórias não foram adimplidas ou do átimo do cumprimento do dever instrumental;

iii) espacial: lugar do inadimplemento.

E no consequente normativo, como critérios:

i) subjetivo: a) sujeito ativo: a pessoa jurídica pública de direito interno ou pessoa jurídica que recebeu a capacidade tributária ativa para integrar a relação jurídica sancionatória, e b) sujeito passivo: a pessoa física ou jurídica vinculada que detém o dever de cumprir a prestação ou um fazer ou se abster;

ii) quantitativo: aspecto dimensíveis que se desmembram em: a) base de cálculo: o valor da antecipação inadimplida ou do valor do tributo; b) alíquota: 50% do valor da antecipação, ou fixo ou percentuais específicos no caso de deveres instrumentais.

Outra hipótese, de aplicação de multa isolada decorre da Lei nº 10.833, de 2003, prevê no artigo 18[433] que no lançamento de ofício na hipótese das diferenças apuradas,

---

[430] *Cf.* § 3º do art. 11 da Lei nº 8.218/1991 c.c. IN RFB nº 2003/2021.
[431] *Cf.* incisos "a" e "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.
[432] *Cf.* art. 43 da Lei nº 9.430/1996.
[433] "Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. § 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. § 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. § 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente. § 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. § 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. § 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à compensação de que trata o inciso I do caput do art. 26-A da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007" (BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras

em declaração prestada pelo sujeito passivo, em pedidos de não-homologação de compensação nos casos de atos fraudulentos, impondo a aplicação de multa isolada no percentual de 75 (setenta e cinco) pontos percentuais. Assim reconfigura-se a regra-matriz de incidência de multa isolada para compensação não-homologada por fraude (RMIMICF) para inserir no antecedente normativo o elemento subjetivo do dolo, com intuito de colocar em erro a Administração por meio de atos fraudatórios; e no aspecto quantitativo, a alíquota majorada de 75%.

No entanto, outra hipótese bastante controversa na doutrina é a incidência de multa isolada decorrente de compensação não homologada ou indevida que não decorre de uma falsidade, prevista, atualmente § 17º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Para melhor compreensão da discussão, segue a transcrição de excerto legislativo:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.
> [...]
> § 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Consoante preconiza a norma sancionatória, a proposição antecedente descreve a conduta de apresentar uma declaração de compensação não homologada pela Receita Federal do Brasil, exceto em casos de falsidade de declaração (esta, sujeita a disciplina do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003), implicando no consequente a multa isolada no percentual de 50 pontos sobre o valor objeto da declaração. Não se exige a presença do intuito fraudulento como integrante do aspecto material ou da culpabilidade.

Maria Ângela Lopes Paulino Padilha[434] e Bruno Fajersztajn[435] sustentam que a multa isolada prescrita no §17º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 é inconstitucional por afrontarem direitos e garantias fundamentais do contribuinte, pelo fato de que a penalidade prejudica o exercício de um direito constitucional e não fazer frente a um ato ilícito. O direito de compensação realizado por meio da declaração de compensação

providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

[434] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 299-306.

[435] FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.*, p. 320-326.

(PER-DCOMP) com fundamento no art. 170 do CTN e art. 74, *caput* da Lei nº 9.430, de 1996, decorre do direito de petição previsto no inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal, e logrando óbice no postulado da proporcionalidade por inadequação da medida ("multa por glosa de compensação") e a necessidade ("atribuir celeridade ao processo administrativo").

Afirma ainda, a primeira autora[436], que a multa isolada é destinada para os casos resultados de interpretações divergentes sobre a norma tributária realizadas pelos sujeitos ativo e passivo, de meros erros formais ou ausência de provas que corroborem a existência do crédito.

Ocorre que, a declaração de compensação de tributos não se qualifica como um simples pedido para preservação de direito ou denunciar ilegalidades do Poder Público ou abuso de poder. A compensação tributária estampada no art. 170 do CTN e *caput* do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996, confere uma vantagem imediata ao contribuinte, que utilizando de abusos na utilização da modalidade de extinção do crédito sob condição resolutiva, deixa de pagar os tributos devidos, no aguardo de uma resposta final do Estado, que pode se arrastar durante anos. Isso causou um reflexo, segundo a manifestação da Advocacia-Geral da União na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.095[437], que metade das declarações de compensações se mostraram indevidas pelas mais diversas razões.

Não obstante, a multa isolada se consubstancia numa conduta infracional objetiva que se perfectibiliza apenas com a prestação de uma declaração inexata e consequentemente, deixa de recolher tributos, não conclamando a presença de dolo ou fraude, no que distingue da hipótese prescrita no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, elegendo como fator de distinção os percentuais de apuração do aspecto quantitativo.

A ilicitude sujeita a consequência jurídica prescrita pela norma sancionatória consiste na apresentação de informações inexatas ou errôneas no pedido de compensação que causa um obstáculo no direito subjetivo de satisfação da obrigação tributária, e não a apresentação de uma petição em defesa de direitos como um mecanismo sem características dotadas de complexidade.

---

[436] PADILHA, Maria Ângela Lopes, *op. cit.*, p. 299-304.

[437] Atualmente encontra-se pendente de julgamento, com pauta designada para o dia 01 de junho de 2022 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 4.095/PR. Requerente: Associação Brasileira de Sementes e Mudas – ABRASEM. Intimado: Secretário de Estado da Agricultura e do Abastecimento. Relatora Ministra Rosa Weber. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2625640. Acesso em 24 abr. 2022).

E a base dimensível no consequente normativo não se revela desproporcional ou irrazoável, considerando se tratar de uma penalidade, em patamares inferiores à multa de ofício que se fundamenta no maior risco de desconhecimento dos fatos jurídicos tributários ("norma individual e concreta"), notadamente, com a alíquota de 50%. É evidente que esta sanção pecuniária possui uma função dissuasória com a finalidade de impedir que os contribuintes utilizem a compensação de tributos de forma abusiva em detrimento de toda a sociedade, atendendo os parâmetros da proporcionalidade em sentido estrito[438].

4.1.4 Multa qualificada

A multa qualificada é uma penalidade derivada da aplicação de uma sanção pecuniária no lançamento de ofício promovido pela autoridade administrativa, que pressupõe no antecedente da norma primária sancionatória uma infração subjetiva, decorrente da vontade consciente da prática do ilícito tributário, revelando maior reprovabilidade da conduta.

Nesse altiplano, o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no tocante as infrações tributárias incidentes no adimplemento dos tributos federais, assim prescreve:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
> [...]
> § 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

A remissão aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, indicam de forma categórica que as condutas prescritas na norma primária sancionatória exigem a presença do elemento subjetivo representado pelo dolo na prática de infrações que correspondem à atividade de evasão fiscal[439] em suas diversas modalidades.

A sonegação fiscal, vem assim disciplinada:

> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:
> I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

---

[438] SOUZA, Raquel Nogueira de. Sobre a constitucionalidade da multa de 50% sobre o valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento/compensação indeferido ou indevido incluída pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010. In: **Revista Dialética de Direito Tributário,** nº 201. São Paulo: Dialética, 2012, p. 122-134.

[439] "A sonegação fiscal, também chamada de evasão fiscal, não deve ser confundida com o planejamento legal tributário do contribuinte consistente em evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou diminuir o valor do tributo a pagar sem a utilização de fraude (BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo, *op. cit.,* p. 818).

> II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A conduta punida à título de sonegação fiscal corresponde a ação ou omissão do sujeito passivo de subtrair ou dificultar o conhecimento dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, de alguns de seus aspectos relevantes constantes nas proposições antecedentes ou consequentes, que culminam com a ausência da norma individual e concreta ou na redução de sua repercussão econômica refletindo na diminuição do valor do tributo. Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho "o núcleo do tipo é a subtração do conhecimento da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador já realizado[440]".

Nesta infração tributária é indispensável a presença do elemento subjetivo do dolo, com a vontade de violar a conduta ilícita direcionada a uma finalidade, sem a necessidade de alcançar o resultado naturalístico. É uma infração formal subjetiva, que conclama a demonstração pela autoridade administrativa da vontade de agir no sentido de provocar desequilíbrio da relação jurídica prescrita na norma primária de conduta, com maior grau de desvalor. São exemplos categóricos de sonegação a venda de produtos sem a emissão de nota fiscal e sem contabilização nos livros comerciais[441], com a intenção de não recolher os tributos incidentes ou inserção de elementos falsos nestes documentos.

Noutra esquadra, a fraude como infração tributária vem definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, a seguir:

> Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

A fraude proclamada como infração tributária consiste em toda a ação ou omissão com a vontade de praticar as condutas de forma consciente, com o fim de subtrair ou dificultar o conhecimento sobre a ocorrência do evento ou acontecimento relevante para a constituição do fato jurídico tributário pelos agentes do Estado, ou que implique a modificação de algum dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (material, territorial, espacial, pessoal e quantitativo) por meio de ardil, engodo, astúcia, malícia ou má-fé perpetrada pelo sujeito passivo colocando em erro a autoridade administrativa.

A distinção entre a sonegação e a fraude consiste que naquela a ocorrência do fato gerador surge, mas o agente procura ocultá-la da ação fiscalizatória. Na ação fraudulenta, o evento convertido em linguagem jurídica não ocorreu ou se ocorreu com

---

[440] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 122.
[441] FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.*, p. 308.

modificações realizadas pelo agente para mascarar o fato gerador, com repercussão econômica no tributo.

João Carlos de Lima Junior na linha do constructivismo lógico-semântico pontua as características essenciais da fraude tributária:

> Logo, ao prever como fraudulenta toda ação ou omissão tendente a *impedir a ocorrência* do fato gerador, obviamente não se está tratando de evitar o acontecimento do evento descrito na hipótese da regra matriz, pois, se assim fosse, não haveria falar em tributação, pois não ocorreria a subsunção do fato à regra matriz de incidência. O que pretende a regra é colorir de fraude todo o evento ocorrido, mas que, por intervenção do agente, não foi vertida em linguagem competente, não se transforma, portanto, em fato gerador. (grifo do autor)
> Nos termos mais íntimos do construtivismo lógico semântico, a norma exige, para a configuração do ilícito, a deliberada ação de não verter em linguagem competente o evento descrito na regra matriz de incidência tributária, ocorrido no mundo fenomênico, com o intuito de tolher o nascimento da obrigação contida na relação prescrita no consequente da norma[442].

Nesta tipologia de infração tributária, diferente da figura da sonegação do inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964, a fraude exige um *plus*, o fim especial de agir, consistente em "reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento[443]", de acordo com as decisões administrativas prolatadas pelo CARF. Vejamos:

> A falta de declaração ou a prestação de declaração inexata, por si sós, não autorizam o agravamento da multa, que somente se justifica quando presente o evidente intuito de fraude, caracterizado pelo dolo específico, resultante da intenção criminosa e da vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei n° 4.502/64[444].

Na apuração de crimes contra a ordem tributária, a fraude fiscal que possui uma redação linguística similar com a conduta prescrita no artigo 71 em comento, a jurisprudência não é uníssona[445]. A primeira corrente afirma ser suficiente o dolo genérico[446], não sendo necessário indagar sobre um estado de ânimo especial de agir. Para

---

[442] LIMA JUNIOR, José Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, qualificada e isolada**. 2017. 272 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 166.
[443] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 166.
[444] BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso nº 146.913. Conselheiro Relator Paulo Jacinto do Nascimento. J. 24 de março de 2006. Recorrente: 1ª Turma DRJ/Belém/PA. Interessado: Dismar Distribuidora de Bebidas São Miguel Arcanjo Ltda. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10240000695200492_4230145.pdf. Acesso em 14 abr 2022.
[445] BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo, *op. cit.*, p. 842.
[446] AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INC. I, DA LEI 8.137/90. CONTRARIEDADE AO ART. 5º, INCS. LIV E LV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E À SÚMULA VINCULANTE 24/STF. SÚMULA 518/STJ.

a segunda corrente seria exigido um elemento especial caracterizado pelo fim especial de agir na vontade de dirigida a suprimir ou reduzir tributo[447].

No tocante ao planejamento tributário, atividade no qual o contribuinte promove uma reorganização empresarial, com apreciação de tipologias e aspectos tributários que o sistema jurídico permite a conformação em consonância com a menor repercussão tributária, em atos preparatórios antes da deflagração dos eventos convertidos em linguagem jurídica que dão ensejo ao fato jurídico tributário, não seriam hipóteses de fraude tributária.

Marco Aurélio Greco[448] ao interpretar o dolo para incidência da multa qualificada se posiciona no sentido de que é indispensável a presença da vontade do agente quanto à economia com o não pagamento ou redução do tributo acrescida da intenção de violar a norma proibitiva, concluindo que quando o agente extrapola os

---

VIOLAÇÃO AOS ARTS. 619 E 620 DO CPP. SÚMULA 284/STF. ART. 18, I, PRIMEIRA PARTE, DO CP. DOLO EVENTUAL. ART. 29 DO CP. SÚMULA 7/STJ. CORRELAÇÃO ENTRE ACUSAÇÃO E SENTENÇA. ART. 59 DO CP. DOSIMETRIA. CONTADOR. CULPABILIDADE VALORADA NEGATIVAMENTE. PENA-BASE ACIMA DO MÍNIMO LEGAL. FUNDAMENTAÇÃO IDÔNEA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. [...]. IV - A sonegação fiscal, conduta imputada ao agravante, caracteriza-se por meio de qualquer comportamento doloso, omissivo ou comissivo, praticado com o desígnio de reduzir total ou parcialmente a prestação tributária. O agente do crime de sonegação não é a pessoa jurídica, mas a pessoa física, como o diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica, com poder de gestão, ou mesmo o contador que prepara os documentos ficais, como na espécie. O fato de a dívida tributária ter se consolidado em nome da sociedade empresária, por ser ela a responsável tributária, não ilide a responsabilidade penal pela fraude fiscal perpetrada pelo recorrente. [...]. VI - O tipo penal do artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90 prescinde de dolo específico sendo suficiente, para sua caracterização, a presença do dolo genérico consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, do valor devido aos cofres públicos. Infirmar as conclusões do eg. Tribunal Regional Federal, em especial a de que o recorrente teria inserido informações falsa em documento fiscal objetivando suprimir tributos devidos pela sociedade empresária de que era contador, bem como discutir a natureza do dolo, demandaria o reexame de fatos e provas o que é vedado pela Súmula 07/STJ. VII (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1552955/PE. Agravante N L DE S. Agravado: Ministério Público Federal. Relator Ministro Felix Fischer. J. 21 de novembro de 2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201502120310&dt_publicacao=27/11/2017. Acesso em 14 abr. 2022).

[447] PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, I E II, DA LEI 8.137/90. PIS/COFINS SOBRE A VENDA DE ÁLCOOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. DOSIMETRIA. CIRCUNSTÂNCIAS JUDICIAIS. CRIME CONTINUADO. PROVIMENTO. [...] 3. Os crimes do art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/90 são classificados pela doutrina e jurisprudência como delitos materiais ou de resultado, sendo necessária a existência de dolo específico para sua configuração. O elemento subjetivo do art. 1º, I, da Lei 8.137/1990 consiste na vontade livre e consciente de suprimir o tributo devido. O delito de sonegação fiscal ocorre quando o agente omite informação ou presta declaração falsa à autoridade fazendária, não se contentando a norma com o dolo genérico, haja vista que o elemento subjetivo exige a especial finalidade de suprimir ou reduzir pagamento de tributo (dolo específico). Precedentes deste Tribunal" (BRASIL. Tribunal Regional Federal (1ª Região). Terceira Turma. Apelação Criminal nº 0005660-63.2012.4.01.3500. Relator Juiz Federal José Alexandre Franco. J. 30 de julho de 2019. Disponível em: https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00056606320124013500. Acesso em 14 abr. 2022).

[448] GRECO, Marco Aurélio. Multa agravada e em duplicidade. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 74. São Paulo: Dialética. 2002. p. 151-152 *apud* FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.*, p. 312-313.

limites do ordenamento jurídico convicto que está agindo de forma lícita, não haveria lastro a imposição da multa qualificada.

E quanto a correspondência entre o elemento de culpabilidade na proposição antecedente para responsabilização pessoal do sujeito passivo e o grau de culpabilidade a ser considerado no consequente normativo, assevera Robson Maia Lins em suas precisas lições:

> Para que fique registrado em tinta forte nosso posicionamento. Por força da proporcionalidade em sentido estrito intranormativa, o consequente da norma sancionatória haverá de contemplar os graus de culpabilidade na quantificação da sanção. E mais: na norma individual e concreta sancionatória haverá os elementos individuais e concretos da culpabilidade haverá de estar expostos no antecedente normativo. Da mesma forma, haverá de estar exposto no consequente normativo, agora em nível individual e concreto, o grau de culpabilidade devidamente individualizado.
> Em sumula, estamos autorizados a dizer que a responsabilidade nas relações jurídicas moratórias decorrentes do fato jurídico moratório pode ser objetiva e subjetiva, dependendo dos critérios que o legislador utilizar para compor o antecedente da norma jurídica. Será objetiva em relação aos juros de mora, cuja função e a de remunerar o conteúdo da prestação (quantia em dinheiro equivalente ao valor do tributo); poderá ser subjetiva se a lei imputar ao fato jurídico moratório, acrescido da culpabilidade, a sanção[449].

A última figura típica que enseja a aplicação da multa agravada denominada de conluio, previsto artigo 73 da Lei nº 4.502, de 1964, afirma que "é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72".

A figura do conluio nada mais é que o ajuste de unidade de desígnios ou colaboração perpetrada por duas ou mais pessoas com a finalidade de promoverem os atos de sonegação ou fraude tributárias, atingindo o direito subjetivo da Fazenda Pública de constituir e cobrar o tributo que decorre de previsão legal.

Edmar Oliveira Andrade Filho[450] considera o conluio como espécie de coautoria exercida por meio de uma ação ou omissão conjunta provocando um fato punível de modo consciente e desejado, que se caracteriza pela divisão de trabalho e distribuição funcional das atividades delituosas.

---

[449] LINS, Robson Maia, 2008, *op. cit.*, p. 150.
[450] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 124-125.

De outro turno, José Carlos de Lima Júnior[451] critica a disposição que disciplina o conluio como forma de atribuir a punição com multa qualificada quando os demais artigos realizam tal desiderato pelas condutas de sonegação e fraude tributárias.

Não obstante, a previsão da hipótese de conluio que vinculam as condutas previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, pretende a punição de pessoas que tenham colaborado com a perpetração do ato ilícito sem que promovam as ações ou omissões nucleares do tipo, mas concorrem com sua execução ou visem assegurar a vantagem indevida. Refere-se uma norma de extensão de responsabilidade infracional, em equivalência a regra do concurso de pessoas do Código Penal brasileiro.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscal tem realizado esta distinção em casos de apuração de ajuste de desígnios de empresas que contribuem com a prática de ilícitos tributários por sujeitos passivos da relação jurídica sancionatória.

Segue trecho do voto do Acórdão nº 2301-006.060 da 2ª Seção de Julgamento da 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária que envolve um grande esquema de crimes de corrupção e de lavagem de dinheiro, com atuação de operadores financeiros:

> A descrição das condutas adveio das informações contidas nos Termos de Colaboração Premiada, firmados junto ao Ministério Público Federal, com a participação de defesa técnica, onde o autuado confessou a prática de crimes contra o sistema financeiro, de corrupção, de peculato, de lavagem de dinheiro e de organização criminosa, dentre outros, fls. 244/266, 271/292, 298/304, 307/318, 326/329 e 332/334.
> Amparando-se nos mencionados termos, verifico que a descrição dos fatos utilizada pela autoridade lançadora na constituição do crédito tributário apenas ateve-se às passagens lá descritas, sem qualquer ampliação de seu sentido ou interpretação equivocada.
> Da narrativa até aqui exposta, entendo que o contribuinte, ao movimentar e se beneficiar de recursos em divisas estrangeiras no exterior, à revelia do Sistema Financeiro Nacional, agiu com o intuito doloso de impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, representada pela disponibilidade econômica dos respectivos rendimentos tributáveis.
> Assim, no lançamento fiscal em discussão, não se verifica mera inadimplência de tributo, mas, sim, *a prática de várias condutas queridas e desejadas com o intuito deliberado de violar a lei tributária e com pleno conhecimento de sua ilicitude – dolo -, de forma a impedir o conhecimento pela administração tributária da ocorrência do fato gerador do imposto de renda – sonegação -, em conluio com outras pessoas físicas e jurídicas*, sem, obviamente, informar os rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, subsumindo-se às hipóteses descritas nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964[452]. (grifo nosso)

[451] LIMA JUNIOR, José Carlos de, *op. cit.*, p. 173.
[452] BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento da 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária. Recurso Voluntário no Processo nº 18470.730847/2015-36. Conselheiro Relator Marcelo

Não obstante, o elemento doloso que ampara a incidência da multa qualificada com fundamento nas Leis nº 4.502 e 9.430 são motivos suficientes para a formalização de representação fiscal para fins penais[453] endereçadas ao Ministério Público para a deflagração de persecução de outras sanções penais tributárias como a pena privativa de liberdade e multa penal.

4.1.5 Multa agravada ou reduzida

A multa agrava ou reduzida são penalidades pecuniárias impostas em decorrência de fatos ilícitos praticados pelos sujeitos passivos a respeito do descumprimento de um dever jurídico de natureza tributária (de pagar, de fazer ou de se abster), graduada em razão do comportamento posterior do agente, podendo culminar com uma circunstância que acarrete o aumento da penalidade ou a sua redução, na dosimetria.

A multa agravada por descumprimento de deveres instrumentais na esfera federal vem disciplina na Lei nº 9.430, de 1996, que assim prevê como infração:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
> [...]
> § 2º. Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:
> I - prestar esclarecimentos;
> II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;
> III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

A conduta material descrita na proposição antecedente é consubstanciada em deixar de atender as requisições da autoridade administrativa na fiscalização dos atos jurídicos sujeitos à incidência da regra-matriz de incidência tributária (aspecto material), no prazo estipulado (aspecto temporal) e no local da fiscalização (aspecto espacial), consistente em três condutas: i) prestar esclarecimentos, no sentido de trazer argumentos, justificativas e contribuir para a eliminação de dúvidas; ii) apresentar arquivos ou sistemas com dados relevantes (ECD); iii) apresentação de arquivos magnéticos da documentação fiscal.

O agravamento da multa de ofício nas hipóteses ventiladas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, podem resultar no aumento da penalidade em 225%

Freitas de Souza Costa. Sessão de 09 de maio de 2019. Recorrente: Pedro José Barusco. Interessado: Fazenda Nacional. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18470730847201536_6091705.pdf. Acesso em 14 abr. 2022.

[453] *Cf.* art. 83 da Lei nº9.430/1996.

(duzentos e vinte e cinco pontos percentuais) ou 112,5% (cento e doze e meio pontos percentuais), respectivamente. E tem a finalidade de reprimir eventual resistência do sujeito passivo em elucidar o fato jurídico tributário, com a facilitação da permissibilidade de acesso aos dados fiscais. Esta modalidade de infração somente se consuma num átimo posterior do surgimento da obrigação tributária (que decorre da configuração do evento em linguagem competente), com a efetiva conclusão da fiscalização.

Segundo adverte Edmar Oliveira Andrade Filho esta norma jurídica somente deve ser aplicada em caráter excepcional, depois de promovida a intimação pessoal e demonstrada a presença do ato doloso, consistente em omitir as informações almejadas que não estejam ao acesso das autoridades fiscais. Ensina em suas palavras:

> De fato, essa circunstância agravante, para ser validamente aplicada, pressupõe a ocorrência de dolo, ou seja, é necessário que o sujeito passivo saiba o que deve ser feito, que tenha condições materiais e tempo razoável para cumprir a exigência fiscal, mas se omite de forma deliberada. O agravamento é medida excepcional só justificável diante da existência de risco do desconhecimento dos fatos relevantes para aplicação da norma tributária. Assim, ela "só se justifica quando as informações sejam imprescindíveis ao Fisco para atestar a correção dos atos do contribuinte, não se justificando quando o pedido vise a obter do intimado a fundamentação legal do ato praticado ou se fundamente na falta de apresentação de documentos que justifique o ato praticado pelo contribuinte[454].

Em sede doutrinária[455] existe a discussão sobre a validade da imposição de sanção tributária que obrigue o contribuinte a produzir provas desfavoráveis contra si próprio, representando uma ofensa ao direito ao silencio (ou de se autoincriminar) que se constitui em garantia constitucional expressa no inciso LXII do art. 5º da CFRB, se espraiando por todo ordenamento jurídico. E na colisão entre dois mandamentos constitucionais entre o direito de permanecer calado e o dever de colaboração com o Fisco, que deve ser resolvido pela concordância prática, de modo que, deve prevalecer a garantia constitucional e afastada a imputação da sanção por excludente de antijuridicidade[456].

O direito ao silencio é um corolário do direito constitucional de inocência, em Direito Tributário Sancionador garante ao acusado, que somente em caso de comprovação pelo órgão acusador da materialidade do delito e da culpabilidade nas infrações subjetivas, destarte, não sendo permissível que seja invertido o ônus probatório, e no caso

---

[454] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 131.
[455] LIMA JUNIOR, José Carlos de, *op. cit.*, p. 210-211.
[456] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 131-132.

de dúvida seja interpretado em benefício do acusado, culminando com o decreto absolutório, por falta de provas, se for o caso.

A sanção tributária é uma consequência institucionalizada que possui por finalidade promover a efetividade e eficácia das normas tributárias para que sejam cumpridas pelos indivíduos, e dessa forma, atingida a tutela do bem jurídico que recaia na preservação da ordem tributária como sistema e conferir ao Estado meios adequados ao fornecimento de todos os direitos sociais, atribuindo um valor supraindividual, coletivo e solidário.

Dentro desta perspectiva, o Direito Tributário Sancionador é impulsionado pelo princípio da eficiência que por meio da praticidade é regido por leis racionais, econômicas e ágeis como forma de alcançar o interesse público[457]. A atividade fiscalizatória para atribuir a justiça fiscal deve sempre priorizar em identificar os fatos presuntivos de riqueza, se alinhando aos preceitos da capacidade contributiva, como valor essencial a garantia do contribuinte, assim, concluindo que o princípio da praticidade, da solidariedade fiscal e da presunção de inocência e direito ao silencio coexistem e devem ser submetidos ao regime de ponderação de valores.

Em conclusão, a Administração Pública deve apresentar as provas disponíveis e ao seu alcance no processo administrativo fiscal quanto aos elementos objetivos da materialidade da infração[458], não se admitindo uma presunção de veracidade, sob pena de nulidade dos atos decorrentes. No tocante ao elemento subjetivo o ônus probatório é transferido ao acusado, exigindo-se apenas a presença de indícios e incide no Direito Tributário Sancionador a presunção relativa de culpabilidade. Assim, em caso de responsabilidade por infração se o acusado optar pelo silêncio sem apresentar argumentos e contraprovas que demonstrem a sua inocência é transferida à Administração Pública o poder de valorar negativamente e promover o arbitramento do crédito tributário e a imposição de sanção, sem que acarrete, em ofensa ao princípio da presunção de inocência[459].

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem afastado a aplicação do princípio da presunção de inocência no caso de imputação de infrações tributárias

[457] SILVA, Paulo Roberto Coimbra, 2007, *op. cit.*, p. 342-246.
[458] SILVA, *op. cit.*, p. 273; PADILHA, *op. cit.*, p. 197.
[459] COL, Alessandro Del, 2021, *op. cit.*, p. 67-116.

cominando multas em processos administrativos fiscais pelo fundamento de ausência de incidência de princípios de Direito Penal ou permeabilidade de princípios[460].

Outra hipótese simular de multa agravada pelo não cumprimento do dever instrumental vem disciplinado no artigo 88[461] da Lei nº 8.981, de 1995, para a hipótese de "falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado*"* pelas pessoas físicas ou jurídicas para fins de apuração do imposto de renda, em 100% sobre a penalidade imposta. A conduta material se refere à ausência de regularização quando o contribuinte for devidamente intimado da infração "originária", portanto, o agravamento ocorre em momento posterior ao da conclusão da fiscalização[462] como ventilada na hipótese anteriormente comentada.

Na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que se funda em remissão para a multa qualificada, a Lei nº 4.502, de 1964, prevê a agravação pelo resultado o cometimento de infração em reincidência, quando uma nova infração é praticada pelo sujeito passivo dentro do período de cinco anos do condenação administrativa anterior, transitada em julgado (ou preclusa), podendo ser genérica que ocorre quando as infrações não possuem a mesma natureza, ou específica cuja infrações de mesma natureza, decorram da mesma capitulação legal e obrigações tributárias previstas num mesmo capítulo de lei[463].

---

[460] PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROCESSO PENAL - PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA. O processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União é regido pelo Decreto 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. O fato do lançamento impor penalidades decorrentes de infrações tributárias, não implica na aplicação do processo Penal e do princípio de presunção de inocência (BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária. Recurso Voluntário nº 173.389. Conselheira Relatora Albertina Silva Santos de Lima. Sessão de 05 de julho de 2010. Recorrente: Cristiano Ferreira Monteiro. Interessado: Fazenda Nacional. Disponível em:
https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/14751000063200509_6032848.pdf.pdf. Acesso em 14 abr. 2022).

[461] Art. 88. A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física ou jurídica: I - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago; II - à multa de duzentas Ufirs a oito mil Ufirs, no caso de declaração de que não resulte imposto devido. § 1º O valor mínimo a ser aplicado será: a) de duzentas Ufirs, para as pessoas físicas; b) de quinhentas Ufirs, para as pessoas jurídicas. § 2º A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado (Lei nº 8.981/1995).

[462] FAJERSZTAJN, Bruno, *op. cit.*, p. 334-335.

[463] Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. § 1º São circunstâncias agravantes. I - a reincidência [...] Art. 70. Considera-se reincidência a nova infração da legislação do Imposto do Consumo, cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica ou pelos sucessores referidos nos incisos III e IV do artigo 36, dentro de cinco anos da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior. Parágrafo único. Diz-se a reincidência: I - genérica, quando as infrações são de natureza diversa; II - específica, quando as infrações são da mesma natureza, assim entendidas as que tenham a mesma capitulação legal e as referentes a

Edmar Oliveira Andrade Filho[464] aponta que para o reconhecimento da reincidência administrativa é necessário que a decisão paradigma em que imposta a penalidade não se encontre pendente de julgamento administrativo ou judicial, que a multa não tenha sido liquidada por qualquer das formas previstas no CTN antes da decisão administrativa passada em julgado e a existência de qualquer causa suspensiva da ação judicial baseada na decisão administrativa condenatória passada em julgado.

De modo contrário a este posicionamento, a legislação exige apenas a preclusão da decisão condenatória paradigma para prolação de efeitos jurídicos da reincidência, seja a temporal ou consumativa, como por exemplo a renúncia da instância administrativa. Exceção que se faz, quando eventual decisão judicial em ação antiexacional afastar em sede provisória ou definitiva a eficácia da imposição de penalidade administrativa, em razão da proeminência que exerce a jurisdição.

Destaca-se ainda, que mesmo no processo penal, a reincidência exige transito em julgado de uma sentença condenatória apenas[465], independente de ressarcimento do dano ou prejuízo, e eventual revisão, não afastam os efeitos da reincidência penal. Admitindo a superação dos efeitos no caso de ocorrer o decurso do prazo de cinco anos da data do cumprimento da decisão condenatória pena ou extinção da penalidade[466].

Em seguimento, a legislação tributária federal prevê a redução da multa de ofício e isolada, por atos posteriores à infração praticada, por exemplo quando o administrado autuado não apresenta a defesa administrativa e efetue o pagamento, realize a compensação ou o parcelamento do débito exigido, em consonância com o art. 6º[467] da Lei nº 8.218, de 1991.

---

obrigações tributárias previstas num mesmo capítulo desta lei (BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

[464] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 130.

[465] *Cf.* artigo 63 do Código Penal brasileiro.

[466] *Cf.* artigo 64 do Código Penal brasileiro.

[467] Art. 6º Ao sujeito passivo que, notificado, efetuar o pagamento, a compensação ou o parcelamento dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, será concedido redução da multa de lançamento de ofício nos seguintes percentuais: I – 50% (cinquenta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado do lançamento; II – 40% (quarenta por cento), se o sujeito passivo requerer o parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado do lançamento; III – 30% (trinta por cento), se for efetuado o pagamento ou a compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que o sujeito passivo foi notificado da decisão administrativa de primeira instância; e IV – 20% (vinte por cento), se o sujeito passivo requerer o

Na mesma toada, as multas isoladas previstas na Medida Provisória nº 2.158, de 2001, podem ser reduzidas à 50% (cinquenta pontos percentuais) em caso de regularização espontânea[468]. E no tocante a infração por ausência da entrega da LALUR, com reduções regressivas a depender do lapso temporal entre a imposição da multa isolada e a regularização[469], conforme disciplina constante do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

As hipóteses de redução da multa de ofício e de multa isolada previstas em lei, com fundamento em atos posteriores à infração para a regularização de deveres instrumentais detém uma função didática, em decorrência da configuração da norma individual concreta e individual com caráter sancionatório, influindo na correção e gerando um efeito educativo e de *compliance* tributário.

4.1.6 Multa penal

Para o Constructivismo Lógico-Semântico a sanção penal corresponde a norma penal individual e concreta inserida no sistema jurídico através de um comando sentencial prolatado pelo Estado-juiz, no exercício da jurisdição penal.

Em sua composição sintática é formada pelo antecedente normativo que possui um crime contra a ordem tributária ou previdenciária que se relaciona ao enunciado

---

parcelamento no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data em que foi notificado da decisão administrativa de primeira instância. § 1º. No caso de provimento a recurso de ofício interposto por autoridade julgadora de primeira instância, aplica-se a redução prevista no inciso III do caput deste artigo, para o caso de pagamento ou compensação, e no inciso IV do caput deste artigo, para o caso de parcelamento. § 2º. A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento de normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeita e que exceder o valor obtido com a garantia apresentada. § 3º O disposto no caput aplica-se também às penalidades aplicadas isoladamente. (BRASIL. Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8218.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

[468] Art. 57. [...] § 3º A multa prevista no inciso I do caput será reduzida à metade, quando a obrigação acessória for cumprida antes de qualquer procedimento de ofício (BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

[469] Art. 8-A. [...]. § 2º A multa de que trata o inciso I do caput será reduzida: I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo; II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo; III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação. § 3º A multa de que trata o inciso II do caput: I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação (BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

factual protocolar que se refere a um evento do passado delimitado no espaço e no tempo; e pelo consequente normativo implicado pelo conectivo dever-ser aos aspectos pessoais imputando uma relação jurídica com predicado deôntico, vinculando-os em torno de uma prestação ou dever jurídico, integrado por um elemento objetacional, os aspectos qualitativo e quantitativo individualizado pela norma penal individual e concreta[470].

Aurora Tomazini de Carvalho define elemento objetacional como:

> O critério objetacional, enquanto conjunto de informações que nos permite identificar o objeto da relação jurídica penal, é composto por duas informações, uma qualificativa (ql), que possibilita apontar se a obrigação é de "fazer/não fazer" ou de "dar"; e outra quantitativa, que nos indica o numerário (de tempo ou pecuniário) do objeto da pena[471].

Com efeito, o critério objetacional consubstancia em elementos linguísticos definidos na norma jurídica penal que possibilita a individualização da pena pelo magistrado na expedição de uma norma individual e concreta, impondo as sanções penais que podem se de três ordens, a privativa de liberdade, a restritiva de direitos e a multa penal.

Neste item, o objeto desta investigação se restringirá a multa penal como modalidade de sanção tributária pecuniária. Assim, cabe trazer alguns apontamentos de distinção entre a multa tributária e a multa penal de acordo com a doutrina[472].

A multa tributária decorre do efeito da infração fiscal, enquanto, que a multa penal como efeito do crime tributário. A constituição da multa tributária é realizada por um auto de infração emanado pela autoridade administrativa, e a multa penal é formada por ato exclusivo do Poder Judiciário, uma sentença penal condenatória. O modo de apuração da multa tributária é realizado com parâmetro no valor do tributo incidindo um percentual ou valores fixos, e a pena de multa em crimes é fixado por critérios diversos pelo legislador desvinculado do valor do tributo.

Em sentido oposto, afirma-se nesta investigação que não existem diferenças ontológicas entre o ilícito tributário e o ilícito penal, sendo que atualmente o Direito Penal vem tutelando bens jurídicos difusos e coletivos não restando um critério científico que defina as diferenças entre as sanções, submetidos ao critério da oportunidade e conveniência do legislador.

E numa apreciação lógico-sintática demonstra que a norma primária tributária e norma primária penal possuem a mesma estrutura normativa, compostas de uma

---

[470] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2009, *op. cit.*, p. 237-265.
[471] *Ibidem*, 2009, *op. cit.*, p. 167.
[472] *Ibidem*, 2009, *op. cit.*, p. 265-266.

proposição-antecedente implicadas por uma proposição-consequente, estruturação que confirma a existência de uma unicidade da atividade do Estado não se vislumbrando uma relevância em adotar como critério distintivo a tutela do bem jurídico ou da infração. A mesma infração e ilicitude provocada pelo agente pode ser descrita no antecedente de uma norma sancionatória tributária e ao mesmo tempo no antecedente de uma norma sancionatória penal, ocorrendo verdadeiro acoplamento da atividade sancionatória em sua multiplicidade de instrumentos sancionatórios.

A doutrina penal[473] define a pena de multa penal como a sanção de caráter pecuniário que é dimensionada em determinador valor em dinheiro a ser revertido ao Fundo Penitenciário Nacional ou Fundo Penitenciário Estadual quando a competência é da Justiça Federal ou Justiça Estadual, respectivamente.

Os crimes contra a ordem tributária veem disciplinados atualmente pela Lei nº 8.137, de 1990, com tipificação nos artigos 1º e 2º, dispondo na norma secundária a cominação de multa penal a serem individualizadas pelo Juiz, em consonância com os parâmetros definidos nas seguintes disposições:

> Art. 8° Nos crimes definidos nos arts. 1° a 3° desta lei, a pena de multa será fixada entre 10 (dez) e 360 (trezentos e sessenta) dias-multa, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime.
> Parágrafo único. O dia-multa será fixado pelo juiz em valor não inferior a 14 (quatorze) nem superior a 200 (duzentos) Bônus do Tesouro Nacional BTN.
>
> Art. 9° A pena de detenção ou reclusão poderá ser convertida em multa de valor equivalente a:
> I - 200.000 (duzentos mil) até 5.000.000 (cinco milhões) de BTN, nos crimes definidos no art. 4°;
> II - 5.000 (cinco mil) até 200.000 (duzentos mil) BTN, nos crimes definidos nos arts. 5° e 6°;
> III - 50.000 (cinquenta mil) até 1.000.000 (um milhão de BTN), nos crimes definidos no art. 7°.
>
> Art. 10. Caso o juiz, considerado o ganho ilícito e a situação econômica do réu, verifique a insuficiência ou excessiva onerosidade das penas pecuniárias previstas nesta lei, poderá diminuí-las até a décima parte ou elevá-las ao décuplo.

Denota-se pelas disposições acima referidas que o legislador estabeleceu um regime especial de aplicação de sanções pecuniárias penais ao eleger como critério de cálculo a referência ao extinto Bônus do Tesouro Nacional (BTN) e a mensuração de 10 (dez) a 360 (trezentos e sessenta) dias-multa. E cada dia-multa não pode ser inferior a 14

---

[473] MASSON, Cleber. **Direito penal esquematizado. Parte Geral.** Vol. 1. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2011, p. 704; CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal. Parte geral**. Vol. 1. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 399.

(quatorze) a 200 (duzentos) BTN's. Outorgando poderes ao Juiz para reduzir à décima parte ou elevá-la ao décuplo, se as circunstâncias fáticas assim recomendarem.

Ocorre que a BTN foi extinta pela Lei nº 8.177, de 1991, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1991[474], retirando a eficácia técnica[475] da norma secundária sancionatória penal.

Com isso, José Paulo Baltazar Júnior[476] apresenta a existência de três correntes a respeito da aplicação da sanção pecuniária nos ilícitos acima descritos, à saber: a) a aplicação do valor do BTN antes da extinção atualizado monetariamente; b) aplicar a regra geral do Código Penal, calculando o valor dos dias-multa com parâmetro no salário-mínimo; e, c) deixar de aplicar a multa por falta de parâmetro legal. E, se posiciona pela segunda corrente, por entender que melhor observa o princípio da legalidade estrita em matéria de penas.

Fausto Martin de Sanctis adverte que "não se pode esquecer que a motivação econômica é essencial ao agente, não tendo sentido afastar a aplicação da sanção pecuniária[477]", opinando pela aplicação da norma geral constante do Código Penal brasileiro pela norma de extensão disciplinada pelo artigo 12[478].

Efetivamente, a multa penal a ser aplicada no caso de infração tributária *lato sensu* deve ser apurada de acordo com os critérios previstos no Código Penal, devida a falta de eficácia técnica da norma especial, com a extinção da BTN fiscal pela Lei nº 8.177, de 1991.

De rigor o estabelecimento do valor da pena-base com fundamento no § 1º do artigo 49 do CPB, com parâmetro no valor do salário-mínimo, prevalecendo as

---

[474] Art. 3° Ficam extintos a partir de 1° de fevereiro de 1991: I - o BTN Fiscal instituído pela Lei n° 7.799, de 10 de julho de 1989; II - o Bônus do Tesouro Nacional (BTN) de que trata o art. 5° da Lei n° 7.777, de 19 de junho de 1989, assegurada a liquidação dos títulos em circulação, nos seus respectivos vencimentos; III - o Maior Valor de Referência (MVR) e as demais unidades de conta assemelhadas que são atualizadas, direta ou indiretamente, por índice de preços. Parágrafo único. O valor do BTN e do BTN Fiscal destinado à conversão para cruzeiros dos contratos extintos na data de publicação da medida provisória que deu origem a esta lei, assim como para efeitos fiscais, é de Cr$ 126,8621 (BRASIL. Lei nº 8.177, de 1 de março de 1991. Estabelece regras para a desindexação da economia e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8177.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

[475] "Eficácia técnica" é a qualidade que a norma ostenta, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos materiais ou as impossibilidades sintáticas" (CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 58).

[476] BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo, *op. cit.*, p. 856.

[477] SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário. Aspectos relevantes**. 1. ed. Campinas: Bookseller, 2006, p. 47.

[478] Art. 12 - As regras gerais deste Código aplicam-se aos fatos incriminados por lei especial, se esta não dispuser de modo diverso. (BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

circunstâncias agravantes especiais e na segunda fase, as causas de diminuição ou aumento de penas, em conformidade com os artigos 12 e 10 da Lei nº 8.137, de 1990.

Os demais crimes tributários, como os cometidos contra a Previdência Social, são tipificados nos arts. 168-A e 337-A, e o de descaminho no art. 334, todos do Código Penal brasileiro, adotam como critério para a dosimetria das penas de multa em método bifásico como indicado acima.

4.2 Sanções não pecuniárias interventivas

As sanções não pecuniárias interventivas são aquelas penalidades impostas pela Administração Púbica que decorrem de uma atividade inerente ao poder de polícia ou atividade ordenadora direcionada a condicionar ou restringir o exercício de liberdades, direitos ou uso de propriedades com a finalidade de alcançar o interesse público, mediante regulação normativa ou atos executivos próprios[479].

O poder de polícia vem positivado no CTN, versando sobre a sua aplicação no regime jurídico-tributário, se espraiando suas balizas ao Direito Administrativo. Proclama o artigo 78, *in verbis*:

> Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.
> Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Com efeito, o poder de polícia outorga à Administração Pública a prerrogativa de condicionar ou restringir direitos, a liberdade e a propriedade dos membros da sociedade, notadamente o desempenho de atividade econômica, adequando-os aos interesses coletivos e bem-estares sociais, em consonância com os valores prestigiados pela Constituição Federal e as leis, com observância aos direitos fundamentais de defesa.

Numa acepção ampla, o poder de polícia compreende ao conjunto de medidas adotadas pelo Estado que disciplinam a tutela de liberdade e da propriedade dos cidadãos mediante atos do Poder Legislativo e do Poder Executivo. E em sentido estrito, que correspondem as atividades interventivas que se expressam em norma gerais e abstratas, ou concretas e específicas, emanadas por ato do Poder Executivo com a finalidade de

[479] TORRES, Heleno Taveira, 2006, *op. cit.*, p. 2.

prevenir ou limitar as atividades dos administrados que coloquem em risco o interesse público[480].

Celso Antônio Bandeira de Mello indica que o fundamento do poder de polícia corresponde a prevalência da supremacia do interesse público. Assim, encerra em suas lições:

> O poder, pois, que a Administração exerce ao desempenhar seus encargos de polícia administrativa repousa nesta, assim chamada, "supremacia geral", que, no fundo, não é senão a própria supremacia das leis em geral, concretizadas através de atos da Administração. Os doutrinadores italianos distinguem- com proveitosos resultados - esta "supremacia geral" da "supremacia especial", que só estará em causa quando existam vínculos específicos travados entre o Poder Público e determinados sujeitos[481].

O desempenho do poder de polícia reclama a existência de mecanismos de fiscalização para aferição da conduta dos particulares, concedendo aos agentes públicos prerrogativas funcionais por meio de um aspecto preventivo que busca impedir um dano ao interesse social, e repressivo na aplicação de sanções diante das transgressões de normas interventivas[482].

As imposições de sanções interventivas por envolverem restrições de direitos individuais ou de exercício de liberdades constitucionais ou legais, devem estar ancorados em competências normativas, reverenciando os direitos e garantias fundamentais dos indivíduos frente a atividade estatal, atendendo sempre os critérios de adequação e utilidade que orienta o devido processo legal substantivo ("princípio da proporcionalidade[483]"), direcionados a finalidade de proteção dos interesses públicos da sociedade.

A doutrina administrativa[484] adota a classificação das sanções não-patrimoniais como as restritivas de liberdade com prisões militares; as restritivas de atividades como inabilitação, perda ou suspensão de direitos, interdição ou fechamento de estabelecimentos; restritivas de patrimônio moral como advertências; e, restritivas de patrimônio econômico como a perda de bens.

---

[480] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 843; CARVALHO FILHO, José dos Santos, *op. cit.*, p. 76.
[481] MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.*, p. 844.
[482] CARVALHO FILHO, José dos Santos, *op. cit.*, p. 87.
[483] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; GARCIA, Flávio Amaral. A principiologia no Direito Administrativo Sancionador. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte (MG), ano 11, n. 43 out./dez. 2013. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=98862>. Acesso em: 10 mar. 2014.
[484] FERREIRA, Daniel. **Sanções administrativas**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 47.

Heleno Taveira Torres aponta que as sanções tributárias de caráter interventivo se destinam a garantia do crédito tributário que por meio das características inerentes ao Direito, exercem coercitividade através de atos materiais coativos para atingir os resultados pretendidos pelas normas tributárias, culminando com uma salvaguarda de eficácia destas regras. Assim, conclui que estes tipos de sanções são múltiplas, e para que sejam válidas são indispensáveis que observem os limites constitucionais:

> Não adotamos a expressão "sanção política" para dizer das modalidades de sanções administrativas não-patrimoniais de caráter interventivo, por entendermos que aquelas somente serviriam para identificar sanções cujo procedimento de aplicação superasse limites constitucionais ou legais ou não fosse contemplada em lei prévia [...][485].

Efetivamente, nos interessa nesta desta investigação científica, a abordagem sobre as sanções não pecuniárias interventivas que decorrem do Direito Tributário Sancionador que impõe restrições das atividades e sobre o patrimônio econômico como são as penalidades de (i) regime especial de controle e fiscalização; (ii) revogação e cancelamento de benefícios tributários; (iii) cancelamentos de certificação de regularidade fiscal e seus reflexos; (iv) cancelamento de registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas; (v) cancelamento de registros especiais; e, (vi) perdimento de bens em importação.

Importante, pontuar que não ingressaremos em situações classificadas como "sanções políticas" declaradas pelo Poder Judiciário, em razão de aspectos metodológicos para desenvolvimento desta dissertação.

4.2.1 Regime especial de controle e fiscalização

A Administração Tributária em suas atividades finalísticas de constituição e cobrança do crédito tributário, de caráter compulsório e vinculado[486], detém o poder-dever de promover a fiscalização dos atos praticados pelos administrados, com a outorga de um feixe de competências delimitadas por normas jurídicas, com a finalidade de alcançar o interesse público, representado pela eficácia e efetividade das normas prescritivas de condutas que regem a relação jurídico-tributária.

A Constituição Federal nas normas constitucionais do Sistema Tributário Nacional, para dar concretude a capacidade contributiva, como interface da isonomia tributária, conferiu à Administração Tributária a possibilidade de aferir, investigar e apurar os fatos com conteúdos econômicos dos contribuintes para fins de incidência da

---

[485] TORRES, Heleno Taveira, 2006, *op. cit.*, p. 6.
[486] *Cf.* art. 142 do Código Tributário Nacional.

regra-matriz de incidência tributária, de acordo com a disciplina legal, resguardados os direitos fundamentais e individuais[487] dos contribuintes, como limites explícitos ao direito de tributar.

O CTN com status de norma geral de Direito Tributário[488] já delineou algumas prerrogativas dos agentes do Estado sobre os atos fiscalizatórios nesta seara, oriundo do poder de polícia, no qual se permite o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos ou quaisquer dados que possuam pertinência com o fato jurídico tributário [489], isso sem prejuízo de outras normas inerentes ao condomínio legislativo que compete aos demais entes políticos.

Em determinadas circunstâncias em que se denote a existência de danos, prejuízos ou riscos que envolvam a ordem jurídica tributária, a função tributária orientada ao atingimento do interesse público, de acordo com os princípios constitucionais que informam o sistema tributário, o Estado pode estabelecer um regime jurídico especial de controle e fiscalização, com características de uma sanção tributária interventiva, na medida em que resulta numa hipótese-tese da norma jurídica sancionatória, impondo um determinado gravame, em confrontação ao regime geral ordinário de fiscalização.

Evidentemente, é indispensável que seja prevista a conduta infracional e respectiva sanção tributária por meio de lei, em seu conteúdo essencial das proposições da norma sancionatória, no seu sentido irredutível do deôntico, de modo que o intérprete chegue à construção de um sentido coerente com os objetivos da norma sancionatória[490]. Adverte Edmar Oliveira Filho que o fundamento da legalidade "pode ser formal, em que a lei estipula, ela mesma, o dever a ser cumprido e a sanção respectiva ou pode deferir a Administração a configuração de algum aspecto desse dever[491]".

Destarte, podemos definir o regime especial de controle e fiscalização como uma providência sancionatória interventiva com a imposição de atos coativos de restrição sobre a atividade econômica do contribuinte que tenha descumprindo uma norma de conduta ou um dever jurídico de pagar tributos ou em prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização, nos limites previstos na norma secundária,

---

[487] *Cf.* § 1º do art. 145 da Constituição Federal.
[488] *Cf.* art. 194 e seguintes do Código Tributário Nacional.
[489] "Consoante o art. 194 e ss. do CTN, tem o direito de fiscalizar o contribuinte com a regularidade que lhe aprouver, sendo-lhes proibido embaraçar a atividade fiscalizatória, podendo também esse órgão arbitrar a base de cálculo quando a documentação for imprestável ou inidônea" (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 254).
[490] *Cf.* Capítulo 3.5.2.
[491] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2003, *op. cit.*, p. 139.

impondo um novo regime jurídico de pagamento ou uma atividade de polícia mais rigorosa com exigências formais singulares.

A Constituição Federal já confere amparo ao estabelecer critérios especiais de tributação[492], no qual se inserem as formas especiais de controle e fiscalização, com o objetivo de prevenir desiquilíbrios da concorrência, como um valor a ser perseguido pelo Direito Tributário Sancionador como decorre da multiplicidade de funções que emanam da sanção tributária, tutelando os diversos bens jurídicos essenciais ao bem-estar social[493].

José Leite dos Santos Neto tem asseverado que os regimes especiais de tributação, fiscalização e cobrança, conforme delineado pelo art. 146-A da CRFB, para possuírem validade devem observar os parâmetros do princípio da proporcionalidade e destacadamente se voltam contra as condutas que são conceituadas em tipos abertos ou conceitos jurídicos indeterminados justificadores como "devedor contumaz", "prática reiterada de infrações" e "antecedentes fiscais que desabonem o contribuinte", utilizados nas mais diversas legislações[494]. E propõe que a inserção de uma isonomia tributária direcionada na distinção daqueles que promovem atos que violam o livre mercado e a concorrência:

> Para se pôr em prática essa diferenciação, sugere-se a distinção dos contribuintes inadimplentes para a futura lei regulamentadora do art. 146-A. Inicialmente, deve-se identificar o (1) inadimplente ou dever contumaz, aquele que se utiliza de fraude estruturada para não pagar, por fraude estrutural, inserem-se arranjos societários fraudulentos, sonegação ou demais formas de concorrência proibida. Como o crime é a sua forma de viver, estaria permitida e em *ultima ratio*, e, após o devido processo legal, o fechamento do estabelecimento ou a cassação do registro como medidas proporcionais.
> Diminuindo a gravidade das condutas, viria o (2) grande inadimplente voluntário, para o termo grande deverão ser estabelecidos valores das dívidas nas respectivas legislações (ex.: dez milhões de reais em dívida consolidada ou uma proporção em razão do faturamento ou capital

[492] Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (Constituição Federal).

[493] "Não há impedimento a que a norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República. [...]. Dadas as características do mercado de cigarros, que encontra na tributação dirigida um dos fatores determinantes do preço do produto, parece-me que todo compatível com o ordenamento limitar a liberdade de iniciativa a bem de outras finalidades jurídicas tão ou mais relevantes, como a defesa da livre concorrência e o exercício da vigilância estatal sobre setor particularmente crítico para a saúde pública (BRASIL, STF, Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ. Ministro relator Cesar Peluso. J. 27 de junho de 2007. Requerente: American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda. Requerido: União. Pleno. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304. Acesso em 24 mar 2022).

[494] SANTOS NETO, José Leite dos. **Sanções políticas e proporcionalidade: proteção à concorrência e regimes especiais de tributação**. 2019. 146 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, 2019, p. 102-115.

> social); esse devedor, além de dever muito por critério objetivo, consistiria naquele contribuinte que se utiliza de forma abusiva de todos os meios de defesa [...]. Para eles, seriam proporcionais medidas de fiscalização e cobrança diferenciadas, como acompanhamento fiscal intermitente, preferência de julgamento e pauta, por exemplo, mas sem necessidade de cassação de registro ou fechamento de estabelecimento. Por fim, os (3) pequenos e médios inadimplentes voluntários não seriam o objeto de qualquer regime especial, apenas as formas ordinárias de fiscalização e cobrança[495].

O Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173-6 que declarou inválidos o art. 1º, incisos I, III e IV, § 1º a 3º e o art. e 2º da Lei nº 7.711, de 1988, por ofenderem as disposições constitucionais, que versavam sobre condicionantes de práticas de atos da vida civil e empresarial à regularidade fiscal. Contudo, ao fundamentar sobre as sanções políticas, com conteúdo metodológico, a Suprema Corte indicou algumas balizas que convalidam a inserção de medidas restritivas pela Administração Tributária quando envolverem devedores contumazes[496] [497]. Transcreve-se parcialmente trecho da 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.

---

[495] SANTOS NETO, José Leite dos, *op. cit.*, p. 113-114.

[496] Em sentido contrário: "São inconstitucionais, também, por ofensa à legalidade, visto que as sanções aplicáveis aos "devedores contumazes" encontram-se previstas em atos infralegais, constando de lei em sentido estrito, quando muito, apenas a definição daqueles sujeitos às sanções que o Executivo poderá estabelecer posteriormente. Desse modo, além de substancialmente incompatível com a Constituição, as normas que veiculam sanções políticas, no caso dos devedores contumazes, são inválidas também do ponto de vista formal" (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisitando o tema das sanções políticas em matéria tributária. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba (PR), v. 9, n. 2, p. 86-108, mai./ago. 2018. DOI: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v9i2.21608. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/direitoeconomico/article/view/21608>. Acesso em: 19 abr. 2022).

[497] No mesmo sentido: TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. CONTRIBUINTE DEVEDOR CONTUMAZ. CREDITAMENTO CONDICIONADO À COMPROVAÇÃO DA ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO. POSSIBILIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE. I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração. II - O creditamento pelo adquirente em relação ao ICMS destacado nas notas fiscais de compra de mercadorias de contribuinte devedor contumaz, incluído no regime especial de fiscalização, pode ser condicionado à comprovação da arrecadação do imposto, não havendo que se falar em violação dos princípios da não cumulatividade, isonomia, proporcionalidade ou razoabilidade. III - No tocante ao dissídio jurisprudencial, observado que os acórdãos em confronto não possuem a mesma similitude fática e jurídica, se apresenta inviável o conhecimento desta parcela recursal. Incidência da súmula 284/STF. IV - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo em Recurso Especial nº 1.241.527/RS. Agravante: Ciber Equipamentos Rodoviários Ltda. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Francisco Falcão. J. 19 de março de 2019. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800099796&dt_publicacao=26/03/2019. Acesso em 24 mar 2022).

> 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
> [...]
> 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*[498]. (grifo nosso)

No âmbito da Administração Tributária Federal a Lei nº 9.430, de 1996, estabelece como consequência da norma jurídica sancionatória primária, a implicação de um regime especial de fiscalização quando cometer as seguintes infrações disciplinadas no artigo 33, *in verbis*:

> Art. 33. A Secretaria da Receita Federal pode determinar regime especial para cumprimento de obrigações, pelo sujeito passivo, nas seguintes hipóteses:
> I - embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração das atividades do sujeito passivo, bem como pela não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado, e demais hipóteses que autorizam a requisição do auxílio da força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966;
> II - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades do sujeito passivo, ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;
> III - evidências de que a pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;
> IV - realização de operações sujeitas à incidência tributária, sem a devida inscrição no cadastro de contribuintes apropriado;

[498] BRASIL. STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173/DF. Ministro relator Joaquim Barbosa. J. 25 de setembro de 2008. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Presidente da República e outro. Pleno. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642. Acesso em 24 mar 2022.

> V - prática reiterada de infração da legislação tributária;
> VI - comercialização de mercadorias com evidências de contrabando ou descaminho;
> VII - incidência em conduta que enseje representação criminal, nos termos da legislação que rege os crimes contra a ordem tributária.
> § 1º O regime especial de fiscalização será aplicado em virtude de ato do Secretário da Receita Federal.
> § 2º O regime especial pode consistir, inclusive, em:
> I - manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo;
> II - redução, à metade, dos períodos de apuração e dos prazos de recolhimento dos tributos;
> III - utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos;
> IV - exigência de comprovação sistemática do cumprimento das obrigações tributárias;
> V - controle especial da impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais e da movimentação financeira.
> § 3º As medidas previstas neste artigo poderão ser aplicadas isolada ou cumulativamente, por tempo suficiente à normalização do cumprimento das obrigações tributárias.
> § 4º A imposição do regime especial não elide a aplicação de penalidades previstas na legislação tributária.
> § 5º Às infrações cometidas pela contribuinte durante o período em que estiver submetido a regime especial de fiscalização será aplicada a multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 desta Lei, duplicando-se o seu percentual.

A norma jurídica possui a descrição de fatos denotativos de infrações tributárias dotadas de relevante gravidade como a resistência injustificada à fiscalização, utilização de interpostas pessoas para impedir a responsabilização dos atos, a prática reiterada de infração da legislação tributária, e indícios de práticas de crimes contra a ordem tributária e os crimes de contrabando e descaminho. E implicando a sujeição às medidas sancionatórias no consequente normativo como a manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do sujeito passivo, a redução à metade dos períodos de apuração e dos prazos de pagamentos dos tributos, utilização compulsória de controle eletrônico de operações e controle especial de impressão e emissão de documentos comerciais e fiscais.

A Lei nº 9.430, de 1996, não adotou a técnica legislativa de tipos abertos ou conceitos jurídicos indeterminados para alcançar o "devedor contumaz", preferindo a prescrição de condutas que evidenciam práticas evasivas como resistência à fiscalização, a constituição de pessoas jurídicas por interpostas pessoas e realização de operações sujeitas a tributação sem inscrição nos cadastros de contribuintes.

Adotando como exceção, quando aponta como infração a prática reiterada de infrações tributárias, evidenciando um tipo aberto. A Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa nº 979, de 2009, regulamentou as hipóteses versadas na legislação

e considera como prática reiterada a ocorrência, em 2 (dois) ou mais anos-calendários, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações aos dispositivos da legislação tributária, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendários, formalizados por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento. Notadamente, a regulamentação normativa observou todos os parâmetros dentro dos quadros ou molduras legais, adequando-se dentro de uma temporalidade delimitada por anos-calendários, em simetria ao período de apuração das empresas submetidas ao lucro real.

Efetivamente, estas sanções tributárias interventivas não ofendem direitos fundamentais dos contribuintes, ultrapassando pelo controle do princípio da proporcionalidade, afastando o reconhecimento de caracteres de uma sanção política ou utilização de mecanismos administrativos como cobrança indireta de tributos.

As medidas são adequadas posto que conferem maiores garantias à eficácia da norma tributária combatendo fatos que envolvem a sonegação fiscal e evasão fiscal. Evidencia a presença da necessidade na vertente da utilidade na medida em que não existem outros meios mais apropriados ao Estado e menos gravosos aos contribuintes, considerada que nenhumas das sanções tributárias interventivas impedem o livre exercício da atividade econômica, permitindo apenas medidas fiscalizatórias mais robustas, dentro de um limite temporal. E, a existência da proporcionalidade em sentido estrito, vez que eventuais medidas restritivas são compensadas pela maior eficiência na fiscalização e arrecadação dos créditos tributários em benefício de toda a sociedade.

4.2.2 Revogação e cancelamento de benefícios tributários

As concessões de benefícios tributários podem ser compreendidas numa acepção de sanções positivas ou premiais no Direito Tributário, mediante a prescritividade de condutas indutoras do comportamento, quando se verificar a realização de prestações acima da média, que ultrapasse ao que se estabelece ordinariamente indistintamente a todos os contribuintes.

Norberto Bobbio traz as características das sanções positivas:

> Há sanções positivas, como os prêmios, que têm função exclusivamente retributiva: são uma reação favorável a um comportamento vantajoso para a sociedade. Mas pode haver, também, sanções positivas que visam compensar o agente pelos esforços e pelas dificuldades enfrentadas, ou pelas despesas assumidas, ao proporcionar a sociedade uma vantagem; essas sanções têm valor não de mero reconhecimento, mas (inclusive)

> de compensação. Podem ser denominadas, melhor do que prêmios, de indenizações[499].

Benefícios tributários são medidas adotadas pelo Estado na concessão de desoneração fiscal atribuindo determinada vantagem a determinado setor econômico ou à elegíveis contribuintes, que se caracterizam por serem uma espécie de gasto público indireto, que objetiva alcançar determinados objetivos de interesse público impulsionados pelo legislador. São espécies de benefícios tributários a concessão de subsídio, isenção, redução da base de cálculo, a concessão de crédito presumido, anistia ou remissão.

A Constituição Federal exige que a concessão destes benefícios tributários somente pode ser realizada por meio de lei específica federal, estadual ou municipal[500], de acordo com o regime de competência constitucional ou condomínio legislativo.

E a Lei de Responsabilidade Fiscal[501] impõe aos entes federativos como regra a ser observada, que as renúncias de receitas com a concessão de benefícios tributários devem ser compensadas com o acréscimo da arrecadação ou considerada na lei orçamentária de modo que não afetem as metas de desempenho fiscal.

Notadamente, as concessões de benefícios tributários são estipulados mediante contrapartidas ou condições onerosas para fruição em determinado período. E na iminência de descumprimento de eventuais exigências firmadas ou condutas ilícitas praticadas contra os interesses do Estado, podem ser revogadas, como consequência de norma secundária sancionatória.

Nesta toada, a Lei nº 9.069, de 1995, prevê no art. 59, *in verbis*:

> Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

Com efeito, a norma jurídica erige como fato denotativo infracional o descumprimento da norma primária, caracterizada como ilicitude, a prática de crimes contra a ordem tributária tipificada na Lei nº 8.137, de 1990, ou o descumprimento de dever instrumental de emissão de notas fiscais que caracterize uma omissão de receita ou rendimentos, e implicando no consequente normativo a penalidade de perda de benefícios fiscais no ano-calendário correspondente.

---

[499] BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. São Paulo: Manole, 2007, p. 25-26.
[500] *Cf.* art. 150, § 6º da Constituição Federal.
[501] *Cf.* art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000.

Nesse sentido o escólio de Edmar Oliveira Andrade Filho:

> [...] podemos inferir que a regra matriz de incidência tributária pode abrigar outras normas primárias sancionadoras que não as referidas. Tal é o caso das normas que têm por objetivo reprimir ou prevenir que a obrigação tributária deixe de ser satisfeita pela utilização de meios fraudulentos, como é o caso daquelas leis que tratam dos crimes de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária, e das leis que imponham outras espécies de sanções relacionadas ao descumprimento de obrigações dessa natureza.
> Tomemos como exemplo o enunciado do art. 59 da Lei nº 9.069/95, que estabelece que: a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária acarretará a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios ou redução previstos na legislação tributária. Assim, se determinada pessoa jurídica, contribuinte do Imposto sobre a Renda, que goza de incentivos fiscais próprios desse imposto e que, em decorrência de qualquer das condutas elencadas na lei que define os crimes contra a ordem tributária, deixa de cumprir a obrigação que a lei tributária lhe impôs, faz irromper mais de duas normas sancionadoras[502].

Consoante abordagem realizada neste trabalho no Capítulo 3.4 a sanção não-pecuniária interventiva pode ser aplicada cumulativamente com outras sanções tributárias como as imposições de sanções penais tributárias e sanções pecuniárias, não as excluindo automaticamente, pois o bem jurídico tutelado é diverso, a promoção de moralidade tributária na relação jurídica firmada por meio de incentivos fiscais.

4.2.3 Cancelamento de certificação de regularidade fiscal e seus reflexos

A regularidade fiscal constitui em uma situação de fato que corresponde a constatação de que determinada pessoa física ou jurídica, encontra-se adimplente com suas obrigações tributárias, consiste no dever jurídico de pagar tributos ou de cumprir com os deveres instrumentais, aferidos por meio de um ato administrativo de caráter declaratório quanto aos seus efeitos e atos puros ou meros atos administrativos quanto a função da vontade da Administração[503]. Não indicam juízos de valor ou alteram a relação jurídica existente entre a Administração e o contribuinte.

A Constituição Federal[504] impõe como diretriz impeditiva que a pessoa jurídica em débitos com a seguridade social não pode contratar com o Poder Público e nem auferir benefícios fiscais ou creditícios. E, que a Administração Pública quando for contratar a realização de obras, serviços, compras e alienações com os particulares devem assegurar

---

[502] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2007, *op. cit.*, p. 21.
[503] MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.*, p. 430.
[504] Art. 195. [...] § 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios (Constituição Federal).

a igualdade de condições entre todos os concorrentes[505], sendo que o adimplemento regular de tributos é um elemento que compõe o preço numa licitação e a eventual sonegação pode inclusive afetar a concorrência leal, como valor assegurado na Magna Carta[506].

Notadamente, a certificação de regularidade fiscal atende a conclamada moralidade e a boa-fé que deve impulsionar as relações entre a Administração e o contribuinte em outras relações jurídicas como a de firmar contratos administrativos para o fornecimento de bens e serviços em procedimentos licitatórios ou obter benefícios tributários, creditícios ou garantias financeiras junto a instituições financeiras oficiais. E de outro lado, por possuir o crédito tributário alguns privilégios e garantias legais, e a virtual possibilidade de imputar a responsabilidade tributária por sucessão ou substituição, em atendimento ao princípio da publicidade, tem por finalidade conferir segurança aos negócios jurídicos entre os particulares.

O Código Tributário Nacional condiciona que:

> Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. [...]
>
> Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Com efeito, a prova da regularidade fiscal somente pode ser realizada por meio de certidão negativa de débitos (CND) ou certidão positiva de débitos com efeitos de negativa (CPEN), documentos que afastam qualquer restrição negocial a ser realizada pelos particulares com a Administração Pública ou como garantia de ausência de responsabilidade à terceiros nas alienações que importem em enfraquecimento da garantia do crédito tributário.

A Lei nº 9.069, de 1995, estabelece que a concessão de benefício tributário somente será concedida ou mantida se o contribuinte possuir certificação de regularidade

---

[505] Art. 37 [...] XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações (Constituição Federal).

[506] *Cf.* art. 170, inciso IV e art. 173, § 3º, da Constituição Federal.

fiscal, constituindo numa contrapartida lícita e relacionada a medida de *compliance* e moralidade. Vejamos:

> Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais.

E ainda, a ausência de regularidade fiscal reflete na proibição de realização de operações de créditos por pessoas jurídicas com instituições financeiras oficiais ou utilizem recursos públicos inclusive de fundos constitucionais e de incentivos ao desenvolvimento regional, ou incentivos creditícios ou financeiros ou a celebração de ajustes ou convênios com a Administração Pública, conforme preconizam o art. 10[507] da Lei nº 8.870, de 1994, o art. 47[508] da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 6[509] da Lei nº 10.522, de 2002.

Com efeito, a manutenção da regularidade fiscal por meio de CND ou CPEN deve ser realizada quando o contribuinte não possui nenhum descumprimento do dever jurídico prescrito numa norma jurídica primária, sob pena de ser aplicada uma norma sancionatória de cancelamento do ato administrativo, retirando a validade do documento com a incidência de diversas normas de direito administrativo que embasam outras relações jurídicas.

Notadamente, como o ato de certificação de regularidade fiscal possui a eficácia temporal de 180 (cento e oitenta) dias, eventuais surgimentos de exigibilidade do crédito

---

[507] Art. 10. Sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 8.212, de 1991, é obrigatória a apresentação de Certidão Negativa de Débito (CND) pelas pessoas jurídicas e a elas equiparadas, na contratação de operações de crédito junto a instituições financeiras, que envolvam: I - recursos públicos, inclusive provenientes de fundos constitucionais e de incentivo ao desenvolvimento regional (FNO, FNE, FCO, Finam e Finor) (BRASIL. Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8870.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

[508] Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos: I - da empresa: a) na contratação com o Poder Público e no recebimento de benefícios ou incentivo fiscal ou creditício concedido por ele; b) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo; c) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a Cr$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros) incorporado ao ativo permanente da empresa. (BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

[509] Art. 6º É obrigatória a consulta prévia ao Cadin, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, para: I - realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos; II - concessão de incentivos fiscais e financeiros; III - celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos (BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

tributário não adimplido ou não garantido (ex. encerramento do julgamento de recurso administrativo ou reforma de decisão judicial que suspendeu a exigibilidade) ou outras ilicitudes perpetradas consoante já aventadas acima, demandam o cancelamento do ato com a publicação do ato revocatório no Diário Oficial da União[510], salvo na hipótese de revogação ou cassação de decisão judicial que tenha justificado a sua emissão ou a pedido do responsável pela obra de construção civil, que dispensa apenas a publicação oficial.

A imposição de sanção não pecuniária que importa no surgimento de algumas limitações indiretas de determinadas atividades ou exercício de direitos por ausência de cumprimento de requisitos legais pode gerar reflexos em outras relações jurídicas. Referidas normas possuem em seu antecedente normativo o dever jurídico de manter a regularidade fiscal como uma das condições às fruições de diversos benefícios e prescrevem no consequente normativo a implicação de cancelamento ou efeitos rescisórios da relação jurídica em torno de uma prestação ou permissão de atividade.

A concessão e a manutenção de parcelamento especial dos devedores em recuperação judicial em até 120 (cento e vinte) meses, desde que mantenha a regularidade fiscal, conforme exige o inciso III do § 2º-A do art. 10-A da Lei nº 10.522, de 2002. Outrossim, esta ilicitude pode resultar na exclusão do parcelamento especial e do Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut), nos termos do art. 4º da Lei nº 13.155, de 2015, ficando a entidade proibida de usufruir de incentivo ou benefício fiscal previsto na legislação federal ou de receber repasses de recursos públicos federais da administração direta ou indireta pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data da rescisão, no caso das entidades desportivas profissionais de futebol que aderiram ao programa.

Na relação jurídica de concessão de serviços públicos, importa em caducidade da outorga do objeto ao licitante vencedor da concorrência pública quando for intimada pela entidade ou pessoa jurídica concedente no prazo de 180 (cento e oitenta) dias para a comprovação da regularidade fiscal[511] ou junto aos demais órgãos da administração direita e indireta dos Estados, Municípios e do Distrito Federal[512].

E sem prejuízo das implicações no caso de concessão de benefícios fiscais, incentivos creditícios, financeiros ou a celebração de ajustes ou convênios com a

[510] *Cf.* art. 15 da Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1.751/2014.
[511] *Cf.* art. 38, § 1º, inciso VII da Lei nº 8.897/1995 c.c. art. 63, inciso III da Lei nº 14.133/2021.
[512] *Cf.* art. 63, inciso III e art. 91, § 4º da Lei nº 14.133/2021

Administração Pública já mencionados, a ausência de regularidade fiscal pode resultar na revogação da moratória e remissão de débitos de entidades que aderiram ao Programa de Fortalecimento das Entidades Privadas Filantrópicas e das Entidades sem Fins Lucrativos que Atuam na Área da Saúde e que Participam de Forma Complementar do Sistema Único de Saúde (Prosus)[513] e de moratória no caso de entidades mantenedoras de instituições de ensino superior integrantes do sistema de ensino federal que aderiram ao Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies)[514].

O Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA) aprovado pelo Regulamento Aduaneiro[515] que se destina a facilitação dos procedimentos aduaneiros, no País ou no exterior, por intervenientes nas operações que satisfaçam critérios relacionados à segurança da cadeia logística ou ao histórico de cumprimento da legislação aduaneira, com o objetivo de proporcionar maior agilidade e previsibilidade no fluxo das atividades, firmar Acordos de Reconhecimento Mútuo, dentre outros, são condicionados ao cumprimento dos requisitos de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional para o fornecimento de CND ou CPEN[516].

Destarte, a sanção não pecuniária de cancelamento da certidão de regularidade fiscal impactará decisivamente na revogação da inclusão de empresas exportadora e importadora no Programa OEA.

4.2.4 Declaração de inaptidão e baixa de registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

A Administração Tributária com fundamento no § 2º do art. 113 do CTN, no art. 1º da Lei nº 4.503, de 1964, no art. 37 da Lei nº 9.250, de 1995, e no art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, para o fim de promover a fiscalização e controle dos atos administrativos de constituição do crédito tributário e sua extinção por qualquer das modalidades previstas em lei, pode exigir e realizar de ofício o cadastro geral de contribuintes que conterá as informações indispensáveis à identificação, localização e classificação das pessoas jurídicas e seus estabelecimentos.

O Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) é um registro utilizado para fins fiscais e utilizado pelos demais órgãos públicos e pessoas de direito de privado como

[513] *Cf.* art. 37 da Lei nº 12.873/2013.
[514] *Cf.* art. 8º, inciso I da Lei nº 12.688/2012.
[515] *Cf.* art. 814-A do Decreto nº 6.759/2009.
[516] *Cf.* Instrução Normativa RFB nº 1985/2020

documento de identificação ou de auxílio, denotando uma grande relevância na realização dos atos comerciais.

A Lei nº 9.430, de 1996, prevê algumas infrações[517] praticadas pelas pessoas jurídicas tais como a inexistência de fato, a realização de operações fraudulentas por interpostas pessoas, evidências de participação de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou burlar mecanismos de cobrança de débitos fiscais ou prática de fraude fiscal estruturada.

Vejamos o teor do disposto no artigo 81, *in verbis*:

> Art. 81. As inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica:
> I - deixar de apresentar obrigações acessórias, por, no mínimo, 90 (noventa) dias a contar da omissão;
> II - não comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior;
> III - for inexistente de fato, assim considerada a entidade que:
> a) não dispuser de patrimônio ou de capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprovar o capital social integralizado;
> b) não for localizada no endereço informado no CNPJ;
> c) quando intimado, o seu representante legal:
> 1. não for localizado ou alegar falsidade ou simulação de sua participação na referida entidade ou não comprovar legitimidade para representá-la; ou
> 2. não indicar, depois de intimado, seu novo domicílio tributário;
> d) for domiciliada no exterior e não tiver indicado seu procurador ou seu representante legalmente constituído no CNPJ ou, se indicado, não tiver sido localizado; ou
> e) encontrar-se com as atividades paralisadas, salvo quando a paralisação for comunicada;
> IV - realizar operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;
> V - tiver participado, segundo evidências, de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais, inclusive por meio de emissão de

[517] "Entende-se por fraude fiscal estruturada a de natureza penal tributária, cujas principais características são as seguintes: a) estruturadas através de mecanismos complexos; b) perpetradas por grupos especialmente organizados para tais fins (organizações criminosas); c) operacionalizada com o emprego de diversos artifícios como dissimulação de atos e negócios, utilização de interpostas pessoas, falsificação de documentos, simulação de operações, blindagem patrimonial, operações artificiosas sem fundamentação econômica, utilização de paraísos fiscais, utilização abusiva de benefícios fiscais, utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilizações, etc.; d) evidenciada pelo elevado potencial de lesividade ao erário, em benefício de um ou mais contribuintes ou de pessoas a eles vinculadas" (BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo ICMS nº 66, de 3 de julho de 2009. Dispõe sobre a instituição do Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) e intercâmbio de informações entre as unidades da Federação. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt066_09. Acesso em 25 abr. 2022).

> documentos fiscais que relatem operações fictícias ou cessão de créditos inexistentes ou de terceiros;
> VI - tiver sido constituída, segundo evidências, para a prática de fraude fiscal estruturada, inclusive em proveito de terceiras empresas; ou
> VII - encontrar-se suspensa por no, mínimo, 1 (um) ano.
> § 1º (Revogado).
> § 2º Para fins do disposto no inciso II do caput deste artigo, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:
> I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;
> II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.
> § 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.
> § 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

A declaração de inaptidão importa na inclusão do Cadastro de Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal (Cadin) disciplinado pela Lei nº 10.522, de 2002, e consequentemente, ocasionado o impedimento de participar de concorrências públicas; de celebrar convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos; de obter incentivos fiscais e financeiros; de realizar operações de créditos que envolvam a utilização de recursos públicos; e de transacionar com estabelecimentos bancários, inclusive quanto à movimentação de contas-correntes, à realizações de aplicações financeiras e à obtenções de empréstimos[518].

As inscrições no CNPJ que forem declaradas inaptas com o decurso do prazo de 180 (cento e oitenta) dias serão baixadas, podendo ser atribuídas as responsabilidades solidárias dos empresários, titulares, sócios e administradores no período de ocorrência dos respectivos fatos geradores com fundamento no art. 135 do CTN e art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996.

E nas hipóteses de inaptidão e baixa de CNPJ os documentos fiscais emitidos são considerados inidôneos, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros[519], insuscetíveis de dedução como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); para determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF); utilizados como crédito do Imposto sobre Produtos

[518] *Cf.* art. 46 da Instrução Normativa RFB nº 1.863/2018.
[519] *Cf.* art. 82 da Lei nº 9.430/1996 c.c. art. 48, § 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.863/2018.

Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) não cumulativos; e utilizados para justificar qualquer outra dedução, abatimento, redução, compensação ou exclusão relativa aos tributos administrados pela RFB.

4.2.5 Cancelamentos de registros especiais na RFB

A Constituição Federal do Brasil[520] que insere no ordenamento jurídico proposições liberais e de inserção de um Estado Social e Democrático de Direito, assegura a liberdade econômica das atividades privadas, prestigiando a livre concorrência, a função social da propriedade e da atividade econômica, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades sociais e regionais, dispensando a autorização de órgãos públicos, exceto nos casos previstos em lei.

Por conseguinte, algumas atividades econômicas que possuem relevo no uso indiscriminado de bens sujeitos à proteção das normas ambientais, na fruição de imunidades constitucionais ou causem significativos danos à saúde e ao meio ambiente, são sujeitos à registros especiais na Receita Federal do Brasil para o fim de serem permitidos o desempenho de referidas atividades, colmatando as hipóteses excepcionais antevistas pelo constituinte.

Notadamente, se estabelece um regime jurídico especial em que se impõe um rígido controle destas atividades, com a necessidade de cumprimento de condições estabelecidas pela legislação como a realização de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrados pela RFB, especialmente quando envolvam uma política de extrafiscalidade, no qual não se pretende a arrecadação fiscal, mas a indução de comportamentos sociais, desestimulando a aquisição de determinados bens e produtos, sem prejuízo de outros atos-condição[521].

A Lei nº 11.945[522], de 2009, determina a necessidade de manutenção de Registro Especial na RFB para as empresas adquirem papéis e que pretendem exercerem as atividades de comercialização e importação de papel destinado à impressão de livros,

---

[520] *Cf.* art. 170 e parágrafo único da Constituição Federal.

[521] "Atos-condição - os que alguém pratica incluindo-se, isoladamente ou mediante acordo com outrem, debaixo de situações criadas pelos atos-regra, pelo que sujeitam-se às eventuais alterações unilaterais delas. Exemplo: o ato de aceitação de cargo público; o acordo na concessão de serviço público" (MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.,* p. 437).

[522] Art. 1º Deve manter o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil a pessoa jurídica que: I - exercer as atividades de comercialização e importação de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere a alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal; e II - adquirir o papel a que se refere a alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal para a utilização na impressão de livros, jornais e periódicos (Lei nº 11.945/2009).

jornais e periódicos a que se refere a alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

Para o caso do Registro Especial de Papel Imune a finalidade da legislação é o adequado controle da correta destinação do papel beneficiado com imunidade e a exigência fiscal de crédito tributário decorrente do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos em finalidade diversa da impressão de livros, jornais e periódicos, configurando neste último caso, uma hipótese de fraude tributária.

Destarte, são situações de fatos elevadas às prescrições de condutas permissivas na norma primária e implicadas com a penalidade de cancelamento do registro na norma secundária.

A Lei nº 11.116[523], de 2005, dispõe que as atividades de importação ou produção de biodiesel deverão ser exercidas por pessoas jurídicas constituídas na forma de sociedades anônimas sob as leis brasileiras e com sede e administração no Brasil, autorizadas a funcionar pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP e que possuam Registro Especial na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

O Registro Especial de Biodiesel podem ser cancelados nas hipóteses de desatendimentos dos requisitos que justificaram a concessão, o cancelamento de autorização pela ANP; o não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrados pela RFB; a utilização indevida do coeficiente de redução diferenciado; e a pratica de fraude fiscal ou de crime contra a ordem tributária ou qualquer outra infração que violem normas reguladoras relativas à produção, importação e comercialização de biodiesel.

A legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) permite que determinados setores econômicos, que industrializem ou comercializem produtos que causem danos à saúde ou que sejam marcados por um regime de concentração de

[523] Art. 1º As atividades de importação ou produção de biodiesel deverão ser exercidas, exclusivamente, por pessoas jurídicas constituídas na forma de sociedade sob as leis brasileiras, com sede e administração no País, beneficiárias de autorização da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, em conformidade com o inciso XVI do art. 8º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e que mantenham Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. § 1º São vedadas a comercialização e a importação do biodiesel sem a concessão do Registro Especial (Lei nº 11.116/2005).

mercados e criem riscos à concorrência leal, sejam submetidos ao registro especial perante a Administração Tributária[524] como os setores de bebidas alcóolicas e cigarros.

Assim, o Registro Especial de Bebidas Alcóolicas disciplinado na Instrução Normativa RFB nº 1.432, de 2013, com fundamento de validade no § 6º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, tornam obrigatórios os referidos registos pelos produtores, engarrafadores, cooperativas de produtores, estabelecimentos comerciais atacadistas e importadores dos produtos discriminados no Anexo I (como uísques, cachaça, gim, vodca e outros), sob pena de serem vedados os exercícios de referidas atividades, salvo no caso de lojas francas e estabelecimentos usuários do Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), dispensadas do controle por selos e parceiros comerciais da *Fédération Internationale de Football Association* (Fifa).

E impõe a necessidade para o deferimento deste registro especial a comprovação de prévia adesão ao domicílio tributário eletrônico; estar legalmente habilitada para o exercício da atividade; possuir estrutura física adequada ("parque empresarial"), a existência de regularidade fiscal da pessoa jurídica, dos sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores da pessoa jurídica requerente, e das pessoas jurídicas controladoras; situação cadastral regular e atualizada; e habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, para o caso de estabelecimento importador[525]

O art. 1º do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, condicionada a necessidade de obtenção de Registro Especial de Cigarros para as pessoas jurídicas possam fabricar cigarros classificados no código 2402.20.00 da tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), que circunscreverá a cada estabelecimento industrial, exigindo ainda, instalação de contadores automáticos e a comprovação de regularidade fiscal.

Em hipóteses similares, o Registro Especial de Bebidas Alcóolicas e o Registro Especial de Cigarros, podem ser cancelados nas hipóteses de desatendimentos dos requisitos que justificaram as concessões; o não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrados pela RFB; e a pratica de fraude fiscal ou de crime contra a ordem tributária, crime de falsificação de

[524] Nesse sentido: BRASIL, STF, Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ. Ministro relator Cesar Peluso. J. 27 de junho de 2007. Requerente: American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda. Requerido: União. Pleno. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304. Acesso em 24 mar 2022).
[525] *Cf.* art. 3, § 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.432/2013.

documentos públicos, notadamente de selos de controle tributário ou qualquer outra infração que violem normas reguladoras relativas à produção, importação e comercialização de bebidas alcóolicas ou de cigarros e outros derivados do tabaco.

Em todas as hipóteses de descumprimento com o dever jurídico de pagar tributos administrados pela RFB, e a incidência de norma jurídica penal, são descritas como antecedente normativo da norma sancionatória, constituindo em ato jurídico ilícito, e ligadas pelo conectivo modal pelo dever-ser, vinculando os sujeitos na relação jurídica sancionatória, são impostas as penalidades de cancelamentos dos referidos regimes especiais de controle e fiscalização, e consequentemente, impedidos de exercerem atividades econômicas dependentes de autorização por disciplina legal.

4.2.6 Pena de perdimento de bens na importação

A pena de perdimento de bens é uma sanção tributária não pecuniária interventiva que decorre do exercício do poder de polícia[526] exercido pelo Estado no controle de ingresso de bens sobre o comércio exterior, tutelando à defesa dos interesses da Fazenda Pública, que resulta de uma conduta dolosa praticada pelo agente que provoque danos ao erário, oriundo do descumprimento de obrigações relacionadas ao controle aduaneiro ou inserção de bem proibido no território nacional.

José Paulo Zanellato define a pena de perdimento de bens como:

> [...] uma sanção aduaneira, de natureza jurídica administrativa-tributária, que visa a declaração da perda de bens do particular em favor do Estado, sempre que caracterizada a ocorrência prática dolosa da qual resulta dano ao erário, em suma, pela inobservância de deveres tributários acessórios que resultem na evasão ao controle aduaneiro e/ou tributário, ou pela prática de atos comissivos ou omissivos que dolosamente impliquem em redução indevida do gravame tributário[527].

No aspecto pragmático a pena de perdimento de bens prevista na legislação aduaneira que se destinam aos veículos e as mercadorias importadas, possui função multifacetada, isto é, a sanção exerce função repressiva[528], retributiva e preventiva[529].

As infrações aduaneiras sujeitas à pena de perdimento de mercadorias caraterizadas como ilícitos relacionam-se às diversas posturas no regime de importação

---

[526] TORRES, Heleno Taveira, 2006, *op. cit.*, p. 5.
[527] ZANELLATO FILHO, Paulo José. **A (in)constitucionalidade da pena de perdimento aduaneira**. 2015. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015, p. 52.
[528] SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. **Revista Fórum de Direito Tributário**, ano 4, n. 21, mai./jun. 2006. Belo Horizonte: Fórum, 2006.
[529] BRUYN JÚNIOR, Herbet Cornelio Pieter de. **A pena de perdimento no direito aduaneiro brasileiro**. 2016. 430 f. Dissertação (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 220.

como mercadorias importadas ocultadas, clandestinas, com falsa declaração de conteúdo ou com ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou dissimulação, dentre outros. E tem como pressuposto a existência de danos ao erário, possuindo fundamento de validade no conceito de defesa dos interesses fazendários previsto no artigo 237[530] da Constituição Federal.

Essencialmente, as infrações administrativas aduaneiras como antecedentes normativos deste sistema de responsabilização estão tipificadas em normas especiais, constantes do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 e no Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

O artigo 105 do Decreto-lei nº 37, de 1966, sujeitam as seguintes infrações à pena de perdimento de mercadorias àqueles que internalizam ou remetem ao exterior mercadorias:

> Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:
> I - em operação de carga ou já carregada, em qualquer veículo ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito da autoridade aduaneira ou não cumprimento de outra formalidade especial estabelecida em texto normativo;
> II - incluída em listas de sobressalentes e previsões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualificativo, com as necessidades do serviço e do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e passageiros;
> III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;
> IV - existente a bordo do veículo, sem registro um manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;
> V - nacional ou nacionalizada em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;
> VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;
> VII - nas condições do inciso anterior possuída a qualquer título ou para qualquer fim;
> VIII - estrangeira que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;
> IX - estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova de pagamento dos tributos aduaneiros, salvo as do art.58;
> X- estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no país, se não for feita prova de sua importação regular;
> XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;
> XII - estrangeira, chegada ao país com falsa declaração de conteúdo;

[530] Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda (Constituição Federal).

> XIII - transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e outros gravames, quando desembaraçada nos termos do inciso III do art.13;
> XIV - encontrada em poder de pessoa natural ou jurídica não habilitada, tratando-se de papel com linha ou marca d'água, inclusive aparas;
> XV - constante de remessa postal internacional com falsa declaração de conteúdo;
> XVI - fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a elidir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada;
> XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir, desviar-se de sua rota legal, sem motivo justificado;
> XVIII - estrangeira, acondicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta;
> XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou ordem públicas.

Dentre as diversas infrações tipificadas pelo Decreto-lei, com força de lei ordinária, envolve desde a ocultação de operações no comércio exterior, à fiscalização tarifária, inadimplemento dos tributos, às fraudes fiscais, ao crime de contrabando e a internalização de mercadorias que atentem contra os bons costumes, à saúde ou ordem pública.

E o artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, define quais infrações administrativas aduaneiras que acarretam danos ao erário, recaindo em todas as disposições do artigo 105 do Decreto-lei nº 37, de 1966, e as seguintes hipóteses:

> Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
> I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;
> II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:
> a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou
> b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou
> c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou
> d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.
> III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembaraço;

> IV - *enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966*. (grifo nosso)
> V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.
> VI - ~~(Vide Medida Provisória nº 320, 2006)~~
> § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.
> § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.
> § 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.
> § 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.

As infrações aduaneiras previstas acima, envolvem como aspectos materiais denotativos dos eventos juridicizados, relacionado às hipóteses de impedimento ou suspensão da importação; de abandonos específicos de mercadorias, e especialmente, fraudes perpetradas por meio de ocultação do real sujeito passivo como ocorrem com o uso fraudulento de *trading companies*.

A segunda pena de perdimento previsto na legislação aduaneira se refere a perda de veículos, nos ditames do art. 104 do Decreto-lei nº 37, de 1966, quando em transporte internacional estiver em situação irregular; realizar operação de descarga de mercadoria fora do local habilitado; a embarcação atracar outro veículo na zona primária e auxiliar o transbordo de carga ou de pessoa para outra vinda do exterior, sem cumprir com normas legais ou regulamentares; a embarcação navegar dentro do porto sem os sinais visíveis de identificação; e quando o veículo conduzir mercadorias sujeitas a pena de perdimento ou no transporte de mercadoria desviar-se da rota legal, sem justificativa. Segue a transcrição da norma jurídica:

> Art.104 - Aplica-se a pena de perda do veículo nos seguintes casos:
> I - quando o veículo transportador estiver em situação ilegal, quanto às normas que o habilitem a exercer a navegação ou o transporte internacional correspondente à sua espécie;
> II - quando o veículo transportador efetuar operação de descarga de mercadoria estrangeira ou a carga de mercadoria nacional ou nacionalizada fora do porto, aeroporto ou outro local para isso habilitado;

> III - quando a embarcação atracar a navio ou quando qualquer veículo, na zona primária, se colocar nas proximidades de outro, vindo um deles do exterior ou a eles destinado, de modo a tornar possível o transbordo de pessoa ou carga, sem observância das normas legais e regulamentares;
> IV - quando a embarcação navegar dentro do porto, sem trazer escrito, em tipo destacado e em local visível do casco, seu nome de registro;
> V - quando o veículo conduzir mercadoria sujeita à pena de perda, se pertencente ao responsável por infração punível com aquela sanção;
> VI - quando o veículo terrestre utilizado no trânsito de mercadoria estrangeira desviar-se de sua rota legal, sem motivo justificado: [...]

Não obstante, o Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, estabelece a presunção de danos ao erário nas hipóteses de perda do veículo no tocante as infrações descritas nos incisos I a VI do artigo 104, acima transcrito[531].

Diante da imprescindibilidade de configuração de danos ao erário para aplicação da pena de perdimento de mercadorias e veículos, destaca uma função compensatória[532], mas não retira a natureza punitiva pelas violações às infrações aduaneiras.

Parte da doutrina defende que os danos ao erário para subsidiar a aplicação de pena de perdimento de bens no regime jurídico aduaneiro deve ser efetiva[533] e represente prejuízo financeiro, como pressuposto material da norma primária sancionatória, fundado no aspecto semântico, a interpretação criaria o sentido de "lesão ao patrimônio público[534]".

Danos ao erário não se restringe ao aspecto financeiro-fiscal de ausência de recolhimento de tributos, incluindo-se a transgressão das normas aduaneiras[535], ao serviço

---

[531] "Art. 24. Consideram-se igualmente dano ao Erário, punido com a pena prevista no parágrafo único do artigo 23, as infrações definidas nos incisos I a VI do artigo 104 do Decreto-lei numero 37, de 18 de novembro de 1966" (BRASIL. Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF. Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1455compilado.htm. Acesso em 25 abr. 2022).

[532] FERREIRA, Jean Marcos. **Confisco e perda de bens no direito brasileiro**. 1. ed. Campo Grande: J. M Ferreira, 2000; PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção Aplicável ao Subfaturamento na Importação: Pena de Perdimento ou Pena de Multa*? In*.: TREVISAN, Rosaldo (coord.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008, p. 275; FERREIRA, Antonio Airton. Pena de Perdimento de bens: a configuração do dano ao erário. **Fiscosoft.** São Paulo, 2015. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=320190>. Acesso em 10 nov. 2020.

[533] MACHADO, Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. **Revista de Estudos Tributários,** n. 57, set.-out. 2007, p. 9.

[534] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 76, 204.

[535] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível n. 0006032-04.2015.4.03.6102, da 4ª Turma, São Paulo, 24 de novembro de 2020. Disponível em: https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/. Acesso em 10 jan. 2021.

de fiscalização aduaneira, ao prejuízo à indústria nacional[536], e aos demais bens jurídicos tutelados[537] [538].

O Superior Tribunal de Justiça tem enfrentado a discussão sobre a necessidade de existência de danos ao erário para a implicação da pena de perdimento de bens e reconheceu que as hipóteses previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e no art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, "veiculam presunção de ocorrência de prejuízo à fiscalização e/ou de dano ao erário, a qual pode ser ilidida pelo investigado no decorrer do processo administrativo fiscal[539]".

O controle e fiscalização no regime jurídico aduaneiro tem por finalidade enfrentar os ilícitos decorrentes de importações de mercadorias ou transportes irregulares que contribuam com os desvios destas no interior do País, com notória existência de um risco potencial, ressurgindo daí um dano ao erário, com características multifacetárias.

Diante deste aspecto, a legislação aduaneira, a teor do art. 94 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, define como objetiva infração, sendo desnecessária a comprovação da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, em redação similar ao art. 136 do CTN.

Com efeito, a norma pretende afastar a comprovação do elemento subjetivo do agente para a caracterização da infração, bastando a indicação da conduta voluntária, o nexo de causalidade e o resultado, transferindo ao infrator o ônus da prova em sentido contrário[540]. E, por tal razão, a Administração na criação da norma jurídica individual e concreta, com a incidência da norma delimitando o fato jurídico sancionador, não precisa comprovar a conduta dolosa, sendo suficiente a indicação de fatos de alta probabilidade que revelem a intenção ilícita.

---

[536] Quando envolver a proteção a atividade comercial internacional em casos de dumping.

[537] ZANELLATO FILHO, Paulo José, *op. cit.*, p. 53.

[538] Herbert Cornélio P. Bruyn Júnior destaca uma posição intermediária na medida em que a legislação aduaneira na definição das infrações, a depender da casuística, exigem a presença de danos efeitos, danos emergentes ou a presunção do dano (BRUYN JÚNIOR, Herbet Cornelio Pieter de, *op. cit.*, p. 344)

[539] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº600.655/MT. J. 15 de dezembro de 2016. Relator Ministro Gurgel de Faria. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Transporte Dinâmico Express Ltda. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201402707985&dt_publicacao=17/02/2017. Acesso em 21 abr. 2022.

[540] "O termo "considerar" tem origem no latim *considerare*, significando meditar, pensar, reflexionar, conceber, imaginar, etc. Assim, ao utilizar a expressão "consideram-se", não estabeleceu o legislador presunção absoluta de existência de dano ao erário, de forma a afastar qualquer discussão quanto a sua ocorrência no caso concreto. De fato, descreveu condutas cuja prática, pressupõe-se, resultaram em dano ao erário (presunção relativa), contudo, tal presunção pode ser afastada no caso concreto mediante produção de prova em sentido contrário" (ZANELLATO FILHO, Paulo José, *op. cit.*, p. 54).

A autoridade administrativa na aplicação da pena de perdimento de bens deve pautar suas decisões com parâmetro no critério da adequação da medida direcionada a sua finalidade ao resultado pretendido na proteção do bem jurídico tutelado, na necessidade da medida mais apropriada aos objetivos que estejam disponíveis à Administração e com menor ônus ao administrado e a justeza da solução indicando que as vantagens da medida superam as desvantagens.

Heleno Taveira Torres enfatiza que o princípio da proporcionalidade deve nortear a decisão administrativa da aplica da pena de perdimento de bens, sob pena de inconstitucionalidade:

> O emprego da perda de bens deve vir acompanhado ainda dos valores que informam o princípio de individualidade da pena, bem como do princípio da proporcionalidade, na sua aplicação, por ser aquela uma medida extrema, ao que se deve perquirir da adequação e necessidade da sua adoção.
> Tal exigência reclama necessária causalidade entre meio e fim, de tal modo que a pena possa servir como o meio mais idôneo para o efeito pretendido. Além disso, deve-se considerar sempre como atingir tal objetivo com a menor restrição possível ao direito constitucionalmente protegido, no caso ao direito de propriedade, que é o que se vê afetado pela perda de bens. Por isso, além da relação de causalidade entre meio adotados e fins pretendidos, deve-se verificar a utilidade ou a necessidade da medida, com menor prejuízo ao direito que se veja preservado em cada caso[541].

No plano normativo o princípio da proporcionalidade encontra fundamento no inciso VI do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, ao encerrar que a Administração Pública deve respeitar os critérios de "adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público*"* para emissão de uma decisão administrativa.

Na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros em importação de bens em que objetiva a ocultação do real sujeito passivo, mesmo quando não se comprove a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, com a finalidade de escapar da fiscalização aduaneira e não sofrer a imposição de sanção na tentativa de introduzir mercadorias proibidas ou redução de tributos, a penalidade de perda de bens não afronta o princípio da proporcionalidade[542].

---

[541] TORRES, Heleno Taveira, 2006, *op. cit.*, p. 9.

[542] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 50019168720174036104. Terceira Turma. J. 21 de novembro de 2019. Relatora Desembargadora Federal Cecília Maria Piedra Marcondes. No mesmo sentido: "PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. PENA DE PERDIMENTO DA MERCADORIA NA IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE

A conduta é grave, cometida através de artifícios e de forma ardilosa, com acentuado dolo de prejudicar os interesses da Fazenda Pública, demonstrando-se adequado para atingir a finalidade, não logrando outros meios mais eficazes e menos gravosos para impor uma sanção com função repressiva e preventiva.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no controle judicial dos atos da Administração Pública em matéria de aplicação da pena de perdimento de mercadorias tem afastado a sua incidência nos casos de falsidade ideológica das faturas comerciais por subfaturamento, ajustando o enquadramento ao art. 108, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com fundamento no princípio da especialidade e no princípio da proporcionalidade[543].

TERCEIRO. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA N. 7/STJ. APLICAÇÃO DO ART. 23, V, DO DECRETO-LEI N. 1.455/76, ART. 94, §2º, DO DECRETO-LEI N. 37/66 E ART. 136, DO CTN. [...] 2. Consoante se depreende dos autos, foi constatada a ocorrência de simulação, sendo que a empresa S. Panizzon Pneus, CNPJ 09.152.779/0001-35 em verdade atua para ocultar a real importadora a empresa Copal Comércio de Pneus e Acessórios Ltda., CNPJ 88.197.330/0001-60, sendo que o único sócio da empresa S. Panizzon Pneus, CNPJ 09.152.779/0001-35, o Sr. Sthepano Panizzon, CPF 004.811.41-30, em verdade atual como "laranja" da real importadora Copal Comércio de Pneus e Acessórios Ltda., CNPJ 88.197.330/0001- 60, empresa pertencente a seu pai e seu tio conforme o conteúdo probatório dos autos. Tais fatos não são alteráveis em sede de recurso especial (Súmula n. 7/STJ) e caracterizam a situação de simulação suficiente para a aplicação do art. art. 23, V, e §1º, do Decreto-Lei n. 1.455/76, a possibilitar a aplicação da pena de perdimento. 3. O Decreto-Lei n. 37/66, lei que serve de base ao Regulamento Aduaneiro, tem no seu art. 94, §2º dispositivo de idêntica redação ao art. 136, do CTN ("§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"). Desse modo, a infração que visa a ocultar o real sujeito passivo da obrigação tributária referente ao comércio exterior também é pertinente ao Direito Tributário. 4. O dolo na conduta foi reconhecido pelas instâncias de origem consoante o seguinte trecho: "[...] a atuação da empresa autora é de total permissividade em relação aos comandos diretivos da outra empresa, anuindo expressamente com os objetivos de ocultar o real agente. Logo, há, sim, dolo de praticar a irregularidade aduaneira e, correlatamente, de lesar os interesses alfandegários" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.276.692/RS. Agravante: S Panizzon Pneus. Agravada: Fazenda Nacional. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. J 1º de outubro de 2013. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101674484&dt_publicacao=07/10/2013. Acesso em 21 abr. 2022).

[543] "TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE PENA DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS. AUTO DE INFRAÇÃO FORMALIZADO POR FALSIDADE IDEOLÓGICA NAS FATURAS COMERCIAIS (SUBFATURAMENTO), COM ENQUADRAMENTO LEGAL NOS ARTS. 105, VI, DO DECRETO-LEI 37/66, E 689, VI, § 3º-A, DO DECRETO 6.759/2009. INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE NO PROCEDIMENTO DE ARBITRAMENTO DOS PREÇOS DAS MERCADORIAS. INAPLICABILIDADE, NO ENTANTO, DA PENA DE PERDIMENTO, NA HIPÓTESE DE SUBFATURAMENTO. INCIDÊNCIA, NA ESPÉCIE, DA MULTA PREVISTA NO ART. 88, PARÁGRAFO ÚNICO, DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. [...] VI. Na forma da jurisprudência do STJ, na hipótese de subfaturamento, não se aplica a pena de perdimento prevista no art. 105, VI, do Decreto-lei 37/66, regulamentado pelo art. 689, VI, § 3º-A, do Decreto 6.759/2009. Em tal hipótese incide, conforme o caso, a multa do parágrafo único do art. 108 do citado Decreto-lei 37/66, ou, então, a multa de que trata o parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001, reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002, correspondente ao art. 703, caput, do Decreto 6.759/2009. Nesse sentido: STJ, REsp 1.217.708/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2011; REsp 1.240.005/RS, Rel. Ministra

Em se tratando de fatos graves dotados de alta reprovação, a Corte Superior tem admitido a aplicação da pena de perdimento de veículos ainda que havendo uma desproporção entre o valor da mercadoria e o valor do veículo usado no transporte, elastecendo a interpretação em direção aos valores significativos como a proteção ao meio ambiente e a segurança pública[544], por exemplo.

ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe de 17/09/2013; REsp 1.218.798/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/10/2015. VII. Na forma da jurisprudência, "a conduta do impetrante, ora recorrido, está tipificada no art. 108 supracitado - falsidade ideológica relativa ao valor declarado (subfaturamento) -, o que afasta a incidência do art. 105, VI, do Decreto-lei 37/66 em razão: (i) do princípio da especialidade; (ii) da prevalência do disposto no referido decreto sobre o procedimento especial previsto na IN SRF 206/2002; e (iii) da aplicação do princípio da proporcionalidade" (STJ, REsp 1.217.708/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/02/2011). No mesmo sentido: "a falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação dá ensejo à aplicação da multa prevista no art. 108, parágrafo único, do Decreto-lei 37/66, que equivale a 100% do valor do bem, e não à pena de perdimento do art. 105, VI, daquele mesmo diploma legal. Interpretação harmônica com o art. 112, IV, do CTN, bem como com os princípios da especialidade da norma, da razoabilidade e da proporcionalidade" (STJ, REsp 1.218.798/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 01/10/2015). VIII. No caso, consta do acórdão recorrido que, "encontrando-se o subfaturamento acompanhado de indícios de fraude na operação, revelando intuito manifestamente doloso com o objetivo de burlar o fisco, inexiste ilegalidade no ato administrativo que aplicou a pena de perdimento com base no art. 689, VI, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09) - restando mantida a sentença e prejudicadas as demais alegações do recorrente no sentido da inconstitucionalidade do § 3º-A do mesmo dispositivo legal". Contudo, em assim decidindo, o Tribunal de origem negou vigência ao parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001 - dispositivo legal reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002 (o qual foi mencionado no acórdão recorrido), correspondente ao art. 703, caput, do Decreto 6.759/2009 -, pois, consoante observado pela parte autora, "o subfaturamento de mercadorias consiste propriamente numa falsidade ideológica dolosa, e, por óbvio, fraudulenta, visando o pagamento menor de tributos na operação de importação". IX. Não se aplica ao caso a pena de perdimento prevista nos arts. 105, VI, do Decreto-lei 37/66, e 689, VI, § 3º-A, do Regulamento Aduaneiro vigente (Decreto 6.759/2009), diante da incidência, na espécie, de pena específica, qual seja, a multa prevista no parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001 - dispositivo legal reproduzido pelo art. 633, I, do Decreto 4.543/2002, e pelo art. 703, caput, do Decreto 6.759/2009, vigente, no caso, à época da infração, ocorrida em 2011 -, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 e dos acréscimos legais cabíveis, garantidos pelo depósito judicial realizado nos autos da conexa Ação Cautelar" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 1.445.663/SC. Recorrente: Brasita Importação, Exportação e Comércio Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora Ministra Assusete Magalhães. J. 13 de outubro de 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=116767554&num_registro=201400708225&data=20201020&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 24 abr. 2022).

[544] "ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TRANSPORTE IRREGULAR DE MERCADORIAS QUE LEGITIMAM A PENA DE PERDIMENTO. PERDIMENTO DO VEÍCULO. DESPROPORÇÃO ENTRE O VALOR DAS MERCADORIAS E O VALOR DO VEÍCULO NÃO-RECONHECIDA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, FUNDADO EXPRESSAMENTE NO EXAME DOS ELEMENTOS DE PROVA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 70/STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO-CONHECIDO. 1. Trata-se de recurso especial fundado nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, interposto por Nevio Minatto em autos de ação movida sob rito ordinário, contra acórdão que, reformando a sentença, manteve a pena de perdimento aplicada a veículo apreendido ao transportar agrotóxicos, munições e outros bens. Em recurso especial, alega-se: a) violação do artigo 104, V, do DL 37/66, em razão da clara desproporção entre o valor do veículo apreendido, avaliado em R$ 18.000,00, e das mercadorias objeto de contrabando, estimadas em R$ 8.328,84; b) divergência jurisprudencial com julgados do Superior Tribunal de Justiça e do próprio TRF da 4ª Região que impedem a aplicação de pena de perdimento na hipótese descrita; c) evidenciada a desproporção entre o valor da mercadoria transportada e o valor do veículo transportador, mostra-se ilegal a aplicação

No tocante a aplicação de sanção tributária por decorrer do Direito Tributário Sancionador, por derivar do exercício do *jus puniendi*, se aplicam os direitos fundamentais e garantias defesa previstos na Constituição Federal com natureza de Direito Penal e Direito Processual Penal, no entanto com amplitudes e contornos adequados à eficácia da tutela dos bens jurídicos tutelados.

Nesta perspectiva, de incidência do princípio do devido processo legal[545], Maria Ângela Lopes Paulino Padilha[546] entende que na aplicação da pena de perdimento de bens é garantido o duplo grau de jurisdição, consequentemente, afirma serem inconstitucionais os arts. 27, § 4º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976; 774, § 6º do Decreto nº 4.543, de 2002 e 127, § 5º do Decreto nº 7.547, de 2011.

Atualmente, o procedimento de perdimento de mercadorias e veículos encontram-se disciplinados no art. 774 e seguintes do Decreto nº 6.759, de 2009, que define que nas hipóteses das infrações que causem danos ao erário, depois de encerrada a instrução processual, serão submetidos ao então Ministro de Estado da Fazenda para emitir uma decisão em única instância, delegável à outra autoridade integrante da estrutura ministerial.

A delegação de competência foi realizada aos Delegados da Receita Federal para aplicação da pena de perdimento de mercadorias, veículos e moedas, através da Portaria 284, de 2020, do Ministro de Estado da Economia. Destarte, a decisão em única instância,

---

da pena de perdimento, motivo pelo qual deve ser reformado o acórdão recorrido. 2. Todavia, a irresignação não merece acolhida, uma vez que o acórdão recorrido, reexaminando os elementos de prova constantes dos autos, conclui pela inexistência de desproporção entre o valor das mercadorias apreendidas e o valor de veículo objeto da pena de perdição. Nesse sentido, foi considerado a natureza das mercadorias ilicitamente transportadas - fungicidas e munições -, que caracterizou a gravidade da infração cometida. Confira-se teor do aresto impugnado (fls. 90/91 v.): Inicialmente, esclarece-se que o autor foi flagrado transportando grande quantidade de agrotóxicos e munições importados de forma irregular. Em razão disso, foram apreendidas as mercadorias e o veículo, consoante o disposto nos artigos: 94, 95, 96 e 104 do Decreto-lei 37/66; 23, 24, 25 e 26 do Decreto-Lei nº 1.455/76. [...] Neste caso concreto, entendo que não há como deixar de considerar a potencialidade lesiva da mercadoria importada e a necessidade de se respeitar as normas de controle de importação, o que torna a infração realizada de maior gravidade. [...] Por todas, essas razões, não vislumbro desproporcionalidade entre as mercadorias sujeitas ao perdimento (R$ 8.328,84) e o veículo (R$ 18.000,00). 3. Constata-se na situação concreta, de tal modo, a inarredável aplicação do óbice contido na Súmula 7/STJ, porquanto a desconstituição do acórdão atacado exigiria a necessária revisão dos elementos de prova que foram aplicados em sua fundamentação. 4. Recurso especial não-conhecido (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 1.022.550. Recorrente: Nevio Minatto. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro José Delgado. J. 27 de maio de 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4025148&num_registro=200800096953&data=20080623&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 25 abr. 2022).

[545] *Cf.* art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

[546] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino, *op. cit.*, p. 195-200.

sem prever uma instância revisora, cabem ao Delegados da Receita Federal lotados nas Alfândegas da Receita Federal do Brasil[547].

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CAT nº 389/2014[548], uniformizou o entendimento de que o Decreto nº 6.759, de 2009, não alterou a decisão em última instância, mas apenas realizou a transferência da competência através da delegação administrativa à outra autoridade situada dentro da hierarquia do Ministério da Economia, não havendo qualquer ilegalidade.

O Superior Tribunal de Justiça[549] tem declinado o entendimento de que não existe no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro a garantia constitucional do duplo grau de jurisdição na esfera administrativa, no tocante a decisão em única instância da aplicação da pena de perdimento de bens.

Contudo, no plano pragmático o Conselho de Recursos Administrativos Fiscais vem admitindo a apresentação de recursos voluntários contra a decisão de perdimento de mercadorias, sob o fundamento da aplicabilidade do princípio constitucional da ampla defesa e da incidência do artigo 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999[550], denotando que remanesce somente a discussão doutrinária.

---

[547] COL, Alessandro Del, 2021, *op. cit.*, p. 81.

[548] BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 284/2014. Brasília, DF, 2014. 18 f.

[549] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.279.053/AM. Agravante: Sandoz do Brasil Indústria Farmacêutica Ltda. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. J. 06 de março de 2012. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201102208462&dt_publicacao=16/03/2012. Acesso em: 25 abr. 2022.

[550] BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3803-006.888. Recorrente: Asap Importação e Exportação Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Paulo Renato Mothes. Brasília, DF, 28 de janeiro de 2015. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12466722476201259_5478132.pdf. Acesso em: 25 abr. 2022.

Capítulo 5 – Instrumentos consensuais no sistema de resolução de conflitos no direito comparado em matéria tributária

Com a evolução da ciência do Direito, notadamente surgindo como um desenvolvimento exponencial do Direito Administrativo Sancionador ao entorno do tema da concertação administrativa ou da consensualização da prerrogativa impositiva e unilateral que marcam as sanções administrativas, servindo como um referencial dogmático, com a finalidade metodológica deste presente trabalho ingressa-se nos estudos da consensualidade no Direito Tributário e os sistemas de resoluções de conflitos, como técnica jurídica para alcance do bem comum através dos vetores constitucionais como a eficiência administrativa e a legalidade.

A consensualização constitui em método de solução de conflitivos, solidificando um sistema multiportas para resolução de lides numa perspectiva mais utilitária e célere, no que concerne a Administração Pública, do qual se insere a tributária, com a modificação do Estado Liberal e Social para o Estado Democrático de Direito projetou novos paradigmas para construção de um Estado Consensual, que colocam no centro do debate a pessoa humana como epicentro hermenêutico constitucional e proeminência de valores sociais do trabalho e da livre inciativa, o pluralismo, a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, e no plano internacional com a solução pacífica dos conflitos.

Com o recrudescimento da imperatividade e equilíbrio dos atos coercitivos, a partir da construção do Estado Democrático de Direito com o desempenho estatal das suas funções de forma eficiente, responsiva e econômica. A participação da sociedade e a afirmação da consensualidade postas à disposição da Administração Pública se traduzem no desenvolvimento de negociação em busca de atender ao interesse público, com o uso de mecanismos alternativos de resolução de conflitos por coordenação de ações, por cooperação e por colaboração[551].

A consensualização no Direito Tributário em outros países é uma realidade, que através de um sistema de resoluções de conflitos que se fortalece como instrumento admissível e fomentado pelo Estado, para alcance da eficiência e aplicação da Justiça, compostos por diversos mecanismos que podem ser classificados em sistemas

[551] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 41.

preventivos de litígios e ou sistemas alternativos de resoluções de conflitos (*alternative dispute resolution* – ADR)[552].

Neste Capítulo objetiva-se a investigação dos sistemas de resolução de conflitos em outras países com suas características para analisar a permeabilidade de estruturas e técnicas consensuais de terminação de lides no Direito Tributário com ênfase na concertação da prerrogativa sancionatória como referência dogmática.

Inicialmente abordaremos os modelos desenvolvidos por Estados de cultura do *common law* como os Estados Unidos da América e Reino Unido, e subsequentemente, Estados europeus com características diversas no aspecto da forma de jurisdição como a França e a Itália.

Com base neste referencial, aspira-se a consolidação de conteúdo dogmático para a identificação dos mecanismos consensuais a serem aplicados no Direito Tributário Sancionador no Brasil eventualmente disponíveis à Administração Tributária ou a ser desenvolvido com a contribuição científica que se pretende caminhar, com apoio em experiências estrangeiras.

5.1 Estados Unidos da América

O sistema tributário estadunidense concentra suas atividades nos procedimentos de auto liquidação, isto é, estruturando o regime jurídico na imposição de deveres acessórios aos contribuintes para apresentarem declarações com informações relevantes à administração tributária acompanhado do adimplemento dos tributos, denotando a característica de um sistema marcado pelo cumprimento voluntário das obrigações tributárias e as autoridades fiscais condensando em suas atividades fiscalizatórias.

Nos Estados Unidos da América que adota o modelo do *common law,* com a proeminência dos precedentes judiciais, e de força vinculante aos casos futuros, permitindo a inserção de uma economia processual e segurança jurídica, provoca uma valorização dos acordos prévios num exame de custos e benefícios, com uma visão jurídica-pragmática, avaliando que numa negociação pode residir a melhor solução para um conflito[553].

---

[552] AUCEJO, Eva Andrés. Sistema de resolución alternativa de conflitos (ADR) em derecho tributário español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. **Revista Derecho del Estado**, n. 37, julio-diciembre de 2016, p. 3-68. Disponível em: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/4773>. Acesso em 19 mai. 2022.

[553] NOBRE, Simone Cruz. A utilização da transação em conflitos tributários. Uma reflexão a partir da Constituição da República Federativa do Brasil e da experiência norte-americana com o administrative dispute resolution act. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 119, p. 91-104, nov.-dez., 2014.

A gestão tributária estadunidense é estruturada e fundada numa relação equilibrada entre a Administração Pública dotada de prerrogativas imperativas e o contribuinte cercado de garantias insertas numa declaração de princípios e outorgas de direitos[554].

O *Internal Revenue Service* (IRS), agência que integra o Departamento de Tesouro dos Estados Unidos da América, responsáveis pela administração tributária interna, detém a missão de "fornecer aos contribuintes dos Estados Unidos da América um serviço de alta qualidade, ajudando-os a entender e cumprir suas responsabilidades fiscais, e fazer cumprir as leis de forma justa e integral para todos"[555].

Esta relação dialógica entre a Administração Tributária e os contribuintes vem conformada com a declaração de direitos dos contribuintes expedida pela IRS, em cumprimento a normas jurídicas, destacando-se o direito de ser informado, o direito de impugnar as orientações e ser ouvido, o direito de chegar a uma resolução, o direito à privacidade, o direito de confidencialidade, o direito de ter um sistema de impostos que seja justo e adequado[556].

Segundo Francisco J. Nicolau Domingos[557] nos Estados Unidos da América os contribuintes possuem uma gama de direitos a serem exercidos perante o IRS, com o objetivo de equilibrar as relações jurídicas tributárias, por consequência, formando-se um princípio de colaboração que deve nortear as implicações intrapessoais dos deveres e obrigações recíprocas, preconizando que os litígios sejam resolvidos em fase administrativa com uso de instrumentos consensuais, sem recorrer a via judicial.

Os Estados Unidos das América é um dos países que adotam com maior propulsão as denominadas *Alternative Dispute Resolution* (ADR) que são um conjunto de procedimentos alternativos aos instrumentos ordinários de resoluções de conflitos, de

---

[554] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau. **Los métodos de resolución alternativa de conflitos tributários: nuevas tendências dogmáticas.** 2012. 605 f. Tese (Doutorado em Direito). Departamento de Direito Público da Universidade de Extremadura. Cáceres, Espanha, 2012. Disponível em: <https://dehesa.unex.es:8443/bitstream/10662/831/1/TDUEX_2013_Domingos_FJ.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2022.

[555] "[...] proveerle a los contribuyentes de los Estados Unidos de América un servicio de alta calidad, ayudándolos a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias, y hacer cumplir las leyes de manera íntegra y justa para todo" (UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: "Your Rights as a Taxpayer". **Publication 1 SP. Rev**. May 2005. Catalog Number 64731W. http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf).

[556] UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: "Your Rights as a Taxpayer". **Publication 1 SP. Rev**. May 2005. Catalog Number 64731W. http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf; UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE. Protecting Taxpayer Civil Rights. Disponível em: https://www.irs.gov/es/about-irs/protecting-taxpayer-civil-rights.

[557] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 166.

uso de técnicas consensuais com o auxílio ou não de terceiros, com a finalidade de criação de um sistema mais flexível para a solução de conflitos e que fosse adequada à realidade da globalização[558] e com proeminência das partes na solução de uma decisão concertada.

5.1.1 Sistemas preventivos de litígios

Nos sistemas preventivos de litígios se objetivam evitarem os surgimentos de conflitos entre a Administração e o particular centralizando suas ferramentas na prévia comunicação dialógica acerca de determinada relação jurídica, antes de ser prolatada uma decisão administrativa, encerrando as discussões num consenso.

5.1.1.1 *Revenue ruling*

A principal fonte normativa no Direito Tributário norte-americano é o *Internal Revenue Code*, que congrega todas as normas tributárias, dotado de complexidade e ambiguidade, o que geram dificuldades acerca da sua interpretação, que são supridas pelas interpretações realizadas pelo Departamento de Tesouro através do IRS ou nas sentenças judiciais do sistema do *common law*.

A *revenue ruling* é uma resolução interpretativa emitida pela agência tributária norte-americana, o IRS, que possui a finalidade de criar orientações que direcionam as aplicações de normas tributárias a uma situação concreta ou hipotética. Podem ter uma natureza obrigatória quando os fatos deduzidos pelos contribuintes possuem identidade com as soluções normativas da IRS[559], notadamente, assumindo a característica de fonte de lei primária[560]. De outro modo, são manifestações oficiais interpretativas da IRS sobre normas tributárias que servem para aclarar as significações e proposições de normas prescritivas acerca de leis, de regulamentos e atos, cuja aplicação pelos intérpretes ao fato jurídico não é suficientemente claro ou possui uma ambiguidade ou ruído de comunicação da mensagem normativa.

Com efeito, são consultas tributárias deduzidas pelo contribuinte na solução de uma ambiguidade na interpretação das normas tributárias sobre fatos, ainda não realizados ou com efeitos pró-futuros, que correspondem ao interesse geral e, portanto, podem ser aplicadas para outros casos em situações idênticas. Notadamente, é permito ao contribuinte na formulação da *revenue ruling* o exercício dialético da matéria obscura ou

---

[558] LONTO, Samanta Mendes. O uso da mediação na recuperação judicial. In: WATANABE, Kazuo *et al* (coord). **Desjudicialização, Justiça Conciliativa e Poder Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p, RB-16.2. *E-book.* Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/253598259/v1/page/RB-16.2>. Acesso em: 19 mai. 2022.

[559] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 167.

[560] AUCEJO, Eva Andrés, *op. cit.*, p. 29.

sujeitas as diversas interpretações, como forma de trazer argumentos na construção de uma solução.

Estas respostas oficiais da IRS sobre dúvidas dos contribuintes sobre consequências de uma transação proposta, com o resguardo dos dados sigilosos e confidencias, podem ser publicizadas para um maior alcance de pessoas, servindo como instrumento orientador das posturas dos contribuintes.

5.1.1.2 Reunião do contribuinte com os serviços de inspeção tributária

A Carta de Direitos dos Contribuintes emitida pela IRS contempla o direito de o contribuinte estar informado a respeito das condutas que deve realizar para cumprir as normas tributárias, de receber explicações claras sobre as leis e os procedimentos da agência, das decisões sobre as suas contas fiscais e as consequências jurídicas[561]. Especialmente, este direito pode eficazmente ser exercido no âmbito de um processo de inspeção tributária, na fiscalização das declarações apresentadas por ele.

Com efeito, antes do surgimento de um litígio fiscal o *Internal Revenue Code*, permite que a pedido do contribuinte ou do inspetor responsável pela fiscalização, realizem uma reunião para tratar de uma solução acordada, em local e horário de conveniência das partes. Desde que haja uma comunicação prévia de 10 (dez) dias, se permite a gravação da reunião pelo contribuinte.

No caso das partes chegarem a um consenso acerca da divergência inicial quanto a declaração fiscal apresentada pelo contribuinte, no âmbito deste procedimento deve ser declinado a vontade do sujeito passivo de promover a liquidação, por meio do formulário nº 870, e iniciada a cobrança imediata do imposto, resultado do ajuste[562]. Em seguida, se elabora um relatório com as modificações propostas, os fundamentos fáticos e jurídicos que a amparam, e os cálculos da liquidação, remetendo ao supervisor, como sistema de controle interno de legalidade da inspeção tributária, que se aprovado, o acordo celebrado se torna definitivo.

E para o caso de persistência de discordância entre a IRS e o contribuinte em relação as modificações das propostas e critérios administrativos utilizados, será encaminhado pelo agente responsável através da *30 days letter*.

---

[561] UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: "Your Rights as a Taxpayer". **Publication 1 SP. Rev.** May 2005. Catalog Number 64731W. http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf.

[562] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 184.

O contribuinte pode optar em apresentar recurso administrativo perante a *Appeals Office*, que é independente e separada das funções de exame e arrecadação do IRS, que detém a competência para a tomada de decisão com a matéria divergente apresentada, com a finalidade de resolverem controvérsias fiscais, mediante uma atuação autônoma e imparcial para a equidade do sistema tributário[563].

5.1.1.3 Concertação de vontades no *Appeals Office*

Com o recebimento do recurso administrativo, o *Appeals Office* agendará uma reunião com caráter de informalidade, para discutir com o contribuinte todos os aspectos das divergências não solucionadas junto com a inspeção tributária da IRS.

Normalmente, é destacado um agente da *Appelas Office* com experiência profissional exigida para conclusão de atos concertados, com a finalidade de extinguir o litígio tributário. Podem ser realizadas várias reuniões informais para alcance deste objetivo, oportunidade em que será averiguada toda a matéria de fato e de direito objeto da reclamação, assegurando-se as garantias da "Carta de Direitos dos Contribuintes", notadamente, a privacidade e a confidencialidade.

Francisco J. Nicolau Domingos[564] adverte que as partes avaliam os riscos da perda de um conflito judicial que é extremamente oneroso para o contribuinte e a Administração Tributária, sendo necessário um juízo de prognóstico sobre a possibilidade de a pretensão ser procedente se o litígio for submetido à apreciação jurisdicional. Assim, existe uma inclinação das partes em busca do consenso, de modo que depende de três condicionantes para sucesso do acordo, a saber: i) a proposta inicial de liquidação deve ser dirigida com boa-fé; ii) a visualização da validade das propostas segundo as perspectivas de entendimentos dos Tribunais; e, iii) a permissão de que o agente do *Appeals Officer* apresente uma proposta intermediária, ou seja, adote um papel ativo na busca do consenso[565].

A função do *Appeals Officer* neste procedimento de prevenção de litígios é a conciliação das pretensões das partes, esquivando-se dos riscos inerentes a discussão judicial, com base em juízos de equidade e imparcialidade. Nos conflitos tributários a

---

[563] UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: https://www.irs.gov/appeals.
[564] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 187.
[565] ANTÓN, F. Serrano. **La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales.** Madrid: Asociación española de Asesores Fiscales, 1996.

probabilidade maior de solução relaciona-se as questões com elevado grau de incerteza que resultam das interpretações jurídicas[566].

Na hipótese de solução acordada no *Appeals Officer* podem assumir dois formatos a depender da extensão do acordo. Quando o sujeito passivo não aceita integralmente a decisão, fruto desta relação marcada pelo diálogo e supressão de interpretações divergentes, promove o ajuste pelo formulário nº 870, no qual não se pretende dar uma natureza definitiva da composição; ou pela assinatura do formulário nº 870-AD, que por sua vez, atribui a definitividade do ajuste, na medida em que submete a aprovação do *comissioner*, gerando efeito impeditivo de reapreciação do assunto pela Administração.

5.1.1.3.1 *Closing agreements*

A previsão normativa de admissibilidade de fechamento de acordos consta da seção 7121[567] do *Internal Revenue Code (IRC)*, o Código Tributário norte-americano. Consoante proclama:

> 26 U.S. Code § 7121 – Acordos de fechamento
> (a) Autorização
> O Secretário está autorizado a firmar um acordo por escrito com qualquer pessoa relacionada à responsabilidade de tal pessoa (ou da pessoa ou espólio para quem ele atua) em relação a qualquer imposto de renda interno para qualquer período tributável.
> (b) Finalidade
> Se tal acordo for aprovado pelo Secretário (dentro do prazo que pode ser declarado em tal acordo, ou posteriormente acordado), tal acordo será final e conclusivo e, exceto mediante demonstração de fraude ou má conduta, ou deturpação de um fato material. (tradução livre)

O *closing agreements* possui a natureza de uma transação realizada entre a IRS e o contribuinte com a finalidade encerrar de modo definitivo um conflito sobre a dívida tributária, isto é, não se relaciona a dúvida de intepretação sobre a legislação tributária ou que tenha sido ultrapassada as fases anteriores de diálogo entre as partes na definição do tributo. As partes realizam concessões recíprocas, que podem incidir sobre a dívida tributária ou alguns de seus elementos, e podem ter por objeto qualquer imposto ou

---

[566] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 188.

[567] "26 U.S. Code § 7121 - Closing agreements. (a)Authorization. The Secretary is authorized to enter into an agreement in writing with any person relating to the liability of such person (or of the person or estate for whom he acts) in respect of any internal revenue tax for any taxable period. (b)Finality If such agreement is approved by the Secretary (within such time as may be stated in such agreement, or later agreed to) such agreement shall be final and conclusive, and, except upon a showing of fraud or malfeasance, or misrepresentation of a material fact [...]". (IRC, § 7121)

período de apuração, salvo quando se deparar com a realização de atos fraudulentos ou simulação[568].

Constitui um instrumento processual que permite a superação dos aspectos controvertidos que não permitiu uma composição do contribuinte e o *District Office*, com o poder de resultar a extinção das obrigações tributárias. Francisco J. Nicolau Domingos[569] aponta que a maior aquiescência da Administração Tributária em celebrar o *closing agreements* resulta da valoração do conflito em perspectiva, em razão das incertezas e os riscos que decorrem de um conflito judicial no sistema do *common law* podendo advir um precedente vinculante não desejado.

A celebração do *closing agreements* entre a IRS e o contribuinte traz vantagens recíprocas, na medida em que assegura que o litígio restará resolvido e vinculado ao cumprimento futuro das obrigações tributárias em seus moldes. A Administração que adere a transação imprime celeridade na solução de uma demanda tributária com menores encargos e dotando uma maior eficiência, e adquire do contribuinte um compromisso formal do cumprimento das obrigações tributárias acordadas.

5.1.1.3.2 *Offer in compromise*

O *offer in compromisse* vem disciplinado no §7122 do *Internal Revenue Code* e constitui em "uma oferta de compromisso permite-lhe liquidar a sua dívida fiscal por menos do que o valor total que deve. Pode ser uma opção legítima se você não puder pagar todo o seu imposto devido ou se isso criar uma dificuldade financeira[570]".

Pressupõe a existência de uma dívida tributária líquida e certa assim declarada pela IRS com base no processo de auto liquidação. Possui a natureza de transação com a inclusão de diversas obrigações e requisitos, visando o cumprimento do dever jurídico de pagar tributos, e pode dispor sobre qualquer imposto, juros e sanções civis e penais pelo cometimento de uma infração tributária. O acordo formulado pretende uma redução do valor da dívida tributária a partir de um processo de liquidação.

Quanto a outorga de competência da autoridade fiscal sobre matéria penal, a letra "a" do § 7122 do *Internal Revenue Code* aduz que é permitida a transação com o

---

[568] GODOY, Arnaldo Sampaio Morais de. Transação e arbitragem no direito tributário norte-americano. In.: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: Homenagem ao Jurista Carlos Mário da Silva Veloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 421.

[569] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 191.

[570] "An offer in compromise allows you to settle your tax debt for less than the full amount you owe. It may be a legitimate option if you can't pay your full tax liability or doing so creates a financial hardship" [...] (UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise)

contribuinte investigado antes da oitiva do Departamento de Justiça, independentemente deste figurar no polo ativo ou passivo da ação judicial ou procedimento administrativo. De modo igual, é reservado ao Procurador-Geral (*Attorney General*) ou mediante delegação a outra autoridade o poder de firmar o *offer compromise*, neste caso após a oitiva do Departamento de Justiça, nas mesmas condições no que tange a titularidade da ação ou do procedimento administrativo[571].

Tulio Rosembuj define a natureza e objeto do *offer in compromise*:

> O compromisso de oferta (artigo 7122.º do IRC) é um contrato celebrado entre a Administração e o contribuinte para resolver um conflito entre ambos, em virtude do não pagamento de impostos, por um valor inferior ao da dívida fiscal. A oferta inclui qualquer tipo de impostos, bem como juros e multas. É um acordo de contato que resulta de uma negociação, oferta e contraoferta, tendendo a comprometer a exigibilidade da dívida tributária e seu valor.
> A base do compromisso de oferta é que ele facilita a cobrança e estimula o correto cumprimento por parte do contribuinte no futuro[572]. (tradução livre)

No tocantes as sanções tributárias objeto do *offer in compromise* correspondem as penalidades pecuniárias que pode decorrer de descumprimento de um dever jurídico, impostos pela IRS por diversas razões como a ausência de declaração de imposto no prazo legal, inadimplemento dos impostos no vencimento ou da forma correta, ausência de preparação uma declaração precisa, ou não proporciona informações precisas[573].

As multas tributárias podem ser removidas ou reduzidas nas hipóteses em que se constate que o contribuinte agiu de boa-fé e demonstrar uma justificativa razoável para a violação da norma tributária e não cumprimento de suas obrigações fiscais.

O IRS tem compreendido como fatos razoáveis a retirada das multas nos casos de incêndios, casos fortuitos, desastres naturais e outras incapacidades para obter

---

[571] GODOY, Arnaldo Sampaio Morais de, *op. cit.*, p. 422.

[572] "El compromisso de oferta (Sección 7122 del IRC) es um contrato entre la Administración y el contribuyente para resolver um conflito entre ambas, a consecuencia de impago de impuestos, por um importe inferior a la deuda tributária. La oferta compreende cualquier classe de impuestos, así como los interesses y sanciones. Es um acuerdo contactual que resulta de una negociación, oferta y contraoferta, tendente al compromisso sobre la exigência de la deuda tributaria y su cuantía. El fundamento del compromisso de oferta es que facilita la recaudación y estimula el cumplimiento correcto por parte del contribuyente em el futuro" (ROSEMBUJ, Tulio. **La transacción tributaria. Discricionalidad y actos de consenso**. Barcelona: Atelier, 2000, p. 85).

[573] UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE. Multas. https://www.irs.gov/es/payments/penalties.

documentos, falecimentos, enfermidades graves, incapacidade ou ausência inevitável de um membro familiar ou outra razão que impede o cumprimento do dever[574].

E, para as reduções das multas, são levados em considerações outras causas tais como a política de diminuição de multa pela primeira vez nas hipóteses de não apresentação de declaração de imposto, pontualidade no pagamento ou não depósito dos impostos, quando não foi penalizado nos últimos três anos fiscais; apresentação de todas as declarações que são requeridas ou pediu uma prorrogação para apresentar; ou houve o pagamento ou fez um acordo de adimplemento do imposto devido. Finalmente, quando houver um erro na orientação por escrito da IRS, podendo ser qualificada como exceção estatutária[575].

A celebração do *offer in compromise* assenta-se em três fundamentos nucleares: a) dúvida sobre o mérito da dívida (*doubt as to liability*); b) dúvida a respeito da possibilidade de pagamento (*doubt as to collectibility*); e, c) dúvida no tocante a capacidade de pagamento resultante de qualquer circunstância excepcional (*effective tax administration*)[576].

O primeiro relaciona-se com a existência de fundadas razões sobre o acerto da liquidação do tributo, que pode ocorrer em matéria de fato ou de direito na interpretação das normas jurídicas, sobre a legalidade. Para o caso de pronunciamento judicial não sobressairá dúvida passível de transação administrativa. Tulio Ronsenbuj[577] aponta que o principal fundamento é o *doubt as to liability*.

A dúvida sobre a capacidade de pagamento, ocorre quando se evidencia que o contribuinte não possui meios efetivos de pagar a totalidade da dívida tributária. E o terceiro fundamento, se razões de naturezas excepcionais devidamente comprovadas impedem o adimplemento como ocorre com o acometimento de uma doença de um familiar[578].

---

[574] UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: Alivio de la imposición de multa debido a causa razonable. https://www.irs.gov/es/businesses/small-businesses-self-employed/penalty-relief-due-to-reasonable-cause.

[575] UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: Alivio de la imposición de multa debido a uma excepción estatutária. https://www.irs.gov/es/businesses/small-businesses-self-employed/penalty-relief-due-to-statutory-exception.

[576] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 192-193.

[577] ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 85.

[578] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 193.

No entanto, se houver provas de que o contribuinte proponente em firmar o *offer in compromise,* tinha capacidade de solvência para realizar o pagamento integral da dívida tributária ou quando seja possível através de uma *installment agreement*[579], com a suspensão do prazo para adimplemento e parcelamento, será vedada a celebração da transação tributária.

No âmbito desta negociação, a iniciativa é do contribuinte para realizar o pedido, instruindo com informações econômicas relativas aos últimos 3 (três) meses, com a indicação de todos os rendimentos e custos do sujeito passivo, documentos estes que demonstram a situação econômico-financeira a fim de justificar a insolvência. Segundo informa Tulio Rosembuj[580] a aferição do valor patrimonial corresponde ao de sua venda forçada e não de mercado, e a capacidade de pagamento considera a corrente futura de ingressos de recursos com a sua regularidade ou flutuação, com análise de aspectos pessoais como idade, saúde, profissão e histórico do contribuinte. Para ofertas de compromisso em montante fixo deve ser acompanhado do pagamento de 20% (vinte pontos percentuais) da promessa, que pode ser prestacionada em 5 (cinco) vezes; e para as ofertas de compromisso de pagamento periódico será instruído com o recolhimento da primeira prestação[581].

É reservada à Administração a prerrogativa de requisição de documentos ou informações adicionais para análise dos requisitos legais, e na estipulação dos aspectos quantitativos do ajuste, deve salvaguardar o direito do contribuinte de reserva de capital que confira a sua subsistência ou manutenção da atividade econômica.

O *Internal Revenue Code* no §7122, item "d", "2", "a", assegura a competência do Secretário do IRC para estabelecer diretrizes em tabelas de subsídios nacionais e locais destinado a fornecer parâmetros aos contribuintes, que se concretizam no *National Standars of Necessary and Conditional Expenses*[582].

No entanto, existem regras especiais para aferição das propostas pelos agentes do IRC como aos contribuintes de baixa renda ajustada, com relação a oferta de baixo valor[583], e para o caso de propostas relacionadas a atribuição de responsabilidade

---

[579] UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: Installment Agreement Request. Instructions for Form 9465 (Rev. 10-2020). https://www.irs.gov/es/payments/online-payment-agreement-application.
[580] ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 86.
[581] *Cf.* §7122, item "c" do *Internal Revenue Code*.
[582] https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/national-standards-food-clothing-and-other-items.
[583] Cf §7122, item "c", 3, do *Internal Revenue Code.*

tributária do contribuinte por ausência de localização da declaração ou na exigência de demonstração financeira[584].

O oferecimento de proposta do *offer in compromise* produz os efeitos de suspensão do prazo prescricional da dívida tributária e retira o requisito de exigibilidade da instância executiva no período que permaneça em negociação.

Francisco J. Nicolau Domingos[585] defende que a assinatura da proposta de acordo implica em renúncia de qualquer ação judicial relacionado ao débito tributário negociado.

Entendemos que este efeito somente se perfectibilizará com a aceitação da proposta pela IRS, momento em que se consuma a transação, numa apreciação sob a lógica da razoabilidade que devem cercar a relação dialógica entre a Administração e o contribuinte.

5.1.1.4 *Taxpayer advocate service*

O Serviço de Defensor de Contribuinte nos Estados Unidos da América é uma organização independente dentro do IRS[586] sob a direção do *National Taxpayer Advocate*, representado em cada Estado por um delegado (*Local Advocate Taxpayer*) nas sedes do IRS, por meio de oficinas de resoluções de conflitos com a agência tributária.

A independência do *taxpayer advocate service* (TAS) é assegurada pela existência de garantias legais consistente na manutenção de meios de comunicação desvinculada da estrutura dos departamentos da IRS, por meio de telefone, fax ou uma caixa postal separada da agência tributária; e, pela obrigação de manutenção de sigilo e discrição de não divulgar ao IRS qualquer comunicação mantida com o contribuinte[587].

A função primeva do TAS[588] é auxiliar na tarefa de resolver os conflitos que os contribuintes pessoas físicas e pessoas jurídicas detenham com o IRS. Destas atividades,

---

[584] *Cf* §7122, item "d", 3, do *Internal Revenue Code.*

[585] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.,* p. 196.

[586] El Servicio del Defensor de Contribuyente (TAS por sus siglas em inglês) es uma organización independiente dentro del Servicio de Impuestos Internos (IRS). Nuestro trabajo es assegurar que todos los contribuyentes sean tratados de manera justa y que usted conozca y compreenda sus derechos" (https://es.taxpayeradvocate.irs.gov/about-us/).

[587] FLOR, Luis María Romero. **Las actas com acuerdo em la ley general tributaria y en derecho comparado**. 2010. 372 f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdad de Ciencias Jurídicas y Sociales da Universidad de Catilla La Mancha e Facoltà di Giurisprudenza di Università di Bologna, Bologna, 2010, p. 148.

[588] "The TAS is an independent organization within the IRS that helps taxpayers and protects taxpayers' rights. TAS can offer free help if your tax problem is causing a financial difficulty, you've tried but are unable to resolve your issues with the IRS or you believe an IRS system, process or procedure isn't working as it should. If you believe you are eligible for TAS assistance or would like more information, call the TAS at 877-777-4778, TTY/TDD 800-829-4059, go to www.taxpayeradvocate.irs.gov, or refer to

destacam-se, a prerrogativa de examinar todas as reclamações dos contribuintes identificando todos os incidentes relacionados a incidência de impostos como as inconsistências de substâncias ou de formas nas declarações, lacunas de informações, cumprimento de obrigações no prazo etc. A faculdade de apresentar ao IRS os assuntos que atingem os direitos dos contribuintes quando aumentam a carga tributária e geram obstáculos e afetam os interesses destes. E, realizar a análise, o estudo e a apresentação de propostas de reformas administrativas e legislativas para aprimoramento do sistema tributário para melhorar a eficiência[589].

A instauração do procedimento no TAS se destina aos casos em que o contribuinte tenha solicitado alguma providência ou reunião com o IRS com a mora de 30 (trinta) dias para resolução do assunto ou não recebeu resposta prometida, ou quando está sofrendo um prejuízo econômico que impede a satisfação de necessidades básicas. O pedido pode ser realizado de maneira informal mediante qualquer linha de comunicação do TAS, promovendo a inscrição do formulário nº 911 com a inserção de dados de qualificação, contato, tipo de declaração tributária e períodos de apuração, descrição do problema, soluções prévias ventiladas e órgãos oficiais que tenha se comunicado.

Assim, com o recebimento da solicitação do contribuinte será designado um *Taxpayer Advocate* que desempenhará as atribuições de maneira imparcial e independente para atender as pretensões daquele, com ajustes de prazos para conclusões, apresentado propostas de soluções para evitar futuros problemas tributários.

5.1.2 Sistemas alternativos de resoluções de conflitos (*alternative dispute resolution*)

A aplicação generalizada dos usos de mecanismos alternativos de resolução de conflitos pela Administração Pública nos Estados Unidos da América foi implementada pela *Adminstrative Dispute Resolution Act* – ADRA de 1996, com uma estrutura normativa impositiva à diversas agências do governo federal americano para que adotem providências para implementar o uso de ADR's e *case management*. A ADRA modificou a lei de processo administrativo (*Administrative Procedure Act* – APA), com o objetivo de tornar realizável o uso dos ADR's com critérios para designações de atores imparciais

Publication 1546, Taxpayer Advocate Service – We Are Here to Help You" (UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest if You Disagree. Publication 5 (Ver. 4-2021). https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf.

[589] AUCEJO, Eva Andrés, *op. cit.*, p. 31; FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 148.

e neutros, para desempenho em diversos procedimentos consensuais, impondo regras de confidencialidade[590].

O *Negotiated Rulemaking Act* of 1996 que inseriu o Subcapítulo III do Título 5 do *U. S. Code*, estabeleceu regras para o procedimento de regulamentação negociada (*Negotiated Rulemaking Procedure*). Houve a outorga às agências para estabelecerem um regulamento negociado por um comitê desenvolvendo as regras, quando exista a presença de um interesse público, e presente as seguintes circunstâncias: a) a necessidade de uma regra; b) um número limitado de interesses identificados que serão afetados; c) uma probabilidade razoável de composição entre o Comitê e representação dos contribuintes, dentro de um período razoável.

Com estes marcos legislativos do Direito norte-americano houve a inserção de alguns modelos de sistemas alternativos de resoluções de conflitos como a mediação, o *fast track mediation* e a arbitragem.

5.1.2.1 Mediação

A mediação com método alternativo de solução de litígio surgiu de um programa com estabelecimento de limites fixados em valores das dívidas tributárias, e hodiernamente, se adequa a qualquer valor para acesso ao instituto, caracterizado pela informalidade, flexibilidade e a voluntariedade.

O *Internal Revenue Code* no §7123, item "b", "1", encerra que a mediação está sujeita a regulamentação pelo Secretário do IRS, delimitando que o contribuinte ou o *Appeals Office* podem solicitar a instauração de um procedimento de mediação sem caráter vinculativo sobre qualquer questão oriunda de uma apelação ou tentativas de negociações não finalizadas do *cloosing agreements* ou *offer in compromise*.

Assim, a inviabilidade de acordo nas fases anteriores permite que seja implementa a resolução do conflito entre a Administração e o contribuinte, buscando a eficiência, com utilização de outro mecanismo que envolve a participação de um terceiro, o mediador, de modo facultativo. Para Tulio Rosembuj[591] a mediação é uma prolongação do procedimento de apelação e tem a finalidade de fomentar o cumprimento voluntário da lei.

---

[590] SALLES, Carlos Alberto de. A solução consensual de controvérsias administrativas: o caso do governo federal norte-americano. *In*.: WATANABE, Kazuo *et al* (coord). **Desjudicialização, Justiça Conciliativa e Poder Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. RB-16.2. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/253598259/v1/page/RB-10.3>. Acesso em 19 mai. 2022.

[591] ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 95.

A mediação configura-se como uma última alternativa disponível ao contribuinte para resolver o litígio com a IRS, antes de submissão do caso ao *United States Tax Cout*. No entanto, para a sua submissão é indispensável a presença de indícios que demonstrem a boa-fé do contribuinte, isto é, que a sua pretensão possua um mínimo de fundamento jurídico razoável e não tenha por objetivo, a dilação do prazo do cumprimento do dever jurídico.

A estruturação deste mecanismo de solução de conflito, se desenvolve com escolha de um ou mais mediadores pelas partes a partir de uma lista de funcionários da IRS com experiência e capacitação para o ato. Os quais devem oferecer uma assistência objetiva, imparcial e com neutralidade com cooperação para que as partes encontrem um consenso na resolução de um arranjo[592]. É permitido ainda, a nomeação de um comediador integrante de lista de mediadores de organizações locais ou nacionais sem vínculo com a Administração[593], que possuam experiência, formação em Direito Tributário e domínio de atividade empresarial, assumindo o contribuinte a responsabilidade pelo seu custeio. E, quando o comediador integre os quadros do *Appeals Office* cabe a IRS suportar estas despesas.

O pedido de mediação deve ser direcionado ao *appeals team manager* e indicar precisamente as questões controvertidas; um rol de testemunhas, advogados e representantes; a escolha de local e data para a sessão de mediação; a declaração de submissão voluntária e de confidencialidade; e a divisão de despesas e a forma de remuneração do mediador[594].

Algumas situações estão excluídas da mediação como: i) casos em que a mediação não é apropriada sob o 5 *U.S. Code* §572 ou § 575, que conferem a autoridade geral diretrizes para o uso da solução alternativa de controvérsias na Administração; ii) questões protocoladas em qualquer tribunal; iii) questões para as quais a mediação não seria consistente com uma boa política fiscal da Administração, tais como, mas não se limitando a questões regidas pelo fechamento de acordos, por coisa julgada, ou por súmula controladora da Suprema Corte; iv) questões frívolas ou qualquer procedimento fiscal posterior; v) casos em que o contribuinte não agiu de boa-fé durante a liquidação negociações; vi) questões que foram identificadas de outra forma nas orientações

[592] ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 95.
[593] *Cf. Revenue Procedure 2009-44*, disponível em http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-09-44.pdf.
[594] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 202.

subsequentes emitidas pela IRS como os excluídos do programa de mediação processual[595].

O procedimento de mediação é cercado de algumas formalidades ou garantias às partes, como a necessária observância do sigilo e da proibição de contato de uma das partes com o mediador, por ser um instrumento revestido de confidencialidade e imparcialidade. A informação transmitida nas sessões de mediação não pode ser revelada por uma das partes, justamente para que seja atendido o interesse público com a isenta composição do litígio, exceto se um dos membros da IRS constate a violação de uma norma tributária, diante do dever funcional de reportar o ilícito ao seu superior hierárquico. Agora, a proibição de reuniões ou contatos individuais com o mediador, importa em preservar contra o risco de desiquilíbrio decorrente da possibilidade de influenciá-lo na condução do ajuste.

5.1.2.2 *Fast track mediation* (FTM)

Esta modalidade de mediação corresponde ao programa simplificado com a imposição de um prazo de 30 (trinta) a 40 (quarenta) dias, a contar da primeira sessão de mediação para resolução do conflito.

Denota-se que se destina a questões de baixa complexidade e assuntos com potencialidade serem objetos de acordo. É indispensável que o litígio não tenha sido submetido à apreciação do judiciário e a proposta de mediação possua um limite de $ 50.000 (cinquenta mil) dólares.

Francisco J. Nicolau Domingos[596] informa que o FTM se destina a auxiliar na resolução de litígios resultante de uma inspeção tributária ou aceitação de propostas de *offer in compromise*.

O procedimento se instaura com a apresentação de um formulário de acordo (*agreement to mediate*) assinado pelo contribuinte e por um representante do IRS, desde que depois da conclusão da inspeção. Na sequência é designado um mediador, que agenda uma reunião para as tratativas conclusivas, devendo comparecer representantes com poder de tomar decisões e com autorização para acesso as informações sigilosas. Nesta modalidade não é admissível a nomeação de um mediador privado.

Na sessão é realizada uma breve exposição, no qual o mediador faz algumas abordagens, com papel de facilitador da comunicação, na tentativa de demover às partes

---

[595] UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE. Administrative, Procedural, and Miscellaneous. https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-09-44.pdf.
[596] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 206.

para chegarem a um acordo satisfatório[597]. Em caso de composição, o litígio se encerra com a assinatura dos documentos fornecido pelo *The Small Business/Self Employed Division* serviço integrante do IRS. E na hipótese de rejeição total ou parcial, o contribuinte detém o direito de recurso direcionado à *Appeals Office*[598].

5.2 Reino Unido (ou Grã-Bretanha)

No Reunido Unido o sistema tributário é edificado a partir da declaração institucional de direitos dos contribuintes expressos na *Taxpayer's Charter*, incorporando diversas regras jurídicas, que a Administração deve observar ao desempenhar a potestade pública.

Reflexo desta amplitude dos direitos de garantias dos contribuintes é o direito ao sigilo, impondo aos agentes fiscais para acesso de informações privativas as prévias autorizações administrativas ou judiciais. Em contrapartida a Administração Tributária detém a prerrogativa de impor determinadas obrigações aos contribuintes a prestarem informações para o fim de cumprimento de seus deveres tributários, na sistemática de auto liquidação tributária.

Tal circunstância, consoante denota a doutrina[599], marca uma relação colaborativa para a persecução do interesse público entre o Estado e o cidadão, criando condições de se desenvolver uma via consensual para resoluções de litígios tributários.

O contencioso tributário do Reino Unido com as modificações introduzidas pelo *Tribunals Courts and Enforcement Act* de 2007, estruturou os tribunais administrativos em um órgão a quem cabe a administração, o *HM Courts & Tribunals Service* (HMRC). E criou os tribunais de primeira instância, o *First-Tier Tribunal*, e em segunda instância, o *Second-Tier Tribunal.* A composição dos tribunais é heterogênea, podendo ser integrados por cidadãos sem formação jurídica. E as decisões do *Second-Tier Tribunal* podem ser enfrentadas por meio de recurso para um *Court of Appeal.*

Hodiernamente, na Grã-Bretanha foram promulgadas diversas normas de reforma do sistema tributário permitindo a resolução de conflitos tributários, de forma análoga ao dos Estados Unidos da América, na medida em que oportuniza a realização de acordos ou *agreements* com os serviços de inspeção tributária, evitando o recurso da via judicial.

---

[597] AUCEJO, Eva Andrés, *op. cit.*, p. 33.
[598] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 208.
[599] CHUECOS, Montserrat Casanellas; PAZ, María Olay de. La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido, in **Quincena Fiscal** n.º 12, 2003, *apud* DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 215.

O sistema consensual de resolução de conflito tributário é baseado em dois modelos, um fundado numa prática adaptada da Administração Tributária no âmbito de um procedimento de inspeção, e outro, com fundamento no art. 54, 1 da *Taxes Management Act* de 1970 (TMA).

5.2.1 Sistemas preventivos de litígios

No Reino Unido o sistema preventivo de litígios tributários se desenvolveu através dos diversos *agreements*, com ênfase sobre a sanção tributária, como modelo os acordos prévios à pronúncia judicial e a mediação pelo *adjudicator office*. Abordaremos com mais ênfase a seguir.

5.2.1.1 *Agreement* no procedimento de inspeção tributária

No âmbito da inspeção tributária a Administração possui o poder-dever fiscalizatório ao se deparar com uma infração tributária quando verifique a existência de uma fraude ou negligência nas declarações de rendimentos apresentadas, e promover de ofício as alterações da matéria tributária, procedendo a determinação do imposto devido, apurando os juros e a aplicação de sanções.

Na sequência, o inspetor no início do procedimento descreve as ocorrências e irregularidades, indicando as sanções que o contribuinte está sujeito, e apresenta uma proposta de transação. Esta faculdade é franqueada ao contribuinte que pode encaminhar uma proposta à Administração, que se aceita pelos agentes do Estado, enviam uma comunicação por escrito (*letter of acceptance*), formalizando um instrumento com força de contrato.

Segundo aponta Francisco J. Nicolau Domingos[600] a aceita da oferta da composição pela Administração Tributária afasta a natureza pública e adquire uma natureza privada, na medida em que o crédito negociado não possui qualquer privilégio no concurso de credores em eventual falência do contribuinte.

A formalização do acordo entre as partes possui a mesma força vinculante que uma resolução emitida pelos *comissioners* num processo de apelação[601]. Exceto, se nos 30 (trinta) dias seguintes ao término do acordo, o recorrente comunique por escrito ao inspetor ou a qualquer agente competente a sua renúncia à transação, considerando-se rescindida[602]. Na situação inversa, o contribuinte poderá retirar o recurso apresentando para fins de uma composição consensual, comunicando por escrito ou verbalmente o

[600] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 223.
[601] FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 153.
[602] *Cf.* §54 do *Taxes Management Act* de 1970.

inspetor ou agente responsável da sua intenção de não prosseguir com o recurso, para que este decida se aceita a retirada; que se aceitada, pressupõe a formalização de um *agreement*.

Em caso de rejeição do acordo pela HMRC o contribuinte fica obrigado ao pagamento da dívida, dos juros e da sanção imposta, ou alternativamente, apresentar recurso do despacho que impôs a penalidade junto ao *First-Tier Tribunal.*

5.2.1.1.2 *Agreements* em matéria de sanções tributárias

Diante da relevância deste trabalho abordaremos com mais profundidade os *agreements* sobre as sanções no Direito Tributário do Reino Unido. Como visto, no percurso do procedimento fiscalizatório a legislação britânica, outorga a possibilidade de celebrar um *agreement* relativamente a obrigação tributária e as respectivas sanções cominadas.

Notadamente, admite-se que este mecanismo de solução de conflitos tributários utilizados pela Administração Tributária se estende de igual maneira no âmbito do procedimento administrativo sancionador, vale dizer, não se desenvolve a partir da negociação do crédito visto globalmente.

Luis María Romero Flor destaca que:

> No quadro descrito, o inspector da Receita Federal terá o poder, não só de impor, juntamente com o pagamento de juros de mora e sobretaxas, uma série de sanções em consequência da constatação de conduta negligente ou fraudulenta por parte do contribuinte; mas também pode, antes ou depois da resolução judicial, exigir o seu pagamento através do procedimento formal estabelecido para o efeito, anular o valor dos juros e das multas, e ainda reduzi-los por força de acordo com o contribuinte, danos que possam ser causados a ambas as partes pelo procedimento formal de imposição de sanções[603]. (tradução livre)

O acordo celebrado entre as partes quando envolvam as sanções tributárias podem efetivamente as favorecê-las, implementando um regime de fomento a sua adoção como mecanismo de resolução de litígios e eficiência dos atos. Para o contribuinte no *agreements* haverá um resultado com menor expressão econômica que o dever de pagar

[603] "Dentro del contexto descrito, el inspector del Board of Inland Revenue tendrá la potestad, no sólo de imponer, junto al pago de interesses de demora y recargos, una serie de sanciones como consecuencia de la constatación de una conducta negligente o fraudulenta del contribuyente; sino que además podrá, de manera previa o ulterior a la resolución judicial, exigir el pago de las mismas mediante el procedimiento formal estabelecido al efecto, anular el importe de los intereses y las sanciones, e incluso reducirlas en virtud de un acuerdo con el contribuyente que eluda los perjuicios que puedan ocasionar a ambas partes el procedimiento formal de imposición de sanciones" (FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 154).

o tributo na via contenciosa. E para a Administração Tributária a efetividade do pagamento sem recorrer a via judicial, importa em celeridade[604].

O *Tax Management*, no procedimento administrativa outorga à Administração Tributária a discricionariedade para reduzir as sanções aplicáveis ao contribuinte como método de resolução de conflitos tributários. Assim, proclama o art. 102 do diploma legislativo, o Conselho pode, a seu critério, mitigar qualquer penalidade, ou suspender ou agravar qualquer processo para recuperação dela, e pode, após julgamento, mitigar ainda mais ou remitir totalmente a penalidade[*605*].

Com efeito, no procedimento de aplicação de sanções conexo com a inspeção é franqueado à Administração o uso de mecanismos consensuais, podendo reduzir as penalidades e juros devidos pelos atos negligentes ou fraudulentos que são imputados ao contribuinte[606].Temos neste ponto uma nítida distinção com o *offer in compromise* do direito norte-americano.

O nível de redução da multa tributária depende do grau de colaboração do contribuinte durante o desenvolvimento do procedimento de inspeção tributária, o montante fraudado, a gravidade da infração e se a regularização fiscal decorreu de iniciativa do contribuinte ou decorrência do ato de ofício do agente fiscal[607].

Luis María Romero Flor[608] destaca que a aceitação da oferta pela Administração é ultimada pela formalização do *agreements* com força vinculante de um contrato, mas se houver o descumprimento da avença pelo contribuinte poderá exigir o cumprimento da sanção que for imposta, ou reiniciar novas negociações e ainda, optar pela anulação do acordo[609].

5.2.1.2 Acordo prévio à pronúncia judicial

A submissão do litígio entre o HMRC e o contribuinte ao Poder Judiciário não impede a realização de *agreements* entre as partes, até que seja prolatada uma decisão final pelo órgão jurisdicional competente. No entanto, estes ajustes devem ser deduzidos na via judicial com a aceitação de ambas as partes.

Efetivamente, as liquidações de tributos e juros, e a aplicação de sanções podem ser mantidas, alteradas ou extintas nos limites de um acordo realizado entre as partes, até

---

[604] FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 154.
[605] "[...] *the Board may in their discretion mitigate any penalty, or stay or compound any proceedings for recovery thereof, and may also, after judgment, further mitigate or entirely remit the penalty.*
[606] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 224.
[607] FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 155.
[608] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 155.
[609] No mesmo sentido: DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 225.

o momento em que o Poder Judiciário se manifeste conclusivamente sobre o mérito do litígio tributário, quando faz prevalecer o entendimento adotado.

Os acordos judiciais podem ser escritos com notas esclarecedoras, indicando o método de apuração da obrigação tributária, as alterações realizadas e o valor das liquidações, sob pena de invalidade[610]. Se formalizados por outro meio idôneo, a sua validade depende de confirmação de seu conteúdo pelo inspetor, mas a sua eficácia, depende do transcurso do prazo de reflexão que o contribuinte possui, para exercer seu arrependimento no prazo de 30 (trinta) dias.

A celebração do *agreements* com fundamento no art. 54 do *Tax Management Act* tem eficácia vinculante, gerando o efeito de preclusão do direito de autotutela e de revisão do HMRC sobre a matéria tributável, de reexaminar as questões objeto de pronúncia judicial na finalidade de encerrar nova liquidação tributária.

5.2.1.3 Mediação pelo *adjudicator office*

O *adjudicator office* exerce a função de verificação de reclamações apresentadas pelos contribuintes referente a atuação dos órgãos administrativos competente pela fiscalização e apuração de tributos, à morosidade de suas manifestações e conclusões, eventuais erros nas liquidações tributárias e pelo excesso no exercício da discricionariedade administrativa, mediante a instauração de um procedimento de mediação.

Importante, ressalvar que algumas situações de fatos não podem ser apreciadas neste procedimento como matérias definidas pelos Tribunais ou reclamações em andamento no *Parliamentary Ombudsman*.

A estrutura deste organismo de mediação e seus funcionários integram à Administração, com a presidência de um juiz, que na qualidade de mediador lhe é garantido a imparcialidade para consecução dos objetivos desta modalidade de resolução de conflitos tributários[611].

Em termos procedimentais, o contribuinte ao oferecer a reclamação ao *adjudicator office*, é promovida solicitação de ofício aos órgãos que emanou os atos questionados com a apresentação de um relatório e cópia do processo.

Após, recebimento destas informações e documentos, são encaminhados ao *adjudicator* que pode propor uma composição amigável. E em caso de rejeição, o *adjudicator* expede uma recomendação formal com a indicação de soluções para

---

[610] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 228.
[611] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 230.

supressão do litígio e o HMRC assume o compromisso de observá-las em sua atividade, exceto em situações excepcionais. E subsequentemente, deve enviar uma carta ao contribuinte esclarecendo as razões pelas quais é mantida a decisão pelo HMRC.

5.2.2 Sistemas alternativos de resoluções de conflitos

Os diversos modelos de *agreements* no Reino Unidos como sistema preventivo de litígio tributário podem não surtir resultados efetivos, bem como, a mediação por meio do *adjudicator office,* posto que a Administração pode legitimamente deixar de observar suas recomendações.

A necessidade crescente de procura de uma eficiência da administração tributária impulsou que o Reino Unido buscasse imprimir novos meios alternativos de resolução de conflitos, que privilegiasse a colaboração entre os sujeitos da relação tributária, aproximando-se numa troca dialógica de comunicação.

5.2.2.1 Mediação *strictu sensu*

Neil Andrews, professor emérito de Direito na Universidade de Cambridge destaca o enfoque dos métodos alternativos de resolução de conflitos no Reino Unido:

> As CPR estabelecem que os tribunais têm cada vez mais observado que os processos judiciais devem ser a última opção, e ações não deve ser movidas de maneira prematura, quando um acordo ainda é possível. Portanto, as partes devem considerar se as formas alternativas de resolução de conflitos são mais adequadas do que o litígio, e, se for o caso, devem se esforçar para entrar em acordo sobre qual das formas há de ser adotada[612].

No Reino Unido existe uma política de mediação de conflitos na tentativa de resolução de conflitos por meios alternativos ganhando notoriedade a mediação em que um terceiro na qualidade de facilitador que não tenha participado do conflito quanto a liquidação tributária, engendrará esforços para que as partes encontrem um consenso ou ponto comum para uma concertação administrativa.

Na mediação *stricto sensu* é contribuinte que possui legitimidade para a realização de uma tentativa de resolução de conflito tributário junto ao HMRC, sendo aberto ao diálogo e discussão, sem assumir uma posição a respeito da divergência

---

[612] ANDREWS, Neil O moderno processo civil: formas judiciais e alternativas de resolução de conflitos na Inglaterra apud PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. A mediação e o código de processo civil projetado. *In*.: Teresa Arruda Alvim. **Reflexões sobre o Novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. Disponível em*:* <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/103219806/v1/document/103554010/anchor/a-103554010>. Acesso em 21 mai. 2022.

instaurada, com olhar[613] sobre os benefícios que podem advir de um ato negociado entre as partes.

Para a hipótese de consenso com o uso da mediação, a *Dispute Resolution Unit* e o setor responsável do HMRC contatam o responsável para ajustes dos procedimentos a serem adotados. E, em caso de discordância quanto ao meio, o ADR *panel* decidirá[614].

No pedido de mediação deve-se indicar os motivos que se entende relevante para a submissão do caso. Com o recebimento do pedido, promovem-se os debates acerca dos benefícios a serem alcançados pelo método alternativo de resolução no âmbito da Administração Tributária.

Na hipótese de obtenção do consenso quanto ao uso da mediação, realiza-se o agendamento das etapas de mediação, a escolha de local e dará das sessões, com as ressalvas quanto a confidencialidade e incomunicabilidade isolada do mediador, para chegar a um acordo. Que se positivo, ocorre a sua transcrição em documento e assinado pelas partes na mesma sessão, ainda que não seja possível a liquidação da matéria tributável, encerrando o litígio[615].

A mediação confere as partes a condução e a centralidade, assumindo um protagonismo no transcurso dos debates dialógicos, para a formação de uma decisão construída e consensual. Diferente do processo judicial que é público e com efeitos psicológicos, a mediação é marcada pela confidencialidade e sigilo quanto as discussões e informações. E a mediação proporciona o encerramento do litígio de uma forma mais célere, econômica e eficaz.

5.3 França

O Direito Administrativo francês é caracterizado pela dualidade de jurisdição delimitando a competência da Justiça Administrativa e do Poder Judiciário, de modo que

---

[613] "Potential litigants have become aware that mediation can secure various economic gains, social benefits, and even psychological advantages, when compared to the other two main 'paths of justice', namely court proceedings and arbitration.5 The following points will be uppermost in the minds of disputants when they peer down the barrel of court proceedings: (1) the perception (and nearly always the reality) that court litigation is unpredictable; (2) the judicial process (including extensive preparation for the final hearing) involves a heavy-handed fight for justice, which is a source of expense, delay, and anxiety; (3) court litigation offers little scope for direct participation by the parties, as distinct from legal representatives; (4) final judgment normally awards victory to only one winner; (5) trial is open-air justice, visible to mankind in general; (6) litigation is private war – even if judges pretend that it is governed by elaborate rules and conciliatory conventions designed to take the sting out of the contest" (Nota de rodapé 43. PINHO, Humberto Dalla Bernardina de, 2014, *op. cit, p. 273*).

[614] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 233.

[615] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 233.

algumas questões são definidas exclusivamente pela Administração Pública, dentro de um contencioso administrativo.

Sérgio de Andréa Ferreira aponta que a atividade tributária francesa como atribuição exclusiva do Estado, não se equiparado a atividade privada (aspecto de delimita a competência judicial), é de "competência exclusiva dos tribunais da jurisdição administrativa, embora as leis prevejam exceções numerosas e importantes (impostos indiretos, p. ex.)[616]".

Nesta conformação a Administração Tributária atua com poderes exorbitantes em relação aos contribuintes, com privilégio da execução prévia, isto é, a possibilidade de imediata satisfação dos créditos tributários sem a necessidade de intervenção do Judiciário.

A Administração Tributária na França possui a seguinte estrutura orgânica (i) Direção Geral dos Impostos que cuida da gestão e liquidação dos principais impostos (sobre fortunas e direitos de registro), (ii) a Direção Geral da Contabilidade Pública que detém a competência para a cobrança do imposto sobre os rendimentos e dos impostos locais diretos e (iii) a Direção Geral de Alfândegas e Impostos Indiretos que cuida da liquidação, controle e cobrança de alguns impostos indiretos e sobre o comércio exterior.

O sistema tributário francês é baseado nos procedimentos de auto liquidação de tributos, no qual o contribuinte declara os fatos tributários e a Administração compete à liquidação. De modo que, a Administração Tributária detém a prerrogativa de revisão das declarações através do direito de comunicação e o direito de controle, permitindo a busca de informações junto à terceiros e quanto a sua autenticidade[617], bem como, solicitar esclarecimentos diretamente do contribuinte.

O procedimento administrativo fiscal na França, geralmente, se desenvolve com atos de inspeção que pode ocorrer no local da contabilidade do contribuinte, com capacidade de resultar na existência de omissões, erros, dissimulações ou fraudes que autorizam a realização de correções nas declarações apresentadas, dentro de um quadro de colaboração com o contribuinte, antes de aplicar sanções[618].

---

[616] FERREIRA, Sergio de Andréa. A Justiça Administrativa Francesa na Atualidade. **Revista de Direito do Ministério Público do Estado da Guanabara**, Rio de Janeiro (RJ), nº 09, p. 108-127, set./dez. 1969. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/web/guest/servicos/revista-do-mp/revista-9-fase-1/artigo-das-pags-108-127>. Acesso em 21 mai. 2022.
[617] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 236-237.
[618] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 238-239.

A Lei dos Procedimentos Fiscais ("*Livre des Procédures Fiscales"*) concede aos contribuintes o direito de postular por meio da jurisdição graciosa a remissão total ou parcial dos impostos direitos, multas fiscais e juros de mora; podendo restringir as reduções das sanções através de uma transação, desde que o contribuinte alegue a clemência ou dificuldade econômicas para cumprimento de suas responsabilidades tributárias[619].

No âmbito da jurisdição graciosa a Administração Tributária apenas exerce uma competência discricionária sem apreciar os argumentos do contribuinte acerca da existência ou não do fato tributário e a liquidação[620]. Atividade sancionatória como ato imperativo e unilateral da Administração é vinculada, mas a norma jurídica confere uma margem de valoração para alteração do seu valor quantitativo sob determinadas condições.

Para alcançar o resultado pretendido o contribuinte deve apresentar um recurso gracioso (*recours gracieux*) que deve fundamentar sua causa de pedir sobre os fatos que conferem um direito à redução ou eliminação dos tributos, seus encargos e sanções. Deve-se demonstrar efetivamente uma impossibilidade de cumprimento da exação fiscal e não mera dificuldades ordinárias.

A Administração Tributária francesa amparada por um regime publicístico com a presença de prerrogativas exorbitantes, justificando na necessidade de persecução do interesse público e na sua supremacia, encontra na jurisdição graciosa, a possibilidade de adoção de mecanismos consensuais, que geralmente não exige uma contrapartida do contribuinte, ao menos de forma direta. Efetivamente, ocorre uma abertura do processo tributário à equidade[621] e a valores de um Estado consensual.

Nos recursos de jurisdição graciosa para fins de concessão das extinções e reduções, a Administração Tributária deve efetuar um juízo da gravidade da infração, apurar o prejuízo proporcionado ao Estado, e apreciar o grau de cumprimento fiscal pelos contribuintes de suas obrigações tributárias, para permitir a valoração quanto à possível atenuação ou agravação de responsabilidade.

Com base nestes parâmetros, e reunidas todas as informações que evidenciem a capacidade de pagamento, as reduções previstas nas normas jurídicas francesas, admitem o uso da *remise,* da *transaction fiscale e da médiation fiscale*.

---

619 FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 162.
620 DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 256.
621 *Ibidem*, *op. cit.*, p. 257.

5.3.1 *Remise*

A *remise* é um ato unilateral expedido pela Administração Tributária que importa em uma renúncia total ou parcial de um crédito tributário definitivo decorrente de imposto direto[622] ou acréscimos aos impostos e aplicação de penalidades, reclamando que no procedimento administrativo tenham se tornado estáveis as liquidações tributárias e as imposições sancionatórias.

A natureza de ato jurídico unilateral, importa em uma concessão voluntária da Administração, não impondo exigências de contrapartidas diretas dos contribuintes, ainda que a legislação vincule suas motivações por critérios relacionados as circunstâncias em que a infração foi cometida e a situação econômica do contribuinte.

O artigo L247 do LPF prevê sobre a *remise*:

> A administração pode conceder, a pedido do contribuinte:
> 1° Remessas totais ou parciais de impostos diretos regularmente estabelecidos quando o contribuinte estiver impossibilitado de pagar por constrangimento ou indigência;
> 2° Remessas totais ou parciais de multas fiscais ou aumentos de impostos quando estas multas e, se for o caso, os impostos a que se acrescem forem definitivas[623]. (tradução livre)

Com efeito, a norma jurídica francesa permite que a Administração Tributária com base na oportunidade e conveniência promova a eliminação ou redução de impostos e multas fiscais por um ato clemência do Estado ou quando o contribuinte não tiver condições efetivas de pagar.

Este ato de benevolência do Estado deve ser deferido quando ocorra uma impossibilidade material de cumprimento da obrigação tributária, sem prejuízo, de outros elementos que a autoridade administrativa repute relevante de maneira objetiva para valoração de fundamentos.

Francisco J. Nicolau Domingos[624] defende que no tocante as sanções fiscais o fundamento da redução encontra-se na aferição da gravidade da infração, o prejuízo causado ao erário público e a motivação que conduziu à prática do ato ilícito.

---

[622] "2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives" (*cf.* art. L247 do Livre des procédures fiscales).

[623] "*L'administration peut accorder sur la demande du contribuable: 1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence; 2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives*" (artigo L247 do LPF)

[624] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 260.

Conclui-se que o *remise* não se constitui em método de resolução consensual de conflitos, mas ato de renúncia ao crédito fiscal praticado pela Administração Tributária em decorrência de política fiscal, que demanda manifestação volitiva do contribuinte e decisão administrativa, sem efeitos exoprocessuais.

5.3.2 Transação tributária

A transação tributária na França vem disciplinada no item 3 do artigo L247 do *Livre des Procédures Fiscales*, que averba que a Administração pode conceder a pedido do contribuinte "por meio de transação, redução de multas fiscais ou aumentos de impostos quanto essas penalidades e, se for o caso, os impostos a que se acrescem não forem definitivas[625]".

Em síntese, dentro da competência discricionária da Administração Tributária é conferida a possibilidade de transação sobre a multas fiscais e acrescidas aos tributos que forem definitivos no procedimento administrativo, ou seja, é necessária a definição da matéria tributável e a imposição de sanção por descumprimento da norma jurídica.

Luis María Romero Flor[626] esclarece que o instituto da transação é definido pelo artigo 2.044 do Código Civil francês, com natureza de contrato formal escrito, reconhecendo a existência de um paralelismo entre a figura da transação civil e a aplicação de suas regras no âmbito fiscal.

Segundo Tulio Rosembuj[627] a jurisprudência francesa discutiu durante longo tempo sobre a natureza jurídica da transação do crédito tributário, prevalecendo, atualmente a orientação de que a transação é um contrato por qual a Administração Tributária e o contribuinte, mediante concessões recíprocas põe fim a um litígio, com características idênticas ao regime de direito comum.

Efetivamente, a transação no Direito Tributário francês tem por objeto as sanções administrativas e as majorações de impostos que são consequências de infrações fiscais, que estão ainda sujeitas à revisão pelos Tribunais, destarte, estando excluídas as sanções penais tributárias que tem curso obrigatório na via jurisdicional[628]. Não são transacionáveis as cotas tributárias dos impostos[629], vale dizer, não podem ser objeto de redução no âmbito da transação.

---

[625] "[...] *par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives*" (item 3 do artigo L247 do LPF).
[626] FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 163.
[627] ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 65-66.
[628] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 261.
[629] ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 66.

A transação geralmente é sujeita a um pedido do contribuinte para que o Estado através de sua atuação discricionária, pautada em elementos objetivos relacionados aos propósitos da tributação e da sanção tributária estabeleça seus parâmetros com a redução ou eliminação desta. Contudo, o artigo R.247-8[630] do LPF permite que possa ser objeto de proposta de transação direcionada ao contribuinte pelo Diretor Departamental dos Impostos ou Diretor Regional das Alfândegas e Direitos Indiretos, segundo limites e condições fixadas pelas diretorias gerais respectivas.

Notadamente os pedidos de transações tributárias devem ser endereçados ao serviço de administração tributária do local de imposição da sanção, não reclamando nenhuma forma especial, no entanto, seu conteúdo deve indicar com precisão o contribuinte, as imposições realizadas, acompanhadas do aviso fiscal e do aviso de cobrança[631], assim, permitindo a exata caracterização dimensional do tipo de tributo, da infração e da sanção.

Ao receber o pedido ou representação a Direção Geral de Impostos verificará se houve omissão de informações das declarações apresentadas pelo contribuinte, fazendo um juízo de culpabilidade por eventuais manobras fraudulentas e de abuso de direito, que se concluir pela existência de má-fé rejeitará o pedido, ao fundamento de violação dos objetivos preconizados pela legislação na medida em que introduz um mecanismo de equidade na relação jurídica-tributária[632].

A análise das condições para o deferimento da transação tributária exige da Administração o estudo do comportamento fiscal do contribuinte, ingressando no histórico e perfil deste para vislumbrar o intuito de regularização do comportamento, objeto da erosa da norma tributária. Para tanto o agente encarregado da instrução emite um parecer, incluindo todas as informações úteis e propõe o montante das reduções, os valores das dívidas tributárias e os prazos de pagamento, indicando as razões para provimento do pedido, submetendo a autoridade administrativa competente para decisão.

Ao deferir o pedido a Administração notificará o contribuinte para que num prazo de 30 (trinta) dias emita a sua aceitação com a oposição de assinatura no termo. Celebrada a transação entre as partes, o contribuinte deverá cumprir a obrigação

---

630 "Les transactions ou les remises ou modérations prévues par les articles L. 247 et L. 248 peuvent être accordées sur proposition du directeur départemental des impôts ou du directeur régional des douanes et droits indirects selon le cas, dans les limites et conditions fixées par le directeur général des impôts ou le directeur général des douanes et droits indirects" (*Cf.* art. R247-8 do LPF).

631 *Cf.* art. R247-1 do Livre des Procédures Fiscales.

632 DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 265.

tributária, renunciando o direito de impugnação da matéria transacionada na jurisdição contenciosa[633].

O acordo produzirá o efeito vinculante entre as partes, equiparando-se a coisa julgada, impedindo que o contribuinte impugne a liquidação tributária e a Administração, promova a alteração da liquidação e das sanções reduzidas. De outro lado, a ausência de aceitação da transação pelo contribuinte, lhe assegura o direito de impugnar a liquidação fiscal perante a jurisdição contenciosa.

5.3.3 Mediação fiscal

A mediação fiscal no Direito francês se insere em medida alternativa de solução de litígio fiscal que pode ser alcançada pelo Estado e contribuinte por um intermédio de um mediador, conforme modelos já disseminados em outros países. Existem duas instituições que exercem esta função, a Defensoria de Direitos Humanos da República e a Mediação do Ministério da Economia, Finanças e Indústria.

Na França a mediação fiscal foi implementada pela Lei nº 76, de 6 de janeiro de 1973 com a instituição do Mediador da República Francesa, outorgando independência funcional para recebimento de reclamações dos cidadãos sobre as divergências entre o Estado e os contribuintes em matéria de tributação, e assegurando imunidade pelo desempenho de suas atribuições no que se refere as suas opiniões.

A partir de 29 de março de 2011, com a revogação da Lei nº 76, de 6 de janeiro de 1973 pela Lei nº 334, de 29 de março de 2011, as atribuições passaram a ser exercidas pelo Defensor dos Direitos Humanos da República.

A reclamação pode ser apresentada por qualquer pessoa física ou coletiva no decurso de um processo administrativo, sob o fundamento de que a sua situação fiscal foi mal interpretada pelas autoridades fiscais[634] e levar o caso à intermediação do Defensor dos Direitos Humanos da República.

Nesta apreciação inicial o defensor detém a prerrogativa de requisitar informações, dados e documentos dos órgãos e funcionários públicos mediante parecer, inclusive confidenciais ou protegidas por segredo, exceto sobre a segurança do Estado e defesa nacional, e política externa[635].

---

633 FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 164-166.

634 CHUB, Dmitry Valereivich; FOMIN, Anton Andreevich. Tax mediation: experience of France. Published in **journal "Taxes and Taxation**", n. 2, p. 210-217-, 2014. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.2.11229. Disponível em: <http://en.nbpublish.com/library_read_article.php?id=-28046>. Acesso em 10 nov. 2022.

635 *Ibidem*, *op. cit.*, p. 212.

Realizada a avaliação da reclamação submetida, o defensor pode formular uma recomendação para a resolução da lide à autoridade fiscal relativo à determinados pontos de disputa, permitindo a regularização tributária do reclamante, como alteração de fundamentos sobre a aplicação de penalidades ou redução da matéria tributável. Dmitry Valereivich Chub e Anton Andreevich Fomin destacam que em caso de concordância da autoridade fiscal com a recomendação pode adotar qualquer das providências previstas no artigo L247 do LPF, que prevê as resoluções do *remise*[636].

Em caso de ilegalidade do ato administrativo o defensor pode propor a autoridade competente qualquer medida de saneamento ou reavaliação. E se alguma norma apresentar desiquilíbrios ou desigualdades na incidência normativa, pode sugerir modificações legislativas[637]. O defensor não pode intervir em processo judicial, nem contrariar o mérito de uma decisão judicial, ressalvada a possibilidade de emitir recomendações ao órgão jurisdicional[638].

O Decreto nº 612, de 26 de abril de 2002, instituiu o Mediador do Ministério da Economia, Finanças e Indústria para as atividades de resoluções de litígios tributários, possuindo os mesmos poderes do Defensor de Direitos Humanos e possui um mandato de 3 (três) anos.

A reclamação a ser apresentada pelos contribuintes ao mediador deve ter sido apreciada previamente pelos órgãos ou funcionário público competente, com prolação de decisão com rejeição total ou parcial da pretensão[639]. É necessário a instauração de um procedimento administrativo obrigatório com a deflagração de um litígio, acrescido da aplicação do direito material pela autoridade fiscal.

Na apreciação das alegações apresentadas pelo contribuinte, se o mediador se convencer da correção ou presença de justificativas suficientes, poderá emitir uma recomendação ao departamento competente, sem efeito vinculante.

---

636 CHUB, Dmitry Valereivich; FOMIN, Anton Andreevich, *op. cit*., p. 212-213.

637 "Article 9. Lorsqu'une réclamation lui paraît justifiée, le Médiateur de la République fait toutes les recommandations qui lui paraissent de nature à régler les difficultés dont il est saisi et, notamment, recommande à l'organisme mis en cause toute solution permettant de régler en équité la situation de l'auteur de la réclamation. Lorsqu'il apparaît au Médiateur de la République qu'un organisme mentionné à l'article 1er n'a pas fonctionné conformément à la mission de service public qu'il doit assurer, il peut proposer à l'autorité compétente toutes mesures qu'il estime de nature à remédier à cette situation" (Loi n°73-6 du 3 janvier 1973).

638 "Article 11. Le Médiateur de la République ne peut intervenir dans une procédure engagée devant une juridiction, ni remettre en cause le bien fondé d'une décision juridictionnelle, mais a la faculté de faire des recommandations à l'organisme mis en cause" (Loi n°73-6 du 3 janvier 1973).

639 "Article 3. Toute réclamation adressée au médiateur doit avoir été précédée d'une première démarche de l'usager auprès du service concerné, ayant fait l'objet d'un rejet total ou partiel. Elle donne lieu à un accusé de réception indiquant qu'elle n'interrompt pas les délais de recours" (Décret n°2002-612 du 26 avril 2002).

A autoridade fiscal deve informar sobre a conclusão dos procedimentos tendentes à resolução do litígio tributário[640]. E para o caso de a autoridade fiscal não modificar o seu entendimento, após as soluções consensuais apresentadas pelo mediador, poderá ser solicitado ao Ministro da Economia, Finanças e Indústria a resolução da disputa[641].

Dmitry Valereivich Chub e Anton Andreevich Fomin[642] advertem que o Mediador do Ministério da Economia, Finanças e Indústria somente pode apreciar reclamações individuais, enquanto o Defensor de Direitos Humanos pode analisar pedidos coletivos de contribuintes. E apresentam as hipóteses que não são aceitas na mediação:

> Dada uma série de especificidades da indústria, o seguinte não é considerado pelo Mediador:
> - reclamações, apelações ou petições, formulado pelo fisco pagadores;
> - reclamações de contribuintes sobre atividade de outros ministérios, ou seja, Mediador do Ministério da Economia e As finanças têm o direito de considerar apenas as reclamações relacionadas às atividades da autoridade tributária. Se o contribuinte tiver contestado questões junto ao Ministério da Saúde, elas não são consideradas mediador;
> - litígios decorrentes de relações de direito privado, entre os próprios contribuintes;
> - petições que contenham recursos de interpretação de legislação tributária ou de disposição aconselhamento jurídico;
> - disputas entre o contribuinte e autoridade fiscal decorrente de outras, exceto para impostos, relações jurídicas.

Deveras, a mediação fiscal francesa não adota o modelo de participação de um terceiro equidistante, que atua estimulando que as partes encontrem uma solução justa, equânime e consensual, mediante participação efetiva destas, com considerações sobre os aspectos positivos e seus reflexos numa solução concertada.

Ocorre o desempenho de atos com caracteres de intermediação sem assumir a defesa dos casos apresentados, sugerindo e recomendando que soluções concertadas diante de justificativas razoáveis que se apresentam no caso, com similitude da figura do *ombudsman*. Não possui as características das mediações desenvolvidas nos Estados Unidos da América e da Grã-Bretanha.

5.4 Itália

5.4.1 Histórico e evolução legislativa

---

[640] "Article 5. Lorsque la réclamation lui paraît fondée, le médiateur adresse une recommandation au service concerné. Il est informé des suites données à cette dernière (Décret n°2002-612 du 26 avril 2002).
[641] CHUB, Dmitry Valereivich; FOMIN, Anton Andreevich, *op. cit*., p. 214.
[642] *Ibidem*, *op. cit*., p. 213-214.

No sistema tributário italiano os principais impostos diretos e o IVA são constituídos por meio de declarações apresentadas ao *l'Ufficio delle Entrate,* e os demais por meio do procedimento de auto liquidação.

Administração Tributária italiana atua com poderes exorbitantes para apuração e fiscalização dos atos praticados pelos contribuintes, dentre as finalidades, a delimitação da base imponível dos tributos, através de um procedimento administrativo, assegurando-se aos contribuintes o direito ao contraditório, destarte, podendo surgir um conflito tributário entre as partes sujeitando-se, eventualmente, a resolução acordada antes do ato final de dimensionamento do crédito fiscal.

Em face desta duplicidade de regime de lançamento tributário, por declaração e auto liquidação, as normas de procedimento de apuração dos tributos são realizadas em duas modalidades, a formal e a substancial[643].

O controle formal se destina a verificação das declarações de liquidações apresentadas e aferições de eventuais erros no seu conteúdo, a partir dos registros nos bancos de dados dos órgãos públicos.

E no controle substancial, a Administração Tributária efetua a análise de conformidade fiscal constante na declaração com o cruzamento de informações, e eventualmente, com solicitações de esclarecimentos e outros documentos para verificação dos fatos jurídicos tributários, objetivando uma fiscalização mais contundente na tentativa de se evitar a evasão fiscal.

Na atividade de fiscalização e verificação preliminar de apuração dos tributos o Fisco italiano nas hipóteses de controle formal e substancial, com os devidos desenvolvimentos procedimentais (no formal com a indicação de valores divergentes para pagamento ou no substancial, na incursão da investigação probatória da regra-matriz de incidência tributária), as comunicações (*avviso di accertamento)* não são verdadeiros atos de imposição, possuindo como objetivo a concessão ao contribuinte de uma oportunidade de voluntariamente regularizar sua situação fiscal[644], com benefício de reduções de sanções, que em caso de resistência poderá ter curso o procedimento fiscal com a imposição de penalidades.

Nesse aspecto, a Itália foi um dos precursores na Europa a incorporar em seu ordenamento jurídico instrumentos de resoluções de controvérsias tributárias na fase

---

[643] RAFFAELLO LUPI, *Lezioni di Diritto Tributario. Parte Generale*, Giufrrè Editore, 1992 *apud* DOMINGOS, Francisco J Nicolau, *op. cit.*, p. 277.
[644] DOMINGOS, Francisco J Nicolau, *op. cit.*, p. 278.

administrativa com o *concordato* e no contencioso judicial por meio do *concilizazione giudiziale*, como ferramentas para que o contribuinte e a Administração Tributária italiana encerrem de forma consensual a matéria objeto de conflito tributário.

O primeiro diploma legislativo que permitiu um ajuste de vontades entre a Administração Tributária e o contribuinte acerca dos rendimentos líquidos para fins de tributação do imposto sobre a riqueza mobiliária, foi com *Testo Unico per l'Imposta sui Redditi di Ricchezza Mobile*[645]de 1877, que foi regulamentado pelo artigo 81[646] do Decreto nº 560, de 11 de julho de 1907. E, foram com os Decretos Legislativos nº 469, de 27 de dezembro de 1946 e nº 799, de 3 de maio de 1948 que relacionavam ao *Nuovi provvedimenti in materia di imposta generale sull'entrata,* que o instituto adotou a nomenclatura *concordato*[647].

A partir da promulgação do Texto Único de Impostos Diretos pelo Decreto do Presidente da República, nº 645[648], de 29 de janeiro de 1958, que o instituto se desenvolveu e assumiu a nomenclatura de *accertamento con adesioni,* com a delimitação de seu conteúdo, no qual a base imponível dos impostos diretos pode ser definida mediante adesão do contribuinte mediante ato formal, extinguindo eventual conflito, com a renúncia ao direito de recorrer administrativamente. E com o Decreto do Presidente da República nº 634, de 26 de outubro de 1972, que disciplina o imposto de registros,

---

645 Art. 40. Decorso il termine indicato nell'ultimo paragrafo dell'articolo precedente, l'agente, dopo aver riportato sulla tabella le somme di reddito netto che siansi concordate coi contribuenti, trasmette la tabella stessa e i reclami alla Commissione di prima istanza (Regio Decreto, 24 agosto 1877, n. 4021. Che approva il testo unico delle leggi d'imposta sui redditi della ricchezza mobile).

646 Art. 81. Art. 40 legge 1877 e legge 23 giugno 1873, n. 1444. Quando l'agente concordi col contribuente le somme dei redditi, fa constare dell'accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi a pena di nullita'. Se il contribuente non sappia o non possa scrivere, ne e' fatta menzione dall'agente, e terra' luogo della firma del contribuente quella di due testimoni. L'incarico o mandato a concordare per altri l'accertamento dei redditi deve risultare da un atto o lettera, anche in carta semplice, che rimane negli atti dell'ufficio (Regio Decreto 11 luglio 1907, n. 560. Approvazione dell'annesso regolamento per l'applicazione dell'imposta sui redditi della ricchezza mobile).

647 "Il contribuente, qualora non intenda addivenire con l'Ufficio ad um amichevole concordato ai fini della determinazione definitiva dell'entrata, puo', entro trenta giorni dalla notificazione dell'accertamento 10, produrre ricorso alla Commissione provinciale istituita a norma del successivo art. 16" (art. 15 do Decreto Legislativo Del Capo Provvisorio Dello Stato, 27 dicembre 1946, n. 469. Nuovi provvedimenti in materia di imposta generale sull'entrata).

648 "L'imponibile puo' essere definito con l'adesione del contribuente, mediante redazione di apposito atto scritto del quale il contribuente ha diritto di avere copia. [...] Quando l'imponibile e' stato definito con l'adesione del contribuente, questi non puo' ricorrere contro l'accertamento salvo il disposto del comma precedente; se il ricorso e' stato gia' proposto il giudizio si estingue (art. 34 do Decreto Del Presidente Della Repubblica 29 gennaio 1958, n. 645. Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte dirette**).**

sucessões, doações e incremento de valor imobiliário, permitiu a aplicação do *accertamento com adesioni* aos tributos indiretos[649].

Através de uma reforma da legislação tributária italiana, foi inserido pelo Decreto Legislativo nº 564, de 30 de setembro de 1994, que trata de *disposizioni in materia fiscale*, convertida na Lei nº 656, de 30 de novembro de 1994, e instituiu institutos jurídicos que regulamentam o *accertamento con adesioni del contribuente* (cf. art. 2º) que permite ao contribuinte e a Administração a retificação conjunta no procedimento contraditório sobre as rendas líquidas dos impostos de renda e valor adicionado. Na hipótese de acordo, o contribuinte efetua a manifestação de adesão mediante a subscrição do *atto di accertamento* ou *di adesione*, cuja celebração importará em uma redução de um quarto da sanção prevista na norma jurídica abstrata[650].

A Lei nº 656, de 30 de novembro 1994, disciplina no artigo 3º[651] o instituto do *accertamento del adesione del contribuente* denominado de *concordato di massa* ou *accertamento con adesione per gli anni progressi*, no qual provém de uma proposta unilateral da Administração Tributária com efeitos nas competências dos anos futuros sem a abertura de negociação, sujeitando-se a rejeição ou aceitação pelo contribuinte da proposta realizada.

---

649 Art. 50. Definizione dell'imponibile per adesione. Prima che il procedimento di determinazione del valore venale si sia concluso con decisione definitiva, l'imponibile puo' essere determinato con l'adesione di tutte le parti contraenti, mediante redazione di apposito atto scritto, datato e sottoscritto dal titolare dell'ufficio o da un funzionario da lui delegato e dalle parti contraenti o da chi le rappresenta. I contribuenti hanno diritto di avere copia dell'atto di adesione. Nell'atto di adesione devono essere indicati, a pena di nullita', il valore dichiarato, quello accertato e quello determinato com l'atto stesso. Quando l'imponibile e' stato definito con l'adesione del contribuente, questi non puo' ricorrere contro la rettifica; se il ricorso e' stato gia' proposto il giudizio si estingue. (Decreto Del Presidente Della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 634. Disciplina dell'imposta di registro).

650 FLOR, Luis María Romero, *op. cit*., p. 177.

651 **"**Art. 3. Accertamento con adesione del contribuente per anni pregressi 1. La definizione di cui all'articolo 2-bis del presente decreto, limitatamente alle dichiarazioni presentate entro il 30 settembre 1994, puo' essere effettuata mediante accettazione degli importi proposti dagli uffici anche sulla base di elaborazioni operate dall'anagrafe tributaria che tengono conto, per ciascuna categoria economica, della distribuzione dei contribuenti per fasce di ricavi o di compensi e di redditivita' risultanti dalle dichiarazioni. Sulle maggiori imposte non sono dovuti interessi e le sanzioni sono applicabili nella misura di un ottavo del minimo dovuto. La definizione non puo' essere effettuata se, entro il 20 maggio 1995, e' stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo ai fini delle imposte sul reddito o dell'imposta sul valore aggiunto o notificato avviso di accertamento, ad eccezione degli avvisi di accertamento di cui all'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, relativi a redditi oggetto dell'accertamento com adesione, a condizione che il contribuente versi entro il 15 dicembre 1995 le somme derivanti dall'accertamento parziale" (Legge 30 novembre 1994, n. 656. Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564, recante disposizioni urgenti in materia fiscale).

E hodiernamente, na Itália os mecanismos de resoluções de conflitos tributários são disciplinados em dois diplomas normativos. A Lei nº 662, de 23 de dezembro de 1996, sobre *misure di razionalizzazione della finanza pubblicade*, que no artigo 3º, parágrafo 120º que delegou ao Governo a revisão do *accertamento con adesione.* Regulamentado pelo Decreto Legislativo nº 218, de 19 de junho de 1997, sobre a *disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*. E pelo Decreto-Lei nº 98, de 6 de julho de 2011, que versa sobre a *disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria* e tratam das linhas gerais da mediação em questão de reorganização da justiça fiscal.

De modo que passaremos a analisar com mais detalhes os institutos do *accertamento con adesioni*; *conciliazione giudiziale*; e, *mediazione tributaria*.

5.4.2 *Accertamento con adesioni*

O *accertamento con adesione* possui suas balizas normativas disciplinados no Decreto Legislativo nº 218, de 19 de junho de 1997, com uma ampliação no âmbito subjetivo, aplicando-se a todos os contribuintes sejam pessoas físicas, pessoas jurídicas, sociedade de capital ou seus substitutos tributários. No aspecto objetivo, o instrumento incidirá com caráter geral a todos os tributos, no entanto, subdividindo em dois regimes, um comum para os impostos diretos e o IVA, e outro específico para os impostos indiretos.

O instituto em comento na sua conformação legislativa permite que o contribuinte tenha a possibilidade de expressar a sua manifestação de vontade em acordo com a Administração Tributária acerca da matéria tributária, antes do ato administrativo final do procedimento administrativo que pode culminar com a imposição de sanção tributária representada por uma penalidade pecuniária e penal, a depender da conduta infracional.

O contribuinte possui o direito de participar ativamente da construção da determinação da base imponível[652] através de manifestação em procedimento administrativo apresentando argumentos perante *l'Ufficio delle Entrate* em ato consensual, mediante a valoração jurídica dos eventos tributários relevantes.

A doutrina tem apresentado três teses diversas sobre a natureza jurídica do *accertamento con adesione*, a seguir explicitadas: (i) ato unilateral; (ii) ato bilateral; (iii) acordo ou contrato de Direito Público.

---

[652] FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 181.

A primeira corrente que possui como adeptos Acchile Donato Giannini, entende que o procedimento decorre da imposição de ato administrativo unilateral[653] que resulta na constituição de um tributo, no qual o contribuinte apenas apresentará sua concordância com a intenção de definir a base imponível. Ocorre o isolamento dos atos praticados pelo contribuinte e pela Administração Tributária, com autonomia e independência, afastando qualquer presunção de negociação entre as partes.

O *accertamento con adesione* ao segregar a manifestação unilateral de adesão do contribuinte a um ato administrativo, visando a modificação de uma situação jurídica, de acordo com os contornos legais, parte da doutrina italiana qualifica o ato de liquidação ou delimitação do fato jurídico tributário como ato bilateral[654] e não contratual, não conduzindo o ato ao Direito Privado.

E a tese da natureza jurídica de contrato de transação, que visa a realização de um negócio jurídico em busca de um consenso entre o contribuinte e a Administração Tributária sobre o montante da matéria tributável, colocando a legislação italiana, as partes numa posição de equilíbrio e igualdade. A doutrina[655] [656] adepta desta corrente defende a natureza jurídica contratual pelos efeitos do *accertamento con adesione*, que torna perfeito com o pagamento da prestação tributária acordada e as partes ficam obstada de rever os atos realizados, salvo hipóteses excepcionalíssimas.

Quanto ao procedimento, o exercício da faculdade de encerrar a apuração por meio de acertamento por adesão pode ser promovido tanto pela Administração como pelo contribuinte.

No âmbito de uma inspeção tributária a Administração pode emitir um *invito a comparire* ao contribuinte antes de efetuar uma liquidação fiscal, convidando o contribuinte para um debate e ajuste junto ao *Ufficio Unico delle Entrate*, para seja

---

653 Corte di Cassazione, senteza 8 febbraio 1978, n. 595 vem a confirmar que: el concordato tributario, más exactamente denominado comprobación con adhesión del contribuyente, es calificado como un acto unilateral de comprobación de la Administración Pública que tiene por objeto la determinación del imponible sobre la base de los criterios de la Ley de imposición, a la que el contribuyente presta su adhesión con acto también unilateral" (Nota de rodapé nº 410. FLOR, Luis María Romero, op. cit., p. 202).

654 "la Sentencia de la Comisión Central de 15 de diciembre de 1971, afirma que "en el concordato se reconoce un acto jurídico único o bilateral resultante de la concorde actividad del fisco y del contribuyente y de la cual surgen derechos subjetivos sea a favor de la Administración que del contribuyente" (FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 204).

655 PASQUELA RUSSO. **Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale**, Giuffrè, 2002 *apud* DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 289.

656 "Pero, apesar que no sea es ala doctrina dominante, el concordato tributário se configura como um acto de liquidación, en el marco de la atividade discrecional, própria o técnica, de la Administración que es el fruto de un acuerdo transacional sobre la cuantía del tributo, o, mejor dicho, la concreta deuda tributária exigible, y que sólo versa sobre questiones de hecho e sobre juicios de hecho" (ROSEMBUJ, Tulio, *op. cit.*, p. 77).

definida em acordo a base imponível em que incidirá o tributo, especificando os períodos fiscais, razões que deram origem determinação dos maiores impostos, retenções e contribuições, designando dia e local para comparecimento[657], desde que o contribuinte tenha ciência do *avviso di accertamento* ou *di rettifica*[658].

Igualmente, antes do recebimento do *avviso di accertamento* ou *di rettifica*, e se recebidos, mas sem impugnação[659], o contribuinte no curso de um expediente contraditório pode solicitar a abertura de um incidente de *accertamento con adesione*[660]. E a Administração Tributária se entender conveniente e oportuno providencia a notificação do contribuinte para comparecimento a fim de ajustar a liquidação tributária, mediante consenso.

O móvel do *accertamento con adesione* é permitir a realização de um debate com a Administração Tributária que pretendem conformar suas razões insertas em relatórios e documentos fiscais acerca da liquidação do tributo, e o contribuinte que possui o direito de redimensionar a base imponível e os tributos fundado em argumentos e com documentos, a fim de encontrarem um meio termo em busca do consenso, evitando-se ou reduzindo-se as sanções eventualmente a serem impostas.

O procedimento se encerra com a assinatura do *atto di accertamento* subscrito pelo contribuinte e o superior hierárquico do *Ufficio Unico delle Entrate.* No entanto, somente receberá uma via do ato após o pagamento do tributo e encargos ou mediante a quitação da primeira prestação com a formalização da garantia do crédito fiscal, a que se refere o *accertamento com adesione,* tonando-se perfeito e acabado o acordo celebrado. É importante que no instrumento conste a identificação dos motivos, indicando os

---

657 Art. 5. Avvio del procedimento. 1. L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione. c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera (Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale).

658 DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 292.

659 "El segundo momento al que anteriormente aludíamos y por el cual el contribuyente podrá solicitar a la Administración el inicio del procedimiento de accertamento con adesione, tendrá lugar una vez que el contribuyente haya recibido el avviso de accertamento o di rettifica, siempre y cuando no haya recibido previamente un invito a comparare, y no haya impugnado ante la Commissione Tributaria dicho acto de liquidación, ya que la impugnación de éste será entendida como uma renuncia a la instancia presentada" (FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 188).

660 "Art. 6. Istanza del contribuente. 1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, puo' chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione" (Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale).

pressupostos de fatos e de direitos que justificam a realização do acerto para permitir o controle sobre o ato administrativo ou transação como garantia de defesa do contribuinte e legalidade da atividade discricionária[661].

A finalização e perfectibilidade do *accertamento con adesione*, somente ocorre com o pagamento da dívida tributária e não com o a assinatura do *atto di accertamento*, momento em que produzirá todos os efeitos jurídicos. Basicamente possuem três efeitos principais: a impossibilidade de impugnação do acordo celebrado, a redução de penalidade por ilícitos tributários e a extinção da punibilidade penal.

A consumação do acertamento com adesão sobre a matéria tributável realizada entre as partes implica em atribuir ares de definitividade ao conflito tributário, de modo que, o resultado em que chegaram não pode ser modificado, salvo se presente alguma circunstância excepcional prevista em norma jurídica.

O contribuinte não pode impugnar o ato que pôs término ao procedimento com o *accertamento con adesione*. E, a Administração Tributária não pode promover a revisão dos atos que definiram a base imponível dos tributos, mediante a instauração de novo procedimento, salvo as situações que evidencie a omissão de fatos ou a compreensão de que o acordo seria rejeitado em condições normais como os motivos indicados no item 4 do art. 2º do Decreto Legislativo nº 218, de 1997, *in verbis*:

> 4. A definição não exclui o exercício de outras ações apurador nos termos previstos no artigo 43.º do decreto do Presidente da República 29 de setembro de 1973, n. 600, relativo à liquidação do imposto sobre o rendimento, e pelo artigo 57.º do decreto do Presidente da República de 26 de outubro de 1972, n. 633, sobre o imposto sobre o valor acrescentado:
> a) se ocorrer conhecimento de novos elementos, com base em que é possível apurar um rendimento maior, superior ao cinquenta por cento do rendimento definido e em qualquer caso não inferior a cento e cinquenta milhões de liras;
> b) se a definição diz respeito a avaliações parciais;
> c) se a definição se referir a rendimentos provenientes de participação nas empresas ou associações indicadas no artigo 5º da lei consolidada do imposto sobre o rendimento, aprovada com decreto do Presidente da República de 22 de dezembro de 1986, n. 917, ou em negócios conjugais não geridos de forma societária;
> d) se a ação apuradora for exercida contra sociedades ou associações ou da sociedade conjugal referida na carta c), em que o contribuinte participe em relação ao qual a definição interveio. (tradução livre)

As reduções das sanções por ilícitos tributários vêm disciplinados nos artigos 2º e 3º do mesmo Decreto Legislativo nº 218, de 1997, com atenuação de 1/3 (um terço) do

[661] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 295.

mínimo previsto em lei, relacionado aos fatos e impostos que se referem a adesão realizada[662].

No entanto, não ocorrem este rebaixamento de sanções fiscais quando resultarem de *falha, resposta incompleta ou falsa aos pedidos feitos pelo escritório* da *l'Ufficio delle Entrate*[663]. A Circular nº 235 do Ministro das Finanças da Itália para fins de inaplicabilidade de redução da sanção, distingue a infração que afeta o objeto fiscal da adesão, o conteúdo da declaração, por falta de resposta do contribuinte às solicitações da Inspeção, resposta incompleta ou falsa, e porque a infração foi descoberta pelos Centros de Serviço em sede de verificação[664].

E finalmente, a formalização do *accertamento con adesione* provoca a extinção da punibilidade na seara do Direito Penal Tributário[665], consoante prescreve o artigo 13º do Decreto Legislativo nº 74, de 10 de março de 2000, *in verbis*:

> Art. 13. (Causa da não punição. Pagamento do débito tributário).
> 1. As infracções a que se referem os artigos 10.º-bis, 10.º-ter e 10.º-quarto, n.º 1, não são puníveis se, antes da declaração de abertura do julgamento em primeira instância, os débitos fiscais, incluindo sanções administrativas e juros, extinguem-se mediante o pagamento integral dos valores devidos, seguindo-se também os procedimentos especiais de conciliação e adesão ao lançamento previstos na legislação tributária, bem como o arrependimento ativo.
> 2. As infracções referidas nos artigos (2, 3,)) 4 e 5 não são puníveis se as dívidas fiscais, incluindo multas e juros, tiverem sido extintas pelo pagamento integral das quantias devidas, após alteração ativa ou apresentação de a declaração omitida no prazo de entrega da declaração relativa ao período fiscal subsequente, desde que a alteração ou entrega tenha ocorrido antes de o autor do crime ter conhecimento formal dos acessos, inspeções, verificações ou do início de qualquer atividade de verificações administrativas ou de procedimentos criminais[666]. (tradução livre)

---

662 FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 196.

663 *Cf.* parte final do item 5, art. 2º do Decreto Legislativo nº 218/1997.

664 FLOR, Luis María Romero, *op. cit.*, p. 196.

665 MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade do direito brasileiro. *In.*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte (MG): Fórum, 2008, p. 483-504; DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 296.

666 *Art. 13. (Causa di non punibilita'. Pagamento del débito tributario). 1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonche' del ravvedimento operoso. 2. I reati di cui agli articoli* ***((2, 3,))*** *4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreche' il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attivita' di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*

Referidos crimes previstos no ordenamento jurídico italiano, se relacionam à declaração fraudulenta por uso de faturas ou outros documentos para operações inexistentes; declaração fraudulenta por outros dispositivos; declaração infiel; falta de pagamento de retenções devidas ou certificadas; falta de pagamento do IVA; e, compensação indevida[667].

5.4.3 *Conciliazione giudiziale*

A *conciliazione giudiziale* é um instrumento que permite a resolução de conflitos tributários por meio de acordo entre a Administração e o contribuinte, que visa a concertação de interesses que pode ser desenvolvida pelas próprias partes ou com a intervenção de um terceiro que pode propor uma solução à apreciação das partes, que ingressou no ordenamento jurídico italiano através do artigo 48 do Decreto Legislativo nº 546, de 31 de dezembro de 1992, que prevê duas modalidades, com a nomenclatura legal de *conciliazione fuori udienza* e *conciliazione in udienza.*

A doutrina italiana apresenta a distinção destas duas modalidades de conciliação judicial denominadas de acordo preventivo e o acordo perante o Tribunal quando já instaurada a instância.

No acordo preventivo a Administração Tributária apresenta na Secretaria do Tribunal uma proposta de conciliação no qual conste a adesão prévia do contribuinte para que seja declarada a extinção do litígio com possibilidade de redução das multas a 1/3 (um terço). Este documento possui a característica de solicitação ao magistrado para decreto de extinção do processo e um acordo que as partes celebraram fora de uma audiência, razão pelo qual é denominado de *istanza-accordo*[668].

Onofre Alves Batista Júnior[669] adverte que nesta modalidade é possível acordos que não seriam objeto de *accertamento con adesione*, posto que a chancela judicial atribui maior segurança jurídica e confere maior paridade de armas, e que corresponde a uma transação judicial terminativa, convalidada por uma sentença homologatória.

A segunda modalidade de acordo perante a Comissão Tributária (órgão com competência jurisdicional), pode ter iniciativa do julgador ou das partes envolvidas com o oferecimento de uma proposta de conciliação numa audiência ou antes desta, mas com pendência de julgamento, que se ultima com assinatura da própria ata que compõe os

---

[667] *Cf.* arts 2 a 6, 10-bis, 10-ter e 10-quater do Decreto Legislativo nº 74/2000.
[668] GARBARINO, Carlo. *Imposizione ed effettività nel Diritto Tributario*, Cedam, 2003, *apud* DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 305.
[669] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 400.

termos do ajuste e declara por sentença a extinção da questão em disputa de total, ou declara a cessação parcial da matéria, prosseguindo-se como o julgamento da questão controversa e não negociada. A presença das partes na audiência é *conditio sine qua non* para a concertação do ato[670], não sendo suprida pela presença de procuradores ou delegatários.

A *conciliazione giudiziale* foi acolhida como modalidade de resolução de conflito tributário para ajustar o valor da dívida tributária, visando aumentar a eficiência da cobrança tributária com o adimplemento, elevado a condição necessária à produção de efeitos[671].

Natália de Nardi Dacomo[672] aponta que o instituto é mais amplo que o *accertamento con adesione*, visto que afeta todas as questões de fatos relativos aos impostos que são de competência das Comissões Fiscais e não há exclusão de matéria em razão do caráter penal[673].

Consoante sintetiza Francisco J. Nicolau Domingos[674] prevalece o entendimento de que a *conciliazione giudiziale* possui a natureza de contrato de transação[675] e a corrente minoritária qualifica como instituto de natureza processual. Os fundamentos jurídicos que dão suporte a corrente majoritária assentam-se nos seguintes fundamentos, o regime jurídico do instituto prevê uma liberdade de consenso para as partes alcançarem um acordo de vontades com redução da pretensão do Fisco e pela anuência do contribuinte em validar a liquidação tributária com o pagamento, e os efeitos jurídicos da conciliação decorrem da manifestação de vontade das partes, e o efeito estabilizante restringe-se ao objeto do conflito[676].

É indispensável que exista um litígio entre a Administração e o contribuinte que já tenha ultrapassado a via administrativa, remetendo a questão a fase judicial. E a falta de acordo na primeira audiência na Comissão Tributária não obsta a conciliação, pois a autoridade presidente pode conceder um prazo máximo de 60 (sessenta) dias para as

---

[670] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 306.
[671] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 298.
[672] DAMOCO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2008, p. 175.
[673] No mesmo sentido: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 399.
[674] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 299.
[675] DAMOCO, Natalia de Nardi, *op. cit.*, p. 176.
[676] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 299.

partes apresentarem uma proposta de conciliação extrajudicial, que deverá ser entregue pela Administração Tributária.

E quanto a redução das sanções na *conciliazione giudiziale* são diminuídas em 40% (quarenta por cento) do mínimo legal caso se conclua no primeiro grau de jurisdição e em 50% (cinquenta por cento) do mínimo legal, para a hipótese de término de julgamento em segundo grau de jurisdição[677]. E os pagamentos das quantias devidas devem ser realizadas no prazo de 20 (vinte) dias da assinatura do acordo de conciliação.

5.4.4 *Medazione tributaria*

A *medazione tributária* como instrumento de solução alternativa de controvérsias em matéria fiscal, na tentativa de imprimir a eficiência na cobrança de impostos, foi inserido pelo Decreto-Lei nº 98, de 6 julho de 2011, que trata da *disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria* ao inserir o artigo 17 no Decreto Legislativo nº 546, de 31 de dezembro de 1992.

Notadamente, somente devem ser aceitos pedidos de mediação tributária nas controvérsias surgidas após a notificação da reclamação a partir de 1º de abril de 2012[678], em razão das vigências das normas indicadas e pela ausência de eficácia retroativa.

O instrumento consensual se destina a disputas tributárias que não possuam valor superior a 20.000 (vinte e mil) euros, relativos a atos emitidos pela *Ufficio delle Entrate,* que se incluem o valor dos tributos e das multas fiscais, e deve ser exercido por meio de uma reclamação para admissibilidade de recurso administrativo com pedido incidental de mediação, quando, a princípio, não seria cabível a conciliação fora da audiência a que se refere o artigo 48 do Decreto Legislativo nº 546, de 1992. São excluídas as questões cujos valores não sejam apreciados no momento da impetração, como por exemplo respostas de inquéritos, recusa de inscrições etc.[679].

Segundo Peter Poland o *reclamo* possui dupla função com natureza jurídica administrativa e processual, na medida em que instaura uma fase durante o qual a Administração Tributária e o contribuinte podem chegar a uma determinação do crédito

---

677 "Art. 48-ter. (Definizione e pagamento delle somme dovute). 1. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio (Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

678 POLAND, Peter. **La mediazione tributaria. Analisi di in istituti controverso**. 2015. 108 f. Tesi di laurea magistrale. Dipartimento di Giurisprudenza da Università di Pisa, Pisa, 2015, p. 12. Disponível em: <https://etd.adm.unipi.it/theses/available/etd-06012015-232633/unrestricted/tesi_Poland.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2022.

679 *Ibidem*, *op. cit.*, p. 15.

fiscal ou do montante tributário, e em segundo momento, garante o recebimento e prosseguimento do recurso nos termos o art. 18 do Decreto Legislativo nº 546, de 1992.

A reclamação deve ser apresentada pelo contribuinte, à Direção da Província ou a Direção Regional da agência fiscal, que expediu o ato e em seu conteúdo deve apresentar uma motivação com proposta de mediação, indicando a redefinição do quantitativo do tributo e sua base impositiva.

A Administração Tributária em caso de discordância quanto à reclamação que atacada os fundamentos do ato e da eventual proposta de mediação, pode de ofício, apresentar outra proposta de mediação se entender presente a incerteza das questões controversas, o nível dos fundamentos apresentados pelo contribuinte e fundado no princípio da economia processual.

Na hipótese de ausência de conclusão da mediação ou da notificação da aceitação pela Administração Tributária, em 90 (noventa) dias, a reclamação produz efeitos de recurso e prossegue com o julgamento na Comissão Tributária.

Nesta modalidade de resolução alternativa de conflito tributário não temos a presença de um terceiro mediador sem que ostente vínculos com as partes, o que enseja críticas da doutrina como uma espécie de abuso de direito formulado por meios legais[680].

A mediação tributária se distingue do acertamento com adesão em relação ao conteúdo que na primeira deve cumprir todos os requisitos de um recurso judicial com a apresentação de toda a documentação e os argumentos defensivos, enquanto no acertamento com adesão essa antecipação de documentação exauriente não é exigida. Na *mediazione* a redução das sanções corresponde a 40% (quarenta por cento) e no *accertamento con adesione* a diminuição de 1/3 (um terço), consequentemente menor. E, quanto a competência para apreciação do pedido no primeiro será o escritório ou departamento jurídico responsável e, no segundo, a agência da Administração Tributária que emitiu *o atto di accertamento*[681].

Efetivamente, a *medazione tributária* não possui as características de uma mediação com inserção de um terceiro equidistante das partes, se aproximando de uma conciliação *sui generis*, sem a intermediação do judiciário, na medida em que se insere numa questão preliminar de um recurso, que se acolhida pode encerrar um litígio

[680] VILLANI, Maurizio; GIORGIA, Francesca; SANNICARDO, Romana. **Il reclamo tributario e gli strumenti deflattivi**, 2012 *apud* POLAND, Peter, *op. cit.*, p. 17.
[681] POLAND, Peter, *op. cit.*, p. 18-19.

tributário, resguardando o direito do contribuinte de revisar os atos administrativos de liquidação tributária.

A finalidade deste mecanismo de solução alternativa de resolução de conflitos tributários é a "busca de diálogo e colaboração com o contribuinte, sinal da abertura da própria Administração para o cidadão[682]" e de imprimir um fortalecimento das relações entre o contribuinte e a Administração Tributária[683].

[682] POLAND, Peter, *op. cit.*, p. 97-98.
[683] OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de, *op. cit.*, p. 63.

Capítulo 6 – Novos paradigmas para a Administração Pública consensual

O Direito Administrativo por possuir uma correspondência com sistema político de um país que se traduz na forma de Estado e de Governo, aliando ao delineamento constitucional de acordo com a sua profundidade e densidade, com a reforma inerente à mutação dos valores a serem perseguidos conduzem ao enfretamento de novos arquétipos estruturantes com referências publicistas.

Diversas transformações históricas foram identificadas no Direito Administrativo com a teoria da *puissance publique* (ou da potestade pública), no qual o regime jurídico administrativo era marcado pela distinção das atividades de autoridades e de gestão, em que as primeiras denotariam um direito exorbitante do direito comum, fundada em prerrogativas públicas e sujeições. E a teoria do serviço público que o qualifica como atividade ou organização em sentido amplo abrangendo todas as funções do Estado, sem distinção de um regime jurídico, incluindo normas relacionadas ao Direito Constitucional e ao Direito Processual[684].

O Direito Administrativo brasileiro dentro deste cenário de intensas transformações caracterizadas por sua inesgotabilidade e celeridade, que recebe influências da doutrina estrangeira europeia e normas correlatas construídas, que passaram por novas significações a partir da constitucionalização da relação jurídica administrativa, a democratização, a fuga do Direito Público com a privatização dos serviços públicos e a consensualidade.

Sobre os mecanismos de consenso no Direito Administrativo, Fernando Dias Menezes de Almeida indica a existência de quatro vetores no panorama atual:

> a) a utilização de novas fórmulas convencionais pela Administração Pública, para o estabelecimento de situações subjetivas com particulares, ou com outros entes estatais; seria o caso das novas espécies de concessão (parcerias público-privadas), dos consórcios públicos e dos conexos contratos de rateio e de programa, dos contratos de gestão firmados com organizações sociais, dos termos de parceria com organizações da sociedade civil de interesse público;
> b) a substituição de mecanismos fundamentados em hierarquia por acordos, nas relações internas da Administração Pública, ou seja, envolvendo os órgãos públicos de uma pessoa administrativa ou de entidades a ela vinculadas; como exemplo, o autor cita o contrato previsto no art. 37, § 8o, da CF/88 (chamado de contrato de gestão pela doutrina);
> c) o estímulo à participação dos governados, enquanto destinatários das decisões a serem tomadas pela Administração Pública, no processo

[684] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 13ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2001, p. 111-112.

> decisório; seria o caso das audiências e consultas públicas previstas em diversos textos legais;
> d) o emprego de técnicas baseadas em acordos para a prevenção ou solução de litígios; os exemplos seriam os termos de ajustamento de conduta negociados pelo Ministério Público, a arbitragem e a mediação[685].

Neste presente trabalho, o objeto relaciona-se com o último dos vetores acima indicado como emprego de métodos adequados de prevenção e solução de litígios que decorre sobre a possibilidade de ajuste e consenso na aplicação de uma sanção tributária.

Diversos fatores tem sido destacados pela doutrina que projetaram novas luzes interpretativas ou paradigmas para a inserção de uma Administração Pública consensual no âmbito do Direito Administrativo Constitucional com influência aos demais ramos do Direito Punitivo que passam pela construção de um Estado Democrático de Direito, a mutação de relação entre o Estado e a sociedade civil, a governança pública como incentivo à consensualidade, a processualização do ato administrativo, a ressignificação do conceito de interesse público, racionalidade das sanções no Direito Sancionador, o pragmatismo jurídico, a instrumentalidade e a funcionalidade das sanções e a regulação responsiva, eclodindo para a formação de medidas consensuais e cooperativas.

6.1 Do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito

O surgimento do Direito Administrativo como ramo autônomo da ciência, assenta raízes com o declínio do regime absolutista da Idade Média através das Revoluções Liberais, desenvolvendo-se no Estado Moderno, possuindo como pilares estruturantes o Estado de Direito, o princípio da legalidade, no sentido de submissão de todos às leis, e o princípio da separação de poderes, assegurando a proteção dos direitos individuais nas relações entre os particulares e o Estado[686].

Naquele momento histórico, o regime jurídico administrativo era um plexo especial de normas jurídicas que se caracterizava pela centralização das funções administrativas à uma única esfera de Poder e a natureza executiva do poder jurídico à Administração Pública[687].

Prevalecia na Administração Pública a imperatividade, decorrente da soberania do Estado, o exercício da autoridade do Estado visando a manutenção da ordem pública

---

685 ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Mecanismos de consenso no direito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo Marques (coords.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 335-349.
686 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 2001, *op. cit.*, p. 24.
687 PALMA, Juliana Bonacorsi de. **A atuação administrativa consensual: estudo dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador.** Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação do Departamento de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 30.

e das funções garantidoras das liberdades individuais, surgindo a irrestrita observância ao conceito de legalidade formal, originando-se um modelo de Estado autoritário e burocrático, cujos aspectos foram marcados pela (i) desigualdade entre a Administração e os indivíduos e (ii) atribuição aos órgãos e entes administrativos de poderes sobre os mesmos[688].

Neste cenário, o regime jurídico administrativo se desenvolveu com base na existência das prerrogativas públicas, com caráteres exorbitantes e instrumentais, aos quais alicerçavam-se para a tutela do interesse público, afirmação da supremacia do interesse público frente ao interesse privado na relação jurídico-administrativa[689], e possibilitando à Administração Pública alcançar a eficiência na consecução de suas finalidades públicas administrativas.

Com os movimentos liberais do final do século XVIII consolida-se o Estado de Direito com a proeminência do princípio da legalidade sujeitando o Estado as próprias normas e regras editadas num ambiente de crescimento a isonomia relacionado a implicação normativa das relações jurídicas inerentes. No Estado Liberal, que privilegia a proteção dos direitos individuais e a restrição da interferência estatal nas atividades dos administrados, a atuação administrativa centralizava suas funções na manutenção da ordem pública, da liberdade, da propriedade e da segurança individual.

O surgimento da Revolução Industrial no século XIX culminou com o progresso e desenvolvimento no meio produtivo, propiciando com o acúmulo de riquezas e aumento de desigualdades sociais, a eclosão de normas e valores a serem preservados pelo Estado. Assim, gradativamente houve uma mudança para o modelo do Estado Social para supressão destes riscos sociais que os administrados enfrentavam e representava uma demanda democrática para atenderem as necessidades como a proteção ao desemprego, seguro social, dentre outros.

O Estado Social de Direito baseado numa ordem capitalista e pluralista se tonifica, com um regime de livre mercado, mas dotado de um dirigismo econômico pelos

---

[688] OLIVEIRA, Gustavo Justino de. SCHWANKA, Cristiane. A Administração Pública consensual como a nova face da Administração Pública do séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão, instrumentos de ação. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo,** São Paulo, v. 104, p. 311, jan./dez. 2009. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br>. Acesso em: 05 nov. 2020.

[689] 52.(b) A posição de supremacia, extremamente importante, é muitas vezes metaforicamente expressada através da afirmação de que vigora a verticalidade nas relações entre Administração e particulares; ao contrário da horizontalidade, típica das relações entre estes últimos. Significa que o Poder Público se encontra em situação de autoridade, de comando relativamente aos particulares, como indispensável condição para gerir os interesses postos em confronto. Compreende, em face da sua desigualdade, a possibilidade, em favor da Administração de constituir os privados em obrigações por meio de ato unilateral daquela (MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.*, p. 71).

vetores de regulação desta atividade econômica. Ocorre a celebração da consolidação da tutela dos direitos fundamentais com a prescrição de direitos, liberdades e garantias individuais com os demais direitos sociais, com projeção à dignidade da pessoa humana como valor supremo e norteador da interpretação constitucional[690] e inserção de nova postura da Administração Pública no alcance dos interesses públicos que acompanham a proteção social.

A modificação da ação administrativa no arquétipo de um Estado Providência provocou o aumento da atividade gerando o "alargamento da base tributária[691]", o fortalecimento da Administração Pública com a proliferação de órgãos administrativos para prestação de serviços públicos e o aumento de condutas burocráticas.

Segundo Irene Patrícia Nohara[692] o modelo de Administração Pública burocrática exigia um movimento de submissão à legalidade, sem que se reconhecesse ao juiz ou ao administrador poderes criativos e inovadores. A estrutura interna sendo regida por regras hierarquizadas e a prestação dos serviços eram racionalizados por critérios de especialização para alcançar a eficiência com a previsibilidade da sistemática de padronizações de procedimentos.

Esse modelo de gestão administrativa burocrática, fundamentava a atuação interventiva direta do Estado na economia, especialmente no modelo de absorção[693], atuando como agente econômico sob fundamentos constitucionais como "motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais[694]".

---

690 "A dignidade da pessoa humana, como visto, é o vetor constitucional essencial para a ponderação de interesses, uma vez que se constitui no epicentro axiológico do ordenamento constitucional" (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 87).

691 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.,* p. 26.

692 NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. 1ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2012, p. 29.

693 "O Estado, então, intervém no domínio econômico por absorção, quando controla como monopolista os meios de produção de determinado setor da atividade econômica, ou intervém no domínio econômico por participação, controlando parte dos meios de produção de determinado setor da atividade econômica em regime de competição com agentes privados. Portanto, quando o Estado intervém no domínio econômico, ele, Estado, atua como agente econômico" (BAGNOLI, Vicente. **Direito econômico e concorrencial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. *E-book*. Disponível em: https://proview.thomsonreuters.com/title.html/ 985fcd9324b1dd3d4807496202e5f87310. Acesso em 07 nov. 2020).

694 *Cf.* art. 157, § 8º da Constituição Federal de 1967.

Entretanto, a partir de 1980 o país sofreu uma profunda crise econômica[695], notabilizando-se pelo incremento de um déficit público nacional, e de outro lado, surgiu uma crescente assunção de atribuições do Estado, exigindo o custeio estatal, constatando uma perda de eficiência administrativa no modelo interventivo na economia, havendo a necessidade de proteção aos direitos sociais, destarte, entrando em declínio a gestão administrativa burocrática[696].

Norberto Bobbio[697] já denunciava que no ano de 1985, em razão das normas veiculadas em tratados e acordos internacionais, o Estado deve desempenhar uma função de mediação e de garante dos direitos, mais do que a existência de um poder de império sobre os administrados.

A Administração Pública aderente ao excesso de formalismo e de regras hierarquizadas, tendentes ao engessamento dos atos administrativos, diante da obrigatoriedade de concretude aos direitos sociais, revelou a ineficiência do Estado quantitativa e qualitativamente dos serviços públicos, fundamentando uma mudança de paradigma do modelo de gestão orientada por resultados e estruturações das relações administrativas.

Com a ruptura do sistema constitucional anterior, foi promulgada a Constituição Federal de 1988 em 5 de outubro de 1988, que adotou como modelo estruturante a formação de um Estado Democrático de Direito[698] elegendo como fundamentos ou valores supremos a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre

---

695 "Os anos 1980, na América Latina, ficaram conhecidos como "a década perdida", no âmbito da economia. Das taxas de crescimento do PIB à aceleração da inflação, passando pela produção industrial, poder de compra dos salários, nível de emprego, balanço de pagamentos e inúmeros outros indicadores, o resultado do período é medíocre. No Brasil, a desaceleração representou uma queda vertiginosa nas médias históricas de crescimento dos cinquenta anos anteriores. Mas, sob o ponto de vista político, aquela foi literalmente uma década ganha. Não apenas se formaram e se firmaram inúmeras entidades e partidos populares – fruto das maiores mobilizações sociais de toda a história brasileira -, como se abriu uma nova fase histórica para o país, através do fim da ditadura e da promulgação da Constituição de 1988 (BRASIL. Ministério da Economia. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Revista de Informações e Debates do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Ano 9. Edição 72, jun. 2012. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2759:catid=28&Itemid=23. Acesso em 09 nov. 2020).

696 MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. A Administração Pública consensual e a arbitragem. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, v. 35, out. 2012.

697 BOBBIO, Norberto, 1987, *apud* OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Governança pública e parcerias do Estado: novas fronteiras do direito administrativo. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Rio de Janeiro,** Rio de Janeiro (RJ**)** (Edição Especial), p. 113-120, 2012. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MzU3OQ%2C%2C>. Acesso em 30 abr. 2022.

698 *Cf.* art. 1º, caput da Constituição Federal.

inciativa e o pluralismo[699]. E possuindo como objetivos fundamentais[700] a constituição de "uma sociedade livre, justa e solidária"[701], no plano internacional a "solução pacífica dos conflitos[702]", o fortalecimento dos direitos e garantias fundamentais[703], erigindo-se em cláusulas pétreas, não podendo ser suprimidas por eventual reforma constitucional, revelando a existência de vedação de retrocesso no âmbito dos direitos e garantias fundamentais.

O Estado Democrático de Direito inaugura no sistema constitucional brasileiro a inserção de novos valores com alta carga axiológica com incidência hermenêutica no Direito Administrativo na medida em que promove uma mutação de relacionamento entre Administração e particular, no qual contemporiza a participação nos atos do Estado mediante atuação direta na sua gestão e controle[704].

A Magna Carta, ainda, trouxe diversos instrumentos de participação popular, de fiscalização e controle dos atos da administração pública, como o acesso à informação[705], à publicidade dos atos da administração e orçamentária[706], o direito de petição[707], a ação

---

[699] Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] V - o pluralismo político (Constituição Federal).

[700] Este ensaio aponta para a conveniência, senão a necessidade, de desenvolver estudos sobre o princípio constitucional da consensual idade do direito brasileiro. A sua existência terá o condão de iluminar inúmeras relações entre sociedade e Estado e de facilitar, assim, a aplicação e o aperfeiçoamento dos institutos consensuais existentes, a criação de novos e de concorrer para a interpretação homogênea de situações indefinidas. Para tanto, uma pesquisa nesse sentido poderia partir dos princípios fundamentais constitucionais expressos (Título I), mais especificamente de três dos arrolados no art. 1 ° - a cidadania, a dignidade da pessoa humana e o valor da livre iniciativa - sem perder de vista que o homem é a fonte do poder do Estado (parágrafo único), que objetivo fundamental da república é a construção de uma sociedade livre (art. 3°, 11) e que se a solução pacífica dos conflitos é um princípio internacional a prevalecer nas relações internacionais, com idêntica razão haverá de sê-lo nas relações intranacionais (art. 4°, VII) (MOREIRA, NETO. Diogo de Figueiredo. Novos institutos consensuais da ação administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro (RJ), n. 231, p. 129-156, jan./mar. 2003. DOI: 10.12660/rda.v231.2003.45823. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45823>. Acesso em: 05 nov. 2020).

[701] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária (Constituição Federal).

[702] Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: [...] VII - solução pacífica dos conflitos (Constituição Federal).

[703] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] (Constituição Federal).

[704] "O princípio da participação popular na gestão e no controle da Administração Pública é inerente à ideia de Estado Democrático de Direito, referido no Preâmbulo da Constituição de 1988, proclamado em seu artigo 1o e reafirmado no parágrafo único, com a regra de que "todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos, ou diretamente, nos termos desta Constituição" (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 2001, *op. cit.*, p. 866).

[705] *Cf.* inciso XXXIII, do art. 5º da Constituição Federal.

[706] *Cf.* § 1º do art. 37 e art. 163-A da Constituição Federal.

[707] *Cf.* inciso XXXIV, do art. 5º da Constituição Federal.

popular[708], o plebiscito e o referendo[709], a denúncia contra atos ou omissões de autoridades públicas[710], o exame e a apreciação das contas Municipais[711], o processo participativo[712], que surgem como modelos embrionários da aproximação entre a Administração Pública e o cidadão.

O constitucionalista José Afonso da Silva assevera sobre o Estado Democrático de Direito, como estatura fundamental da República Federativa do Brasil, com destaque à democracia e a participação popular nos atos da administração, *in verbis*:

> A democracia que o Estado de Democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), em que o poder emana do povo, e deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por meio de representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação nos atos de governo; pluralista , porque respeita a pluralidade idéias, cultura e etnias e pressupõe o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesses diferentes da sociedade; há de ser um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer seu pleno exercício[713].

A consagração do Estado Democrático de Direito conferindo o pleno exercício da democracia e estruturando a República Federativa, exige da Administração Pública uma mudança de paradigma na sua atuação e relação jurídica com o indivíduo, não se compatibilizando mais, com um modelo burocrático e de segregação de busca do interesse público, autoritário e unilateral, com relação de sujeição, sendo transformado em um sistema de complementaridade entre o público e o privado, de paridade com o indivíduo, criando ambiente propício ao movimento dialógico e participativo da gestão pública[714].

Nesse contexto, evidencia-se que a Constituição Federal robusteceu a função garantidora do Estado e obrigacional de efetividade e concretude dos mais variados direitos fundamentais do cidadão, geradores de custos financeiros elevados e sempre

---

[708] *Cf.* inciso LXXIII, art. 5º da Constituição Federal.
[709] *Cf.* incisos I e II, art. 14 da Constituição Federal.
[710] *Cf.* inciso IV, § 2º, art. 58 e § 2º art. 74 da Constituição Federal.
[711] *Cf.* § 3º, art. 31 da Constituição Federal.
[712] *Cf.* art. 10; § 3º do art. 37; inciso III do art. 198; inciso II, do art. 204; art. 216-A da CF e art. 82 do ADCT da Constituição Federal
[713] SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros Editores: 2004, p. 119-120.
[714] PIERONI, Fabrizio de Lima. **A consensualidade e a Administração Pública: a autocomposição como método adequado para a solução dos conflitos concernentes aos entes públicos**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 95.

crescentes de acordo com o desenvolvimento econômico e social, reclamando a expansão e melhoria qualificativa dos serviços públicos, com a alteração de modelo de gestão administrativo em rede e de Governança Pública.

Segundo Gustavo Justino de Oliveira e Cristiane Schwanka[715] fundado no ideal democrático e alargamento da legitimação do poder estatal, a figura do Estado mediador sofre uma mutação de garantia dos canais e modelos participativos para um sistema de constante integração entre o indivíduo e a Administração Pública, como indispensável a eficácia e efetividade das ações estatais, passando a compor conflitos dos interesses estatais e interesses privados em um processo de determinação e densificação do interesse público, que não figura mais como monopólio do Estado.

A efetiva participação dos administrados no processo decisório hierárquico surge como reforço a legitimidade democrática que decorre da diagramação de uma sociedade pluralista, face aos critérios estruturais de exercício do poder sancionatório pelos agentes e órgãos públicos segmentados e a forma de distribuição de competência estática, que não prestigia uma gestão participada, visando a interiorização do poder do Estado[716].

No modelo de Estado Democrático de Direito pluralista e participativo no qual emanam muitas vezes interesses antagônicos demandam da Administração Pública a proteção jurídica e a atuação administrativa imparcial com a finalidade de satisfazer os interesses da coletividade, e sempre objetivando a harmonização com a ponderação de valores constitucionais e normativos.

Onofre Alves Batista Júnior aponta a necessidade de novas diretrizes que deve cercar a Administração hodiernamente a respeito da consensualidade que foi impulsionada pelo Estado Democrático de Direito eficiente:

> Enfim, cada vez mais, a Administração Pública do Estado Democrático de Direito (eficiente, pluralista e participativo) deve aparelhar-se para possibilitar a permeabilidade da máquina burocrática à participação dos administrados, bem como, estabelecer mecanismos para que os vários interesses conflitantes possam encontrar harmonização no seio da própria administração, evitando-se, assim, controvérsias jurídicas infindáveis, favorecendo, por outro giro, a aceitabilidade das decisões pelos atingidos e, sobretudo, pela própria coletividade. Nesse caminho é que se pode observar o crescente desprestígio das decisões administrativas unilaterais, bem como a abertura das portas da

[715] OLIVEIRA, Gustavo Justino de. SCHWANKA, Cristiane, *op. cit.*, p. 305.
[716] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 38-39.

> Administração para a busca de soluções consensuais, consolidando-se, assim, uma "administração pública consensual[717]".

A Administração Pública deve exercer as suas atividades dotadas de maior eficiência com aberturas dialógicas, dentro de uma perspectiva de um Estado plural, catalizador de demandas e proliferador de interesses, com imprescindível aprimoramento da funcionalidade dos órgãos estatais no desempenho de suas prerrogativas sancionatórias.

O Estado Democrático de Direito com uma atuação prospectiva para soluções eficientes de suas tarefas, através deste novo paradigma necessita realizar uma adequada composição de interesses com a abertura de diálogo com o administrado, em compromisso aberto, com a adoção de soluções administrativas consensuais e acordadas[718], com o incremento da assunção espontânea dos ajustes eventualmente firmados.

A dimensão infraestrutural da Administração promove o desempenho da ação administrativa por meio de uma atividade ordenadora ou reguladora prescrevendo condutas e a emissão de atos concretos nas execuções de comandos normativos na prestação de serviços públicos e no fomento da atividade particular, produzindo efeitos intersubjetivos como se extraem das decisões-programas ou de planificação. Nesse aspecto, a Administração possui uma função conformadora da sociedade, realizado a tutela do equilíbrio das posições contrapostas, não se limitando a uma posição imperativa perante o administrado.

A participação popular no processo decisório administrativo possui como regra tradicional o controle político na escolha ou eleição de titulares de órgãos da Administração Pública, por meio de representantes, como ocorre com a submissão de alguns cargos à sabatina no Senado Federal como os diretores de agências reguladoras[719]. No entanto, numa perspectiva de um Estado Democrático de Direito voltado a efetiva participação da sociedade nas conduções da atividade pública superando aspectos de controle, conclama um envolvimento do administrado no processo decisório mediante abertura dialógica em compromissos abertos.

A doutrina[720] destaca que é possível a participação direta pelo administrado na busca de solução de litígios com a Administração como nas transações, para a elaboração

---

[717] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 45.
[718] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 48.
[719] *Cf.* o art. 52, inciso III, alínea "f", da Constituição Federal c.c. art. 23 da Lei nº 9.472/1997.
[720] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 64.

de normas jurídicas e na fase preparatórias de decisões administrativas na condução das diversas políticas públicas, notadamente, se exteriorizam no âmbito de consultas de opiniões públicas ou em audiências públicas.

Não convence que modelos de participação popular não vinculantes como as consultivas realizadas quanto a estrutura de sua intervenção classificadas como individual, colegial e coletiva (ex. colaboração especializada, conselho consultivo e audiência pública)[721], corporifiquem em colaboração efetiva popular no processo decisório numa ação consertada e consensual, configurando, apenas o exercício democrático do direito de opinião e voz na tentativa de sensibilizar a autoridade com argumentos e com eficácia persusiva.

A participação direta do administrado no processo decisório como decorrência de uma nova legitimidade amparada no consenso na celebração de acordos por meio de negociações a fim de conferir uma maior eficiência do ato administrativo pode incidir em uma ou várias fases do procedimento administrativo, na preparatória, na emissão do ato ou implementação da decisão.

Onofre Alves Batista Júnior[722] adverte que a participação no processo decisório no Estado Democrático de Direito não importa em necessária abdicação pelos órgãos administrativos da prerrogativa sancionatória ou que sejam impositivas as soluções concertadas com o administrado. E muito menos, a atribuição de responsabilidade pela decisão tomada, com o prolongamento do lapso temporal que decorreu do processo de negociação.

O princípio da descentralização democrática, inerente ao Estado Democrático de Direito, correlaciona-se com a "aproximação dos serviços das populações" e participação dos administrados nas estruturas decisórias[723], colhendo os focos de interesses locais numa relação direta e nas cercanias das demandas ou problemas apresentados, com o transcurso ótimo do nível de informação para reconstrução dos fatos com a máxima participação dos prováveis sujeitos atingidos pela decisão administrativa.

A participação dos administrados no procedimento administrativo constitui em garantia de uma ponderação dos interesses envolvidos, com a contribuição para a

---

[721] MODESTO, Paulo. Participação Popular na Administração Pública: mecanismos de operacionalização. **Revista Eletrônica de Direito do Estado,** Salvador (BA), nº 2, abr./jun., 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em 27 abr. 2022.
[722] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 70.
[723] ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Lições de direito administrativo**. 5. ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, p. 112.

formação de uma decisão administrativa mais correta, justa e eficaz, com uma maior aceitabilidade pelos atingidos[724].

O Decreto nº 9.203, de 2017, de que trata sobre a política de governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, impõe como diretriz que deve o processo decisório ser desenvolvido e caracterizado "pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade[725]", convalidando o entendimento da proeminência de uma participação efetiva do administrado na construção de uma decisão sancionatória, fruto de uma atividade consensual.

6.2 Mutação da relação entre o Estado e a sociedade civil

Com a constitucionalização do Direito Administrativo e a mudança de postura e objetivos da Administração Pública em que se inserem um novo regime de parcerias com a sociedade civil, o estabelecimento de regime regulatório com a privatização de diversas atividades econômicas, a abertura de novos canais participativo das decisões públicas, o acolhimento de modelos normativos prestigiando a autorregulação e a inserção de novos arquétipos em prerrogativas imperativas e unilaterais do Estado, se solidifica uma nova cultura relacional entre a Administração e o administrado com receptividade às soluções consensuais de conflitos.

Atualmente, denota-se um crescimento e consolidação da participação dos particulares na atividade administrativa, assumindo a posição de colaboradores com a Administração, deixando para traz a pretérita categorização como meros destinatários da ação administrativa. A possibilidade de contratualização sobre o exercício de poderes administrativos corporifica a presença de um mecanismo de participação qualificada na formação da decisão administrativa. Através da iteração dos particulares em um procedimento administrativo com possibilidade de apresentar manifestações e documentos à Administração, numa crescente relação dialógica, com a finalidade de influenciar a decisão administrativa ou coparticipar do processo decisório, para a produção de efeitos jurídicos, demonstram a elevação na relação horizontal entre os sujeitos da relação jurídico-administrativa[726].

---

[724] SILVA, Vasco Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 107

[725] *Cf.* art. 4º, inciso VII do Decreto nº 9.203/2017.

[726] CORREIA, Jorge André de Carvalho Barreira Alves. **Contrato e poder público administrativo**. Volume I. 2015. 900 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015, p. 522.

Jorge André de Carvalho Barreira Alves Correia destaca sobre as referidas transformações no Direito Administrativo português:

> As transformações da administração no sentido da sua pluralização, diversificação e descentralização permitiram o desenvolvimento de múltiplas *formas de participação administrativa*, através da interferência dos cidadãos e dos grupos na atividade administrativa, seja na formação das decisões administrativas, seja na assunção direta de tarefas administrativas pelas forças sociais, a título e sob responsabilidade própria. Associado às várias formas de participação dos cidadãos e dos grupos sociais no Estado e na administração pública, o aprofundamento da *democracia participativa* como forma de completar a democracia representativa, criou condições para uma "osmose" e "interpenetração" entre a esfera administrativa e a esfera da sociedade, participação, entre nós, a dignidade de um direito constitucionalmente garantido (artigo 267.º, n.º 5, da CRP) e legalmente assegurado (artigos 12.º e 68.º do CPA)[727]. (grifos do autor)

A modificação da relação estrutural e orgânica, com a abertura de uma participação democrática nos assuntos de interesses coletivos, propiciou para que a atuação colaborativa evoluísse para formação e apresentação de argumentos e fundamentos sólidos em regime de complementariedade, iteração e cooperação entre a Administração e o particular, no qual as estruturas administrativas recebem subsídios e contribuições para o desenvolvimento de uma "governança colaborativa[728]" mais eficiente.

No Brasil, com a crise do Estado Social, decorrente da intervenção na atividade econômica em casos de relevante interesse coletivo[729], do crescimento de satisfação das demandas da sociedade e do dever prestacional do Estado, ocasionando a estagnação no desenvolvimento da prestação de serviços público com incapacidade de estabilizar uma autonomia financeira ou de assumir novas atividades de interesse geral, gerou uma ineficiência administrativa. Assim, surgiu uma nova diretriz com o aumento da colaboração do particular com a Administração Pública[730] por meio de delegações das atividades econômicas (privatizações), parcerias público-privadas e fomento de atividades de interesse coletivo com as sociedades civis de interesse público e organizações sociais.

---

[727] CORREIA, Jorge André de Carvalho Barreira Alves, *op. cit.*, p. 524-525.
[728] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 529.
[729] *Cf.* artigo 173 da Constituição Federal.
[730] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Participação popular na administração pública. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro (RJ), n. 191, p. 26-39 jan.-mar. 1993. DOI: 10.12660/rda.v191.1993.45639. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45639>. Acesso em 04 mai. 2022.

O administrado no Estado Democrático de Direito deixa de apresentar uma postura colaborativa e inicia uma atuação direta na gestão e no controle da Administração Pública. Maria Sylvia Zanella Di Pietro[731] aponta que a participação direta do administrado na gestão administrativa ocorre com o direito de ser ouvido como decorrência do devido processo legal no curso de um processo administrativo e do direito de petição, não se limitando apenas ao direito de postular algo, mas de recorrer às mais altas instâncias hierárquicas da Administração; por meio de enquetes ou consultas, como ocorrem com as audiências públicas em diversas hipóteses previstas na Constituição Federal e nas leis (ex. nas audiências designadas por Comissões do Congresso Nacional).

De outro lado, a participação indireta dos administrados pode ser realizada através da participação popular em órgãos de consulta criados pelo Estado para a formação de fundamentos para subsidiar uma decisão administrativa, como ocorre com o Conselho da República e Conselhos Consultivos de agências reguladoras etc. E, a participação em órgãos de decisão, também denominada de cogestão, nos quais se implementam a gestão democrática com direito à voto dos representantes da sociedade, nomeados para trazer equilíbrio na composição do corpo diretivo, tornando-os membros integrantes de um processo decisório da Administração como por exemplo no Conselho Nacional de Justiça e o Conselho Nacional de Previdência Social, dentre outros.

Esta vertente da maior iteração entre o Estado e o particular numa esfera de atividades que tutelam interesses coletivos que cercam várias discussões em torno assuntos e tarefas públicas com o aumento qualitativo e quantitativo de participação de agentes privados organizados, ressoa o fenômeno da publicização dos atos privados e a privatização das atividades do Estado[732], numa acepção em que, os regimes jurídicos permeiam as atividades desempenhadas, em determinada relação prevalecendo normas de direito privado derrogadas por normas de direito público e vice e versa.

Na mesma medida em que a relação entre Administração e organizações da sociedade foi se fortalecendo, diversos conflitos e tensões entre interesses objetivados foram se formando, intensificando os litígios com a aplicações de sanções administrativas e judicialização de atos administrativos, sujeitando-se ao controle externo dos poderes. Diante deste panorama, o Estado visando a tutela do interesse coletivo assume uma função intermediadora e mediadora dos interesses em conflito, como um novo modelo de

---

[731] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 1993, *op. cit.*, p. 33-35.
[732] GREGO-SANTOS, Bruno. **Transação extrajudicial na administração pública**. São Paulo: Thomson Reuters, 2019, p. 61.

governança pública, articulando em direção ao restabelecimento da relação de colaboração construídas pelos agentes públicos e privados, num processo de fortalecimento institucional.

No Direito Público com a reconfiguração de valores sobre o interesse público e finalidades a serem desempenhadas pela Administração Pública foi inserida no ordenamento jurídico medidas alternativas de resoluções de conflitos entre os órgãos públicos e os particulares como a possibilidade de arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis[733] e a mediação de conflitos que versem sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação[734] e a realização de acordos ou transações por meio de Câmeras especializadas[735].

Notadamente, as inovações legislativas decorrem de uma mutação da relação entre o Estado e a sociedade civil, evoluindo para um novo ponto de vista sobre o papeis desempenhados pelos seus atores, especialmente quando se tratar de um regime de colaboração ou participação dialógica na consecução de interesses coletivos, mesmo quando presentes alguns objetivos complementares que decorrem da própria natureza do exercício das atividades ou das tutelas de interesses. Irrompe nesta perspectiva o compartilhamento de sinergia entre os recursos, capacidades, conhecimentos e objetivos dentro de um processo democrático procurando fortificar uma relação dialógica e horizontal, procurando o consenso.

6.3 Governança pública como incentivo à consensualidade

A Administração Pública como organismo do Estado sofre diversas influências ideológicas e dogmáticas passando por algumas transformações no sentido de capitalizar as demandas da sociedade e de acordo com as finalidades incorporadas pelo sistema jurídico realizar adaptações de modelos organizacionais.

A partir da década de 1970 sugiram ideias a respeito de aplicação de princípios da gestão privada no setor público com enfoque em eficiência e flexibilidade, despontando ao modelo britânico sobre a reforma da Administração Pública denominada de *New Public Management*, que objetiva a transformação que assegura uma maior

[733] *Cf.* Lei nº 9.307/1996 alterada pela Lei nº 13.129/2015.
[734] *Cf.* Lei nº 13.140/2015.
[735] *Cf.* Lei nº 9.469/1997.

agilidade, flexibilidade à atividade do Estado, segundo um paradigma da economia privada[736].

A eficiência administrativa é elevada a uma máxima a ser perseguida como um valor essencial da ação pública, que fundada na *New Public Management*, trazem novas configurações de gerenciamento da Administração Pública com parâmetro na racionalidade privada, adaptada as finalidades do Estado que destina uma gestão voltada à coletividade e tem por premissa a concretização do interesse público em direção a potencialização do bem estar-social num ambiente marcado pela concorrência de pretensões públicas legítimas.

A expansão das diretrizes da *New Public Management*, provocaram uma crescente abertura de diálogo com os administrados, em que gestores públicos passaram a negociar com os agentes privados, que foram oriundos de um processo de privatização dos serviços públicos, a descentralização administrativa e a novas formas de regulação com o estabelecimento de agências reguladoras e executivas.

Nesta nova perspectiva, o Estado realizou a contratualização da atividade pública, através da delegação, com postura concertada, numa apreciação econômica do Direito, que busca alcançar a eficiência com a inserção de mecanismos que otimizem a concretização de direitos fundamentais do cidadão suprimindo deficiências estruturais inerentes à postura burocrática do Estado Social.

Em razão dos novos desafios enfrentados pela Administração Pública com a necessidade de solucionar problemas disfuncionais que são originárias da regulação normativa dos setores econômicos e no controle da proteção de direitos dos administrados, numa relação hierarquizada, na década de 1990, houve uma transformação para o modelo de Governança colaborativa caracterizada pelas relações em rede entre instituições e a sociedade, numa acepção de partícipes da condução de políticas públicas[737].

Gustavo Justino de Oliveira define governança pública como:

> [...] um modelo alternativo a estruturas governamentais hierarquizadas, implicando que os Governos sejam muito mais eficazes em um marco de economia globalizada, não somente atuando com máxima

[736] ALENCAR, Leandro Zannoni Apolinário de. **O novo direito administrativo e governança pública. Responsabilidade, metas e diálogos aplicados à administração pública do Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 47.

[737] MARTINS, Humberto Falcão. MARINI, Caio. Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília-DF, nº 130, p. 42-53, mai.-ago., 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/40>. Acesso em 30 abr. 2022.

> capacidade de gestão, mas também garantindo e respeitando normas e valores próprios de uma sociedade democrática
> As origens da Governança Pública datam de meados da década de 90 do séc. XX, e traduzem um consenso de que a eficácia e a legitimidade da atuação pública se apoiam na qualidade de iteração entre os distintos níveis de Governo, e entre estes e as organizações empresariais e da sociedade civil[738].

O Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, define governança pública como um "conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade". E estabelece as seguintes diretrizes que devem nortear a Administração Pública: capacidade de resposta, integridade, confiabilidade, melhoria na regulação dos setores econômicos, prestação de contas ("*accountability*") responsabilidade, e transparência[739].

Na Governança Pública adotada pelo Estado brasileiro, como parte integrante da nova política institucional possui como diretriz o foco no cidadão, o processo decisório orientado pela desburocratização e à participação da sociedade, edição e revisão de atos normativos com a realização de consultas públicas sempre que se mostrar conveniente e o acesso da informação ao público[740].

O *E-Government Survey* de 2012 da Organização das Nações Unidas sintetizou essas mudanças na *public management*, com direção da atividade consensual e colaborativa, *in verbis*:

> Nos últimos anos, tem havido uma mudança de ênfase: de descentralização estrutural, desagregação e organizações de propósito único para uma abordagem mais integrada à prestação de serviços públicos. Com múltiplas nomenclaturas, como "governo de balcão único", "governo unido" e "governo integral", o movimento de silos isolados na administração pública para redes formais e informais é uma tendência global impulsionada por várias forças sociais, como: i) a crescente complexidade dos problemas, que exigem respostas colaborativas; ii) o aumento da demanda por parte dos cidadãos por serviços públicos mais personalizados e acessíveis, que devem ser planejados, implementados e avaliados com sua participação; e iii) as oportunidades apresentadas pela internet para transformar a forma como o governo trabalha para o povo[741]. (tradução livre)

---

[738] OLIVEIRA, Gustavo Justino de, 2012, *op. cit*., p. 116.
[739] BRASIL. Presidência da República. Guia da Política de Governança Pública. Brasília. 2018. Disponível em https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica. Acesso em 09 nov. 2020.
[740] *Cf.* art. 4º do Decreto nº 9.203/2017.
[741] "In recent years, there has been a change in emphasis away from structural devolution, disaggregation, and single-purpose organizations towards a more integrated approach to public service delivery. Variously

A reforma administrativa objetivou, ainda, em cotejo com a eficiência uma política de profissionalização do serviço público, avaliação de desempenho dos servidores públicos, a criação de agências reguladoras, maior participação popular dos atos administrativos e um programa de publicização[742]. E, a instauração de uma Administração Pública gerencial envolve uma maior discricionariedade às autoridades administrativas, com substituição do controle rígido da legalidade ao controle por resultados, com ampliação da autonomia administrativa, financeira e orçamentária, possuindo como principal instrumento, o contrato de gestão.

O princípio da eficiência possui dois aspectos nucleares[743], relacionado ao modo de atuação do agente público, que no exercício de suas atribuições alcance o melhor desempenho para lograr os melhores resultados; e de outro, relativo ao modo de organização administrativa que detém o mesmo objetivo na prestação dos serviços públicos[744]. O núcleo deste princípio é a perseguição do binômio produtividade e economicidade impondo a execução dos serviços públicos com presteza, qualidade, celeridade, desburocratização e flexibilização[745], que norteia toda a atividade administrativa.

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro[746] a consensualidade é uma tendência e novo modelo de atuação da Administração Pública, com a passagem de Administração

---

termed "one-stop government," "joined-up government" and "whole-of-government", the movement from isolated silos in public administration to formal and informal networks is a global trend driven by various societal forces such as the growing complexity of problems that call for collaborative responses, the increased demand on the part of citizens for more personalized and accessible public services, which are to be planned, implemented and evaluated with their participation, and the opportunities presented by the Internet to transform the way the government works for the people." (BRASIL, Guia da Política de Governança Pública, *op. cit.*, p. 41)

[742] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 2001, *op. cit.*, p. 80.

[743] Ibidem, *op. cit.*, p. 154.

[744] Atualmente, o Decreto nº 9.739, de 28 de março de 2019, estabelece medidas de eficiência organizacional para a Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional estabelecendo os objetivos de fortalecimento institucional, orientada para os resultados: "Art. 2º Para fins do disposto neste Decreto, considera-se fortalecimento da capacidade institucional o conjunto de medidas que propiciem aos órgãos ou às entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional a melhoria de suas condições de funcionamento, compreendidas as condições de caráter organizacional, e que lhes proporcionem melhor desempenho no exercício de suas competências institucionais, especialmente na execução dos programas do plano plurianual. § 1º As medidas de fortalecimento da capacidade institucional observarão as seguintes diretrizes: I - organização da ação governamental por programas; II - eliminação de superposições e fragmentações de ações; III - aumento da eficiência, eficácia e efetividade do gasto público e da ação administrativa; IV - orientação para resultados; V - racionalização de níveis hierárquicos e aumento da amplitude de comando; VI - orientação para as prioridades de governo; e VII - alinhamento das medidas propostas com as competências da organização e os resultados pretendidos".

[745] RODRIGUES, Eduardo Azeredo 2012, *apud* CARVALHO FILHO, José dos Santos, *op. cit.*, p. 31

[746] "Na realidade, o consenso tem o mérito de reduzir o lado autoritário da administração pública, contribuindo para a sua democratização. Aliás, pode-se dizer que a tendência para a consensualidade se insere como uma das formas de expressão da democratização da Administração Pública" (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 2001, *op. cit.*, p. 83).

autoritária para uma Administração soberana consensual, com substituição dos instrumentos tradicionais por soluções negociadas e fortalecimento do regime de parcerias com a sociedade civil. Informa que a tendência legislativa com o surgimento de novas modalidades de serviços públicos, a privatização de estatais prestadoras de serviços públicos, a quebra do monopólio de exploração de petróleo, o incremento da terceirização no serviço público, os termos de ajustamento de conduta celebrados pelo Ministério Público e outros órgãos e entidades públicas, as novas formas de participações do cidadão por meio de audiências públicas.

A concertação administrativa[747] advém desta nova postura da Administração Pública baseada em Estado em rede e de Governança Pública exercido por meio de instrumentos como os acordos administrativos, a conciliação e a transação administrativa, no qual se caracterizam por ausência de relação de sujeição ou subordinação. A lógica difusa da sociedade em rede em sua organicidade se revela nas instituições de canais e mecanismos de participações sociais, permitindo a proliferação de um pluralismo de dimensões múltiplas, o que permite uma maior legitimação dos atos administrativos[748].

A democratização da gestão dos atos administrativos restou caracteriza pelo fenômeno de processualização da atividade administrativa[749] voltadas ao desenvolvimento de formação de vontade administrativa com respeito aos direitos dos administrados à ampla defesa e contraditório, a verificação das repercussões fáticas e jurídicas nas esferas jurídicas dos indivíduos antes de sua implementação prática e alcançar um nível mais elevado de consensualidade e legitimação das decisões a serem proferidas pela Administração Pública.

A inserção de uma iteração e interlocução com a sociedade em rede, exige da Administração Pública um compromisso de transparência[750], com a divulgação de suas atividades e decisões, com confiabilidade, permitindo o conhecimento e a participação popular dos atos administrativos, oportunizado um controle, sendo erigido à um dos

---

[747] "[...] ação concertada ou concertação é "um método flexível de governar ou de administrar em que os representantes do Governo ou da Administração participam em debates conjuntos com representantes doutros corpos sociais autónomos (...) com vista à formação de um consenso sobre medidas de política económica e social a adotar" (MACHADO, João Baptista. Participação e descentralização: democratização e neutralidade na Constituição de 76. Coimbra: Almeida, 1982, *apud* OLIVEIRA, Gustavo Justino de. SCHWANKA, Cristiane, *op. cit.*, p. 314).

[748] OLIVEIRA, Gustavo Justino de. SCHWANKA, Cristiane, *op. cit.*, p. 306-308.

[749] BINENBOJM, Gustavo, 2014, *op. cit.*, p. 77.

[750] OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Participação administrativa. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 180, abr./jun. 2005. DOI: <http://dx.doi.org/10.21056/aec.v5i20.459>. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/459/424>. Acesso em: 30. abr. 2022.

pilares de um governo aberto (*open government*)[751] [752]. E, expressam uma "ancoragem democrática no conceito de governança colaborativa[753]" em um novo modelo de *accountability* da governança policêntrica promovendo vários alicerces comunicacionais com os cidadãos, com os setores econômicos e os órgãos administrativos diversos, que se viu intensificada com o advento da sociedade da informação.

A Governança Pública confere uma "interdependência público-privada[754]" construída numa relação comunicacional dialógica entre os órgãos administrativos e os agentes privados com vista a concertação da atividade pública que por meio da colaboração de ações, promove a eficiência administrativa, aquiescendo em composição de arranjos organizacionais compostos que minimizam as desvantagens e potencializam as vantagens. O administrado assume um *status* de parceiro ou colaborador da Administração Pública, lhe conferindo posição de agente indispensável para implementação das políticas públicas, participando do processo de formação da decisão administrativa e/ou no momento de implementação da tomada de conclusão do ato, com a celebração de ajustes consensuais.

Este novo paradigma de formação de participação dialógica com a Administração Pública supera a mera cooperação do administrado, reclamando uma relação de reciprocidade, maior integração e alinhamento finalístico[755]. Possibilitando, em outro ângulo, a proeminência de permissão ou facilitação de ações não impositivas pela Administração Pública ao invés das aplicações de sanções jurídicas[756], num movimento de recomposição da conduta que tenha provocado a ineficácia da norma jurídica.

A Governança Pública possui como diretriz o encontro de soluções inovadoras adequando com as mudanças de prioridades, utilizando de mecanismos e práticas que objetivem a melhoria de desempenho das organizações, para tanto, conclamando uma flexibilização dos formalismos de institutos jurídicos para conformação das necessidades públicas.

---

[751] BRASIL, Guia da Política de Governança Pública, *op. cit.*, p. 53.
[752] [Governo aberto é] uma cultura de governança centrada no cidadão que utiliza ferramentas, políticas e práticas inovadoras e sustentáveis para promover transparência, capacidade de resposta e responsabilização do governo, de forma a incentivar a participação das partes interessadas no apoio à democracia e ao crescimento inclusivo (OCDE, 2017d, tradução livre).
[753] MARTINS, Humberto Falcão. MARINI, Caio, *op. cit.*, p. 47.
[754] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 111.
[755] MARTINS, Humberto Falcão. MARINI, Caio, *op. cit.*, p. 47.
[756] ALENCAR, Leandro Zannoni Apolinário de, *op. cit.*, p. 182.

A prerrogativa sancionatória numa perspectiva de uma Administração Pública gerencial, demanda incursões sobre o grau de efetividade das imposições de penalidades, mensurar a real funcionalidade em conduzir determinado comportamento, a potencialidade que detém determinada sanção ou nível de exequibilidade. E a flexibilidade do sistema, permite uma construção conformativa de regularização das condutas infracionais por meio de outros arranjos dotados maior efetividade, sem renunciar à potestade sancionatória.

6.4 Processualização do ato administrativo

A prerrogativa sancionatória como faculdade inerente ao dever-poder da Administração Pública de impor unilateralmente as sanções administrativas numa análise de Estado Liberal se fundamentava no poder imperativo de criar deveres e obrigações aos administrados sem recurso a outra esfera de Poder.

Assim, o ato administrativo se traduzia como o instrumento por excelência da exteriorização da vontade do Estado no desempenho da atividade unilateral com características exorbitantes, convolando em verdadeiro poder administrativo da autoridade estatal na proteção dos interesses da coletividade.

As transformações que passou o Direito Administrativo com a mudança para o modelo de um Estado de Direito, a partir do século XX, com a refinamento da concepção dogmática enfrentou o ato administrativo como resultado de um processo administrativo que deve ser desenvolvido cercado de garantias de defesa do administrado, especialmente, no exercício da atividade punitiva como prerrogativa inerente ao poder de polícia.

Afonso Masucci, professor de Direito Administrativo da Universidade de Nápoles discorreu sobre a funcionalidade da lei de procedimento administrativo da Alemanha como precursora da atribuição de dignidade da pessoa humana como integrante no processo de tomada de decisão como participante e decorrência do princípio democrático, *in verbis*:

> Nessa perspectiva, e de acordo com uma corrente cultural que considerava das *Verwaltungsrecht als konkrtiertes Verfassungsrecht* (Direito Administrativo como concretização do Direito Constitucional), foi adotada uma Lei que recebeu os princípios reconhecidos na *Grundgesetz*, a ponto de ser definida como « *eine Art Grundgesetz für die zweite Gewalt'*, uma espécie de Lei Fundamental para o poder executivo. Esta Lei vai da *Menschenwürde bis zur Unparteilicheit der Verwaltung*, da dignidade da pessoa à imparcialidade da Administração. Nela encontra proteção, antes de tudo, o status *activus processualis*, uma firme proteção da posição jurídica do cidadão no processo administrativo. No que diz respeito à *Menschenwürde*

> (dignidade da pessoa) o cidadão que participa do procedimento é reconhecido como ator no processo decisório, e não como mero destinatário da decisão. Com base no princípio da *Waffengleichheit* (paridade de armas) na atividade de investigação, o cidadão tem direito de acesso aos atos do procedimento. Isso também inclui o direito de ser ouvido em todos os casos de «*belas-tenden Verwaltungsakte*», de atos administrativos de penhora. Em homenagem ao princípio democrático, a transparência administrativa é favorecida[757]. (tradução livre)

Com a constitucionalização do Direito Administrativo e a definição pela ordem constitucional de 1988 do Estado Democrático de Direito, efetivamente, atribui à Administração Pública o dever de observância do devido processo legal e abertura da comunicação dialógica com o administrado e organismos sociais para a participação no processo decisório[758], mesmo em área relacionada a prerrogativa sancionatória.

A processualização do ato administrativo no contexto de uma relação jurídico-administrativa contribui para a horizontalidade desta relação entre a Administração e o particular, permitindo o controle do ato antes de sua edição, durante o processo de formação do ato decisório e na sua implementação[759].

Odete Medauar[760] identifica a existência de três pilares fundamentais a inserção de valores democráticos na formação do ato administrativo como processo, consubstanciado na legitimidade do ato administrativo na maior participação na

---

[757] "Desde esta perspectiva, y en consonancia con una corriente cultural que consideraba das Verwaltungsrecht als konkrtiertes Verfassungsrecht (el Derecho administrativo como concreción del Derecho constitucional), se adoptó una Ley que recibía los principios reconocidos em la Grundgesetz, hasta el punto de ser definida como «eine Art Grundgesetz für die zweite Gewalt», una especie de Ley Fundamental para el poder ejecutivo. Esta Ley va de la Menschenwürde bis zur Unparteilicheit der Verwaltung, de la dignidad de la persona a la imparcialidade de la Administración. En ella encuentra tutela, primero de todo, el status activus processualis, una firme tutela de la posición jurídica del ciudadano en el procedimiento administrativo. En el respeto de la Menschenwürde (dignidad de la persona) al ciudadano que participa em el procedimiento se le reconoce un papel de actor en el proceso decisional, y no de mero destinatario de la decisión. En base al principio de Waffengleichheit (paridad de armas) en la actividad de instrucción, el ciudadano tiene derecho de acceso a los actos del procedimiento. Ello incluye, además, el derecho de audiencia en todos los casos de «belas-tenden Verwaltungsakte», de actos administrativos de gravamen. Em honor al principio democrático se favorece la transparencia administrativa" (MASUCCI, Alfonso. Formación y evolución del derecho administrativo in Francia y Alemania. **Revista de Administración Pública**, Madrid, *n.* 184, p. 9-39, enero-abril 2011. Disponível em: <https://recyt.fecyt.es/index.php/RAP/article/view/40444>. Acesso em 28 abr. 2022).

[758] Esse câmbio, vem, afinal, fomentar o incremento no respeito às garantias de contraditório e da ampla defesa dos particulares em face da Administração, aprimorar o processo de conhecimento do ente estatal acerca das circunstâncias relevantes para a decisão a ser adotada, e elevar o grau de consensualidade e legitimação das decisões da Administração Pública. Tais elementos guardam importante relação com a viabilidade da adoção de soluções consensuais de conflitos pela Administração Pública" (GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit*., p. 46).

[759] MOTTA, Fabrício Macedo. A Origem e a Significação do Ato Administrativo no Estado de Direito. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte (MG), ano 2, n. 12, fev. 2002. Disponível em:<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=1363>. Acesso em: 28 abr. 2022.

[760] MEDAUAR, Odete. **A processualidade no Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 65-74.

construção de decisões administrativas; especialmente, nos processos sancionatórios uma garantia de defesa efetiva; e, na possibilidade de formação de uma decisão ótima, que decorre do ambiente dialógico, atingindo a eficiência administrativa.

Os atributos do ato administrativo como a imperatividade e a autoexecutoriedade, que distinguem dos atos privados, no sentido de que podem ser impostos em face de terceiros independente de sua concordância, criando deveres ou obrigações e postos em execução pela própria Administração, não dispensa o desenvolvimento do devido processo legal com a garantia da ampla defesa e do contraditório, e pela busca pelo consenso pelos litigantes, antes da emissão de uma sanção administrativa[761].

A Lei nº 9.784, de 1999, ao disciplinar sobre o processo administrativo da Administração Pública Federal é expressa em submeter os órgãos administrativos a vinculação à lei e ao Direito, no sentido de juridicidade, com amplitude normativa ao possibilitar a celebração de acordos independentemente de expressa disposição de lei formal[762], restando legitimada dentro do processo administrativo desde que o regulamento contemple a competência para adoção de referida postura consensual.

A autoridade administrativa no decorrer da instrução do processo administrativo a depender do contexto fático que decorre da questão debatida poderá converter o julgamento em diligência com a inserção de abertura de diálogo com a sociedade, atribuindo uma democratização da formação do ato decisório, sujeitando-se a persuasão dos argumentos apresentados.

Ao se deparar com assunto de interesse geral poderá designar a realização de consulta pública para manifestação de terceiros que não integrem a relação jurídica, assumindo a Administração o dever de resposta fundamentada[763]. E quando, relacionar-se a tomada de decisão e a questão possuir relevância a autoridade administrativa pode designar a realização de audiência pública para debates, o que inclui o próprio administrado afetado[764]. E ainda, os órgãos e entidades administrativas como forma de legitimação com a abertura da democratização podem estabelecer outros meios de participação dos administrados, e serem representados por meio de organizações e

---

[761] NOHARA, Irene Patrícia. Consensualidade e gestão democrática do interesse público no Direito Administrativo contemporâneo. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte (MG), ano 15, n. 78, p. 29-51, mar./abr. 2013.
[762] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 282.
[763] *Cf.* art. 31 da Lei nº 9.784/1999.
[764] *Cf.* art. 32 da Lei nº 9.784/1999.

associações como nas hipóteses de mecanismos digitais de participações como reuniões virtuais ou chats[765].

A Administração Pública no desempenho da ação administrativa deve sempre concretizar valores constitucionais e legais, em direção ao bem-estar social. A atividade imperativa se concilia com critérios de precaução e de proporcionalidade, pois ao se deparar com uma atuação do poder de polícia que pretende afastar um risco social pode resolver o conflito através de meios imperativos, se assim o contexto fático recomendar, ou por meio de soluções concertadas a fim de alcançar a tutela dos bens jurídicos de forma mais eficaz[766].

Na processualização do ato administrativo, a autuação encontra espaço fértil ao seu desenvolvimento, na medida em que o debate dialógico com a sociedade e os administrados podem evitar atitudes arbitrárias e exorbitantes das prerrogativas públicas, e através do uso da argumentação exercer uma persuasão racional no sentido de demonstrar que os riscos são mínimos frente aos benefícios, realizando um juízo de ponderação[767], permitindo ajustes com o administrado, afastando ou reduzindo a imposição sancionatória.

6.5 Ressignificação do conceito de interesse público e a supremacia sobre o interesse privado

O Direito Administrativo brasileiro foi estruturado sob influência do sistema francês e inspirado pelas construções teóricas no início do século XX, baseado na indisponibilidade do interesse público e a supremacia do interesse público sobre o interesse privado, de modo que as soluções consensuais não seriam compatíveis com o regime jurídico-administrativo, na medida em que importaria em renúncia pela Administração Pública da tutela do interesse público. Nessa linha de intelecção, a solução consensual implicaria a prevalência do interesse privado que não terminaria com o processo administrativo por um ato unilateral e imperativo, vulnerando o sistema de prerrogativas públicas da relação jurídica-administrativa[768].

Deveras, é indispensável uma releitura dos pilares estruturantes do regime jurídico-administrativo da indisponibilidade do interesse público e a supremacia do

---

[765] *Cf.* art. 33 da Lei nº 9.784/1999

[766] Cita-se como exemplo no caso de proibição de distribuição de medicamentos lesivos à saúde e imposição de uma sanção administrativa, com a alternativa de admissão de usos restritos à determinadas situações recomendadas pelos cientistas, visando a proteção à vida das pessoas.

[767] NOHARA, Irene Patrícia, 2013, *op. cit.*, p. 46.

[768] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 149.

interesse público sobre o interesse particular, sob a vertente da mutação administrativa em face da crescente utilização da consensualidade em um novo paradigma de atuação da Administração Pública.

Interesse público é um conceito jurídico indeterminado, dotado de interpretação jurídica e efêmero, sujeitando-se a novas exegeses resultantes de processos de transformações sociais, econômicas e políticas, que caracterizam a sociedade contemporânea.

Conceitualmente, segundo lições de Celso Antônio Bandeira de Mello[769], o interesse público não destoa completamente do privado, vez que corresponde a dimensão pública dos interesses individuais, enquanto partes integrantes da coletividade em que estão inseridas, isto é, deve-se buscar atender os anseios da sociedade direcionadas a alcançar o bem comum. Pondera que interesse público não se encontra relacionado com a pessoa, mas com a finalidade buscada por meio de seus atos jurídicos, pois nem todos os interesses do Estado, *ipso facto,* constitui em interesse público propriamente dito.

A concepção jurídica de interesse público corresponde a finalidade ou alcance dos valores adotados pela Constituição Federal[770], do qual sofre influências dos direitos, liberdades e às prerrogativas à nacionalidade, à soberania e à cidadania. E a Constituição Federal delegou ao legislador ordinário a tarefa de especificar concretamente os referentes interesses públicos ("clausula de reserva de legal de eficácia[771]"), sem que exista alguma primazia subjacente.

Parte da doutrina não efetua a distinção entre o interesse público, se primário ou secundário, afirmando que a Administração Púbica não possui a discricionariedade ou a livre disposição dos bens ou interesses públicos que somente se admite diante de expressa previsão legal[772]. Para outros a indisponibilidade do interesse público dever ser avaliada com a finalidade administrativa e a subsunção de vontade traçada pela Constituição Federal e a lei[773].

O interesse público[774] pode ser classificado em interesse primário e secundário. O primeiro corresponde em essência a busca do bem comum da sociedade, que objetiva

---

[769] MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.*, p. 66.
[770] Ibidem, *op. cit.*, p. 69.
[771] MOREIRA, NETO. Diogo de Figueiredo, 2003, *op. cit*., p. 139-140.
[772] CARVALHO FILHO, José dos Santos, *op. cit.*, p. 36.
[773] MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 11ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 74.
[774] Diogo de Figueiredo Moreira Neto invoca para compatibilização do atividade consensual da Administração Pública a teoria do duplo grau, em que distingue as categorias ou níveis de exercício de poder em primária (*primäre Stufe*) e secundária (*sekundäre Stufe*), "cabendo à esfera do público a decisão

a realização da dimensão pública dos interesses de seus membros. Já o secundário é a realização de interesse meramente individual do Estado, de cunho particular, concebido em sua individualidade, como uma pessoa dotada de direitos, nos quais os atos consensuais não sofrem a influência da indisponibilidade[775], sem considerar as peculiaridades no Direito Administrativo atual.

O mero fato de que o interesse público primário ser reconhecido como indisponível, que constantemente colide entre si e com outros interesses, não se confunde com a intransigibilidade, no sentido de vedação absoluta à sujeição de flexibilização, podendo ser objeto de ponderação através da razoabilidade dos valores conflitantes, de acordo com subsunção do ordenamento jurídico, se admitindo a celebração de atos consensuais, expressamente previsto pelo legislador[776].

Deveras, o administrador não detém a liberdade ou autonomia para dispor livremente dos bens ou do interesse público, mas isso não significa que os atos concertados pela Administração Pública são vedados pelo ordenamento jurídico, em

primária de poder, que se compreende em sua competência de agir, e à esfera do privado, a decisão secundária de poder, perfeitamente negociável, de escolher a melhor solução para atuar"; mencionado a doutrina italiana com prevalência da "teoria *del doppio grado*", que estabelece ser inegociável a vontade administrativa decorrente do poder estatal primário, e permitindo a negociação ou flexibilidade do poder estatal secundário com base em decisões discricionárias (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *op. cit.*, p. 139-140).

[775] "Também assim melhor se compreenderá a distinção corrente da doutrina italiana entre interesses públicos ou interesses primários – que são os interesses da coletividade como um todo – e interesses secundários, que o Estado (pelo só fato de ser sujeitos de direitos) poderia ter como qualquer outra pessoa, isto é, independentemente da sua qualidade de servidor de interesses de terceiros: os da coletividade. Poderia, portanto, ter o interesse secundário de resistir ao pagamento de indenizações, ainda que procedentes, ou de denegar pretensões bem-fundadas que os administradores lhe fizessem, ou de cobrar tributos ou tarifas por valores exagerados. Estaria, por tal motivo, defendendo interesses, apenas "seus", enquanto pessoa, enquanto entidade animada do propósito de despender o mínimo de recursos e abarrotar-se deles ao máximo. Não estaria, entretanto, atendendo ao interesse público, ao interesse primário, isto é, aquele que a lei aponta como sendo o interesse da coletividade: o da observância da ordem jurídica estabelecida a título de bem curar o interesse de todos" (MELLO, Celso Antônio Bandeira, *op. cit.*, p. 73).

[776] SOUZA, Luciane Moessa de. Resolução consensual de conflitos envolvendo o Poder Público: caminho possível e adequado, com o devido respeito às peculiaridades do regime jurídico-administrativo. **Revista do Advogado da AASP: mediação e conciliação**. São Paulo, ano XXXIV, n. 123, p. 169, ago. 2014. Disponível em: <https://aplicacao.aasp.org.br/aasp/servicos/revista_advogado/paginaveis/123/index.html?_ga=2.47594336.699858214.1655860308-567487075.1655860308>. Acesso em 20. out. 2021. A autoria cita como referência normativa dos atos consensuais da Administração Pública: art. 5º, § 6º da Lei nº 7.347/1985 (LACP); art. 211º da Lei nº 8.069/1990 (ECA); art. 11º, §§ 5º a 9º da Lei nº 6.385/1976 (CVM); art. 79-A da Lei nº 9.605/1998 (SISNAMA); art. 74 da Lei nº 10.741/2003 (IDOSO); art. 46 da Lei nº 9.394/1996 (LDBED); art. 3º inc. V da Lei nº 9.427/1996 (ANEEL); art. 19º, inc. XVII da Lei nº 9.472/1996 (ANATEL); art. 20 da Lei nº 9.478/1997 (ANP); art. 29º, § 1º da Lei nº 9.656/1998 e art. 4º, inc. XXXIX da Lei nº 9.961/2000 (ANS); art. 2º, inc. VIII Lei nº 12.154/2009 (PREVIC); art. 9º, inc. V e art. 85 da Lei nº 12.519/2011 (CADE).

regra[777]. A ação administrativa deve ser direcionada a satisfação do interesse público, que se insere na esfera do mérito do ato administrativo, devendo ser demonstrado pelo administrador que a escolha de sua atuação, no exercício da discricionariedade permitida pela norma, com esforço argumentativo, que os atos consensuais atingem o interesse público[778], sempre pautado pelo princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade que se revestem de limites intransponíveis a motivação do ato administrativo.

Com a proteção dos direitos fundamentais pela Magna Carta e pela crescente constitucionalização do Direito Administrativo[779], houve a necessidade de reformulação do interesse público, que se encontra marcado pela multiplicidade de interesses relevantes tutelados pelo Estado, admitindo a proliferação e adoção de novos mecanismos consensuais[780] entre a Administração e o particular, em direção ao alcance do interesse público.

Odete Medauar aduz sobre a consensualidade em nova perspectiva da Administração Pública, *in verbis*:

> A atividade de consenso-negociação entre Poder Público e particulares, mesmo informal, passa a assumir papel importante no processo de identificação de interesses públicos e privados, tutelados pela Administração. Esta não mais detém exclusividade no estabelecimento do interesse público; a discricionariedade se reduz, atenua-se a prática de imposição unilateral e autoritária de decisões. A Administração volta-se para a coletividade, passando a conhecer melhor os problemas e aspirações da sociedade. A Administração passa a ter atividade de mediação para dirimir e compor conflitos de interesses entre várias partes ou entre estas e a Administração. Daí decorre um novo modo de agir, não mais centrado sobre o ato como instrumento exclusivo de definição e atendimento do interesse público, mas como atividade

---

[777] Diversos interesses públicos que tutelam diversos direitos ou prerrogativas como por exemplo o meio ambiente, à saúde pública, à segurança pública, em seus aspectos essenciais ou nucleares não podem ser negociados, mas as formas, periodicidades, aspectos acessórios podem ser objeto de concertação administrativa de interesse público primário.

[778] Enunciado nº 60 da I Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios do Conselho da Justiça Federal: "As vias adequadas de solução de conflitos previstas em lei, como a conciliação, a arbitragem e a mediação, são plenamente aplicáveis à Administração Pública e não se incompatibilizam com a indisponibilidade do interesse público, diante do Novo Código de Processo Civil e das autorizações legislativas pertinentes aos entes públicos".

[779] "A idéia de constitucionalização do Direito aqui explorada está associada a um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico. Os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Constituição passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. Como intuitivo, a constitucionalização repercute sobre a atuação dos três Poderes, inclusive e notadamente nas suas relações com os particulares. Porém, mais original ainda: repercute, também, nas relações entre particulares (BARROSO, Luís Roberto apud BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2014, p. 65).

[780] MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, *op. cit.*, p. 3.

> aberta à colaboração dos indivíduos. Passa a ter relevo o momento do consenso e da participação[781].

A supremacia do interesse público sobre o interesse privado correlaciona-se à relação de superioridade ou primazia que possui a atividade administrativa de tutela do interesse público que é desenvolvido em benefício da coletividade e da sociedade[782], em detrimento de interesse individual e pessoal dos indivíduos que nem sempre se conciliam com a dimensão pública dos direitos em conflito. Constitui em fundamento da existência do sistema de prerrogativas da Administração e sujeições dos interesses particulares frente aos interesses públicos.

Segundo Fernanda Marinela[783], a supremacia é um princípio geral de direito[784] como pressuposto lógico do convívio social, possuindo fundamento de validade extraída da intepretação do texto constitucional, no que se refere à desapropriação de propriedade por necessidade, utilidade pública e interesse social[785], às requisições de bens[786]. E ainda, em disposições infraconstitucionais nos demais institutos de intervenção na propriedade do particular e das cláusulas exorbitantes nos contratos administrativos.

A Constituição Federal de 1988 inseriu a pessoa humana como o epicentro do sistema normativo, como preceito fundamental, que se irradia sobre todo o texto constitucional, especialmente sobre os direitos fundamentais e sociais, elevando e robustecendo à níveis de proteções do indivíduo que passam a ser considerados um fim em si mesmo[787], devendo ser observado pelo Poder Público no exercício de sua atividade administrativa.

---

[781] MEDAUAR, Odete *apud* OLIVEIRA, Gustavo Justino de. SCHWANKA, Cristiane, *op. cit.*, p. 311-312.
[782] CARVALHO FILHO, José dos Santos, *op. cit.*, p. 32.
[783] MARINELA, Fernanda, *op. cit.*, 74.
[784] Humberto Ávila entende que a releitura do princípio da supremacia do interesse público importa em duas consequências: "Primeira: não há uma norma-princípio da supremacia do interesse público sobre o particular no Direito brasileiro. A administração não pode exigir um comportamento do particular (ou direcionar a interpretação das regras existentes) com base nesse 'princípio'. Aí incluem-se quaisquer atividades administrativas, sobretudo aquelas que impõem restrições ou obrigações aos particulares. Segundo: a única ideia apta a explicar a relação entre interesses públicos e particulares, ou entre o Estado e o cidadão, é o sugerido postulado da unidade da reciprocidade de interesses, o qual implica uma principal ponderação entre interesses reciprocamente relacionados (interligados) fundamentada na sistematização das normas constitucionais" (ÁVILA, Humberto, 2007, apud NEVES, Cleuler Barbosa das. FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. Dever de consensualidade na atuação administrativa. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília (DF), v. 55, n. 218, p. 63-84, abr./jun. 2018. Disponível em: < https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/218/ril_v55_n218_p63>. Acesso em 08 nov. 2020).
[785] *Cf.* inciso XXIV, art. 5º, art. 182, art. 184 e art. 191 da Constituição Federal.
[786] *Cf.* inciso XXV, art. 5º da Constituição Federal.
[787] BINENBOJM, Gustavo, 2014, *op. cit.*, p. 105.

Ressaltamos que a função da Administração Pública moderna, em uma das suas facetas corresponde às atividades de realizações dos direitos fundamentais[788] [789] dos indivíduos, que devem estar em consonância a consecução dos fins e interesses públicos, no sentido de tutelar os interesses de cunho coletivos, atendendo as demandas que ultrapassem a esfera da individualidade dos cidadãos. Destarte, as dimensões individuais e coletivas de interesse no sistema constitucional brasileiro caminham em conjunto[790], servindo de paradigmas normativos de valorações e interpretações da ordem jurídica pela própria Administração Pública.

Ademais, numa sociedade fragmentada como a brasileira, extrai-se da multiplicidade de interesses relevantes tutelados pelo Estado, merecedores de igual modo da proteção jurídica, que possuem potencialidade de conflitar com interesses coletivos, ou dimensão pública dos interesses individuais, mas que não podemos de forma apriorística determinar qual interesse deve prevalecer, devendo ser solucionado por meio da ponderação dos valores e direitos em conflito.

Em tema relacionado à consensualidade na Administração Pública, revela-se que ao lado da função administrativa de proteção dos interesses coletivos existe a função de composição de interesses, que pode ser considerado como o próprio interesse público[791], de forma que, qualquer atuação consensual estatal não significa que estaria prevalecendo o interesse privado em detrimento do interesse coletivo. Não é somente o ato administrativo que corporifica o interesse privado, no entanto, a negociação da prerrogativa pública de natureza imperativa, mediante decisão bilateral pode ser mais eficiente, e atinge o escopo dos interesses tutelados[792].

---

[788] JUSTEN FILHO, Marçal *apud* DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 2001, *op. cit.*, p. 117.

[789] "Desde logo, a supremacia não seria do Estado, uma vez que a prelazia de um instrumento não poderia sacrificar a substância de um direito fundamental. Tampouco seria uma supremacia, por definição, do interesse público in genere sobre quaisquer outros,23 pois os direitos fundamentais, por serem conaturais ao homem e às suas intangíveis personalidade e dignidade, precedem a quaisquer outros, só admitindo aplicação ponderada: a que maximize o atendimento de todos os interesses em conflito (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *op. cit.*, p. 142).

[790] BINENBOJM, Gustavo, 2014, *op. cit.*, p. 106.

[791] O TCU reconheceu a validade da negociação do termo de ajustamento de conduta (TAC) entre a Anatel e o Grupo TIM, com algumas recomendações, em que referido pacto substituiu o valor de R$ 630 milhões de reais em multas por investimentos na expansão dos serviços de telecomunicações (ex. melhoria da qualidade do serviço móvel pessoal, implantação de 4G em 450 e fibra óptica em municípios não atendidos) e outras obrigações (ex. fiscalização) , nos valores de R$ 378 milhões, regularizando todas as infrações e processos administrativos em andamento, sob o compromisso de não cometimento de outras infrações no setor (BRASIL. Tribunal de Contas da União (Plenário). Tomada de Contas nº 038.359/2019-7. Sessão de 11 de março de 2020. Entidade: Agência Nacional de Telecomunicações. Relator Ministro Bruno Dantas. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/processo/*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A3835920197/%2520. Acesso em 29 abr. 2022).

[792] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 153.

A investigação de preponderância de interesses ou a execução da atividade administrativa deve ser realizada, por meio de um juízo de ponderação entre os interesses supostamente conflitantes, recorrendo ao princípio da proporcionalidade[793], realizando um juízo de adequação da medida para alcance do resultado pretendido, a necessidade da medida quando outros meios menos gravosos que não estejam disponíveis, e a proporcionalidade em sentido estrito, no qual se investigam se os valores justificam os ônus impostos e o benefício trazido, para saber se a medida é legítima[794].

A Lei nº 9.784, de 1999, denominada de Lei do Processo Administrativo Federal, adota expressamente no artigo 2º o princípio da proporcionalidade como regra norteadora da Administração Pública na sua ação administrativa, do qual não pode se desvencilhar, legitimamente. Vejamos:

> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.
> Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
> [...]
> VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;
> [...]
> XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

A supremacia do interesse público sobre o interesse privado, deve ser investigada sob um novo olhar, concluindo que não pode *ex ante* caracterizar um impedimento[795] absoluto à celebração de atos consensuais entre a Administração Pública e o particular, que no caso em concreto pode vislumbrar o alcance do próprio interesse público.

A proporcionalidade representa um limite ao exercício da discricionariedade administrativa, e conduz ou direciona à ação estatal em atos concertados nos quais não se dispõe do bem jurídico tutelado, mas negociar os meios, os modos e formas de se atingir o interesse público[796].

---

[793] MONTEIRO, Alexandre Luiz Rêgo, *op. cit.*, p. 4.
[794] BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 298.
[795] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 154.
[796] PIERONI, Fabrizio de Lima, *op. cit.*, p. 105.

A mutação do Direito Administrativo em uma nova concepção, decorrente de alterações resultantes de processos de transformações sociais, econômicas e política, e da noção de interesse público multifacetado, desembocou num movimento de expansão do diálogo entre a Administração e o particular, com a participação deste nas decisões administrativas em busca do consenso na solução das lides, prestigiando o agir comunicativo[797], em busca do interesse comum, reduzindo o poder extroverso decorrente da imperatividade do ato administrativo[798].

A adoção pela Administração Pública da consensualidade em sua ação administrativa em busca da proteção do interesse público importa em maior eficiência alocativa da atuação estatal, permitindo um acréscimo na proteção aos bens jurídicos tutelados, com menor oneração do particular, que diante da concertação dos atos, geram efeitos persuasivos na correção das condutas em direção ao cumprimento das normas jurídicas, evitando-se em praticar atos ilícitos[799].

6.6 A racionalidade das sanções no Direito Administrativo Sancionador e as medidas consensuais e cooperativas

O Estado Democrático de Direito como fundamento da República Federativa do Brasil se constitui num princípio estruturante da organização política do Estado por meio da participação popular, exercido pela representação indireta ou mediante instrumentos diretos para assuntos delimitados pela Constituição, dando concretude a soberania popular. E quanto às relações dos cidadãos com o Estado, garante a imposição de limitações ao Poder Público, notabilizando o respeito à dignidade da pessoa humana, assegurar o exercício dos direitos fundamentais como a legalidade e o devido processo legal, contribuir com o desenvolvimento econômico para alcançar a justiça social e solidária[800], e dotar de instrumentos jurídicos que assegure uma administração ótima com racionalidade e transparência nos processos de tomada de decisão[801].

Na perspectiva do Direito Administrativo Sancionador, como instrumento de eficácia das normas constitucionais e infraconstitucionais, pretende a inserção de um sistema de garantias em favor da sociedade com fortalecimento da ação administrativa e

---

[797] Ibidem, *op. cit.*, p. 100.
[798] LORA, Alejandro Huerga *apud* MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, *op. cit.*, p. 4.
[799] COL, Alessandro Del. Direito administrativo sancionador: a pena de perdimento de mercadorias em importação e a consensualidade. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Brasília-DF, v. 21, n. 04, p. 45-78, out./dez. 2022. DOI: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.21.e04.2022>. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/issue/view/175>. Acesso em: 02 out. 2022.
[800] *Cf.* arts. 3, 170 e 193, todos da Constituição Federal.
[801] BARROSO, Luís Roberto, *op. cit.*, p. 112.

a adequação da prestação de serviços públicos, assegurados pelo exercício do poder de polícia ou como atividade ordenadora das condutas dos particulares, adequando-as ao interesse público consoante valores proclamados pela Constituição Federal e leis, que podem ser implementadas por meio de potestades sancionatórias *lato sensu* ou potestades regulamentares com caráter dissuasório.

Em se tratando de potestade sancionatória a ser desempenhada pela Administração, as sanções jurídicas dotadas de coercibilidade buscam assegurar o regular cumprimento de suas normas, restabelecer a vigência quando violadas por comportamentos infracionais pelos administrados, sem a necessidade de interferência do Poder Judiciário, diante do atributo do ato administrativo da autoexecutoriedade[802] e da imperatividade.

A mudança do Estado Liberal para o Estado Social e notadamente para o Estado de Direito, a Administração Pública sofreu uma transformação na sua atividade essencialmente preventiva, para cada vez mais orientadora, reguladora e fiscalizadora das atividades dos particulares que se encontram modalizadas por diversas obrigações de cunho material e formal, resguardando a potestade sancionatória.

Esse movimento que se identifica com a constitucionalização do Direito Administrativo, e acarretou a crescente normatização e expansão da tutela de novos ilícitos administrativos, com a criação de tipos penais e administrativos como consequência de normas primárias, construídas sob as bases e peculiaridades desta relação jurídica administrativa, e sedimentada pela tecnicidade e a proximidade da autoridade administrativa com a realidade fática para o dimensionamento da tutela repressiva.

A Administração Pública utiliza o poder de polícia como ferramenta institucional para prevenir condutas ilícitas ou que afrontem o interesse público, e são dispostas a condicionar ou restringir o exercício de liberdades ou direitos, por meio de funções regulatórias, funções fiscalizatórias ou de controle administrativo, e funções sancionatórias.

Inerente as mudanças de paradigmas a atividade sancionatória por parte do Estado assumem a necessidade de observância de uma determinada racionalidade que decorra da praticidade e eficácia do ordenamento jurídico em seu aspecto lógico-analítico

[802] DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq, *op. cit.*, p. 85.

e pragmático. Napoleão Nunes Maia Filho e Mario Henrique Goulart Maia[803] apontam que na atividade sancionatória o Estado deve respeitar os parâmetros com moderação, equilíbrio, adequação e proporcionalidade, sendo vedada a aplicação de penalidades além do que necessário e suficiente para atender as suas finalidades de recomposição do ordenamento jurídico ou eficácia das normas jurídicas.

Hodiernamente, o Direito Administrativo Sancionador é utilizado pelo Estado como uma ferramenta de controle de riscos da segunda modernidade que sintaticamente são orientados por prescrições normativas, delimitado condutas a serem observadas nas relações jurídicas. Na diagramação da atividade repressiva do Estado, não pode se olvidar das liberdades e garantias constitucionais asseguradas aos administrados; a proteção de expectativas legítimas pelos administrados de que seus direitos serão resguardados mesmo em expedientes sancionadores; e, observância do princípio da segurança jurídica[804] na criação de normas gerias e abstratas pelo legislador e normas individuais e concretas pelo aplicador.

A segurança jurídica como valor suprapositivo que objetiva proporcionar a estabilidade às relações jurídicas, a certeza do direito e a proteção da confiança, no tocante ao Direito Administrativo Sancionador, reclama a existência de um plexo de normas jurídicas organizadas que mantenham entre si coerência, unidade e estabilidade, que se relaciona com as normas de competências sancionadoras, normas de comportamentos humanos, normas interpretativas e normas procedimentais[805].

Dentro desta perspectiva do Direito Administrativo *latu sensu* possui relevância na atividade concertada e consensual da Administração Pública o ajustamento da potestade sancionatória. Referida atividade deve possuir uma racionalidade inerente ao sistema jurídico como um todo para que sejam alcançadas as finalidades das sanções jurídicas de máxima efetividade de valores constitucionais e legais, como a eficiência da atividade administrativa. A sanção jurídica não possui apenas uma utilidade formal de aplicação de uma consequência em resposta a violação da norma jurídica, pois é relevante destacar a prevalência de uma característica pragmática direcionada às funções e finalidades em direção à atendimento do interesse público tutelado pelo Estado.

---

[803] MAIA FILHO, Napoleão Nunes; MAIA, Mário Henrique Goulart. **O poder administrativo sancionador: origem e controle jurídico**. Ribeirão Preto: Migalhas, 2012, p. 107 e ss.
[804] DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq, *op. cit.*, p. 165.
[805] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 187.

O Direito Administrativo contemporâneo com a constitucionalização implementada pela Magna Carta de 1988, sofreu algumas mutações dogmáticas que direcionam e caracteriza a atividade administrativa na atualidade. A inclusão do princípio da eficiência pela reforma constitucional promovida pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, que integrando com o princípio da proporcionalidade e da economicidade[806], fortifica o caráter instrumental do Direito Administrativo Sancionador, com visão prospectiva enquanto planejamento para indução dos resultados práticos através de uma lógica de custos e incentivos adequados ao objetivo preconizado pela norma.

A partir desta perspectiva a potestade sancionatória a ser desempenhada pelo Estado deve estar alinhada e direcionada com uma racionalidade inerente ao sistema jurídico, seu regime de competência e prescritividade dos ilícitos e consequentes sanções jurídicas, com o alcance efetivo de sua finalidade. Os meros agravamentos das sanções administrativas, necessariamente, não demonstram uma eficiência da ação fiscalizatória ou punitiva da Administração, podendo restar inefetiva de acordo com as deficiências estruturais de sistema jurídico.

A instauração de um procedimento sancionatório em determinadas circunstâncias, ainda que amparada pela norma jurídica com caráter processual, observando critérios formais do princípio da legalidade, podem não se mostrarem eficientes, pois os processos administrativos cercados de garantias constitucionais inafastáveis no Estado Democrático de Direito, demanda tempo, estrutura e recursos. E dependendo do contexto e circunstâncias fáticas, as soluções cooperativas e persuasivas podem alcançar melhores resultados, adequando-se aos preceitos da efetividade, eficiência e economicidade que inspiram a perspectiva pragmática no Direito Administrativo Sancionador.

A racionalidade da sanção administrativa parte da compreensão de que ela não é um fim em si mesmo, possui uma característica instrumental[807]. Através da sua conformação como resposta a uma agressão ao ordenamento jurídico, é empregada por meio de impulsos dissuasórios ou incentivos para o alcance de finalidade de interesse público expressas nos veículos introdutores das normas jurídicas, qual sejam, todo do bloco normativo do ordenamento jurídico com primazia dos valores consagrados pela Constituição Federal.

---

[806] *Cf*. artigo 5º, inciso LVI e artigo 70 da Constituição Federal.
[807] VORONOFF, Alice. **Direito administrativo sancionador no Brasil: justificação, interpretação e aplicação**. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 124.

O princípio da consensualidade pode ser obtido da construção hermenêutica ao art. 3º da Lei nº 13.140, de 2015 e do art. 4-A da Lei nº 9.469, de 1997, como norma geral que admite que a Administração Pública Federal realize a solução de conflitos sobre direitos disponíveis e indisponíveis que se sujeitem a transação, e prevenir ou terminar litígios quando presente interesses da União, mediante termos de ajustamento de conduta.

Destarte, o litígio decorrente da potestade sancionatória pode ser mitigado com a inserção de mecanismos colaborativos e cooperativos, quando presente a possibilidade ajuste numa relação negocial com a finalidade de concretização de valores constitucionais e legais de relevância para a sociedade.

A negociação sobre a aplicação de sanções jurídicas pode resultar numa maior eficiência nos resultados pretendidos pelas funções de cada ato punitivo a ser desempenhado pela Administração na medida que, levando-se em conta os aspectos pragmáticos, da lógica de incentivos e custos de uma avença instrumental, pode culminar com uma melhor e mais célere elucidação de ilícitos e seus agentes.

A outorga de competências à autoridade administrativa para a escolha causal da possibilidade de formular negociações concertadas acerca da prerrogativa sancionatória, convola-se na atribuição de determinado limite para o uso da conveniência e oportunidade administrativa, mas mitigadas, por uma racionalidade sancionatória que legitime a tomada de decisão amparada por critérios que evidenciem a eficiência da ação administrativa, potencialmente alcançando resultados práticos esperados.

Ao realizar o ato concertado com o infrator o agente público deve demonstrar um esforço argumentativo que legitimem as escolhas realizadas com a finalidade de atender ao interesse coletivo da sociedade e a flexibilidade do exercício da atividade administrativa pressuponha um desempenho ótimo com racionalidade na formação da manifestação de vontade da Administração.

Em uma sociedade fragmentada, não é possível a definição em abstrato de um interesse público unívoco ou prevalecente, que somente pode ser construído a partir da interpretação dos valores e princípios que orientam a potestade sancionatória e o bem jurídico tutelado. Deveras, existe uma pluralidade de interesse legítimos definidos pelo legislador, em um ambiente democrático, com dignidade para receber a tutela do Estado.

O fracionamento da potestade sancionatória, representando estratégias punitivas do Estado em caráter de complementariedade ou em substituição a depender dos critérios legislativos, por diversos órgãos administrativos na tutela de bens jurídicos diversos ou contingente, com atribuições constitucionais e legais distintas, sujeitando-se a diferentes

veículos condutores de responsabilização, podem acarretar numa inviabilidade da eficiência administrativa com a ausência de incentivos efetivos para que o infrator adotasse um comportamento colaborativo, se implementadas isoladamente.

Assim, tem-se que a eficácia do exercício da atividade sancionatória condiciona a Administração Pública na realização de atos consertados uma função de arbitramento ou de composição de interesses entre os diversos agentes no âmbito de cada atribuição administrativa. Consequentemente, deve haver uma interlocução com os diversos órgãos administrativos utilizando-se de uma racionalidade funcional e orgânica para compartilhamento dos resultados por meio da adesão a um ajuste colaborativo e consensual, para que sejam obtidos todos os ganhos que envolvem a potestade sancionatória.

A racionalidade na aplicação de sanções jurídicas utilizadas como estratégias punitivas em suas mais variadas expressões pela Administração Pública, como função otimizadora e compositora de interesses públicos tutelados pela ordem jurídica, conferindo um maior grau de eficiência e efetividade no restabelecimento da norma jurídica violada, fundamenta a utilização de mecanismos negociais e premiais, inclusive sob a luz dos vetores dos princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade, da razoabilidade e da economicidade.

6.7 Pragmatismo jurídico como fundamento ao consenso

O pragmatismo é uma corrente filosófica que se desenvolveu no Estados Unidos da América nos anos de 1870, adepto do sistema do *common law*, que valoriza e prestigia a formação dos precedentes judiciais com caráter vinculante aos casos futuros, sinalizando os riscos inerentes a demanda judicial e os custos envolvidos, permitindo aos indivíduos a avaliação dos custos e benefícios, nas alternativas postas pelo sistema jurídico numa possibilidade de maximizar os resultados em perspectiva[808].

A origem deste pensamento pragmático se deu com a criação do "Clube Metafísico" ("*Metaphysical Club*") pelos estudantes de pós-graduação de diversas áreas da Universidade de Cambridge de Massachussets, capitaneados por Charles Sanders Peirce, William James, Olivier Wendell Holmes Jr. e Nicholas Saint John Green, que em

[808] NOBRE, Simone Cruz, op. cit., p. 4; VORONOFF, Alice, *op. cit.*, p. 83.

conteúdo irônico, se opunham à epistemologia da metafísica tradicional, lançando bases a novel escola de pensamento[809].

Em suas ideias embrionárias o agir ou atitude pragmática se convola em técnica de análise das teorias em face do método científico empírico; a contraposição da recusa apriorística de conhecimentos pré-concebidos e da verdade, não se alinhando com a evolução inesgotável da ciência; e a afirmação da dissociabilidade entre pensamento e conduta nos casos intencionais[810].

O pragmatismo não se dedica a valorização de aspectos lógicos ou abstratos do Direito, mas a aferição das consequências práticas de uma ou outra proposição tomada como verdadeira[811] com a finalidade de alcançar a eficiência a partir da maximização de riqueza e tomando este elemento como fator preponderante a ser adotada uma decisão ótima no caso concreto.

O Direito na perspectiva pragmática possui um caráter dinâmico em resposta aos estímulos da experiência prática, sujeito a mutação de conceitos e institutos jurídicos de acordo com os novos valores e culturas que projetam atuais luzes interpretativas, aliando um aspecto instrumental atribuindo uma significação multifacetada da eficiência. E, segundo Margarida Lacombe Camargo sobressai uma precedência na solução de demandas com a busca da agilidade de superação do conflito atribuindo a satisfação mútua, alcançando o equilíbrio dos interesses, na lógica de Richard Posner[812].

O pragmatismo jurídico se desmembra em três eixos fundamentais conceituais que caracterizam estratégias para aferir e subsidiar uma decisão com vistas a alcançar os melhores resultados práticos, são eles: a) o antifundacionalismo; b) o contextualismo; e, c) o consequencialismo[813].

O antifundacionalimo contesta o aspecto estático ou imutável da verdade como um pressuposto inabalável, superando a sua afirmação dogmática ou axiomática fundada em abstração metafísica. Se caracteriza por ser um método crítico e pautado pela inserção

---

[809] SANTOS, Christiano Jorge; ZONTA, Fernando de Oliveira. Pragmatismo como suporte filosófico à justiça penal negociada. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 317, ano 46, p. 33-55, jul. 2021. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br>. Acesso em:12 nov. 2022.

[810] *Ibidem*, *op. cit*., p. 2.

[811] BINENBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação e regulação. Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, *op. cit*., p. 38.

[812] CAMARGO, Margarida Lacombe. O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal brasileiro. In: BINENBOJM, Gustavo; SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (orgs.). **Vinte anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 368.

[813] BINENBOJM, Gustavo, 2020, *op. cit*., p. 38.

de técnicas experimentais para aferições das premissas e suas respectivas teorias então prevalecentes, para justificar a veracidade das hipóteses.

Consiste, ainda, na forte aceitação de mutabilidade dos conceitos e institutos, posto que o método empírico de análise por meio de experimentos possui a capacidade instrumental de trazer novos pontos de vista sobre o objeto investigado, em paralelo ou superando os já conhecidos pela ciência.

O contextualismo se relaciona com a postura de confrontar as proposições com as experiências práticas levando-se em conta o plano real e concreto[814], que demandam uma série de associações de ordem linguística e extralinguística na construção de uma realidade empírica, tomando em seu ambiente cultural, inserido no cerne de um processo de formação histórico-social[815].

Em outras palavras, constitui na valorização do caso concreto como referencial a ser observado na solução de uma determinada questão com olhar sobre o aspecto prático, utilizando o Direito como instrumento de resoluções de problemas, com viés de adaptação dos conceitos, de acordo com a realidade viva[816].

E, o consequencialismo, constitui em método de investigação dos aspectos fáticos realizando um prognose com a projeção de eventuais consequências práticas que uma decisão pode provocar no caso concreto. Esta visão prospectiva pode conduzir qual o caminho a trilhar para obter a melhor decisão.

Segundo Phillip Gil França[817] o consequencialismo constitui em instrumento de interpretação que condiciona a imprescindibilidade de aferição dos efeitos das repercussões jurídicas e do mundo real para subsidiar a tomada de decisão, para a determinação de validade do ato. A lógica consequencialista se destina a solução de problemas reais e os reflexos nos fatos que cercam os indivíduos, com alinhamento aos aspectos empirista e experimentalista, como instrumento de desenvolvimento contínuo e sustentável[818].

A verdade pragmática se destina a resolução de alguma necessidade para alcançar fins desejáveis dos indivíduos, que corresponde a satisfação das consequências práticas. A realidade é contextual sujeita a mutabilidade que decorre das mudanças que

---

[814] BINENBOJM, Gustavo, 2020, *op. cit.*, p. 39.
[815] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, p. 198.
[816] REGO, George Browne *apud* NOBRE, Simone Cruz, op. cit., p. 7.
[817] FRANÇA, Phillip Gil. **Ato administrativo, consequencialismo e compliance**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com>. Acesso em 12 nov. 2022.
[818] *Ibidem*, *op. cit.*, p. RB-4.1.

envolvem o Direito, logo a verdade sempre poderá ser alterada, consolidando a atitude ou postura pragmática sempre acessível ao erro e ao ajuste corretivo de forma inesgotável[819].

Gustavo Binenbojm[820] defende que o pragmatismo jurídico como corrente filosófica não possui identidade ou equivalência com o utilitarismo e a análise econômica do direito. Não há o compromisso com a potencialização do bem-estar como critério normativo, esta corrente somente busca avaliar o estado de coisas com olhar prognóstico avaliando as implicações de cada decisão em projeção interna, como critério para definir a melhor escolha dentre as opções disponíveis no sistema, que pode não corresponder à maximização do bem-estar.

Com a conformação do Estado Democrático de Direito colocando como eixos centrais de valores constitucionais de precedência, a democracia e a tutela dos direitos fundamentais, e o surgimento da constitucionalização do Direito Administrativo, resultou na afirmação desta área como instrumento de realização contínua e duradoura do interesse público que remete aos preceitos e objetivos constitucionais.

A Constituição Federal impõe uma nova guinada, o giro democrático-constitucional[821] impulsionando várias mudanças no sistema jurídico como a releitura de institutos, categorias e formas de organização estatais, bem como, o aumento do grau de responsividade com a abertura da participação popular e com a transparência dos atos da Administração Pública; a valorização e a proteção dos direitos fundamentais por métodos difusos com acréscimo da legitimidade de órgãos públicos; e a inserção de controle dos atos administrativos mediante critérios jurídicos e com resultados práticos e eficientes.

Efetivamente, a reforma constitucional promovida pela Emenda Constitucional nº 19 de 1998, elevando a eficiência como princípio estruturante da Administração Pública impõe modificações de posturas e atitudes na gestão da ação administrativa, que se relaciona com o pragmatismo jurídico na medida em que exige a consideração de reinterpretação de institutos, adaptáveis ao novo contexto fático e cultural, e ponderar as consequências advindas das políticas públicas e sua conformação, incluindo com outros métodos que decorrem da ampliação do ambiente democrático e como pilar, a proteção dos direitos fundamentais.

O Direito Administrativo se qualificando como instrumento de realização do interesse público, com a prestação dos serviços público, a proteção de direitos

---

819 BINENBOJM, Gustavo, 2020, *op. cit.*, p. 56.
820 Ibidem, *op. cit.*, p. 57.
821 Ibidem, *op. cit.*, p. 38.

fundamentais e a concretização de valores constitucionais, sofre a influência de diversos comandos normativos que impulsionaram uma postura pragmática.

A doutrina tem apontado que a incorporação de diretrizes gerenciais de eficiência, de avaliação de desempenho de políticas e resultados[822] [823], a política de privatização, a desestatização de serviços públicos e instituição de estrutura de agências reguladoras independentes[824] corroboraram estas mudanças, com visão prospectiva nos resultados práticos.

A Lei nº 13.655, de 2018, que acrescentou diversos dispositivos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), notadamente, confirmou uma afirmação nas relações jurídicas de direito administrativo da influência do pragmatismo jurídico como norma de interpretação na medida em que reclama expressamente que "não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão[825]".

Em tema afeto a decisão administrativa imperativa e unilateral relativa à prerrogativa sancionatória, a postura pragmática valoriza a aferição de uma prognose objetiva das consequências práticas de uma decisão pode efetivamente ser mais aconselhável e adequado o uso da consensualidade como ferramenta de obtenção de uma decisão ótima com resultados efetivos e esperados.

Juliana Bonacorsi de Palma aponta que o surgimento de atuação consensual do Estado como instrumento foi impulsionado com uma postura pragmática:

> [...] constata-se a tendência de não limitar a função administrativa à mera realização concreta da prescrição normativa, i.e., não limitar a função administrativa a seu aspecto estrutural, mas a condicionar à satisfação concreta de finalidades públicas. Nessa medida, os efeitos práticos da atuação administrativa importam ao Direito Administrativo funcionalizado, ditado pela legalidade material, eminentemente finalística. A função do Direito Administrativo cada vez mais corresponde à prestação eficaz das competências administrativas por meio de instrumentos jurídicos adequados e com resultados concretos satisfatórios ao desenvolvimento econômico-social[826].

Neste seguimento, promover-se-á a análise da consensualidade sobre a potestade sancionatória com fundamento no pragmatismo jurídico à partir da compreensão

---

[822] FRANCO, Felipe Godoy. Regulação responsiva, Lei nº 13.506/2017 e a necessária releitura do poder-dever de aplicar sanções. **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**, v. 8, n. 1, p. 62-84, jan./jul. 2022.
[823] Cf. inciso I do § 3º, § 8º e § 16 do art. 37; § 16 do art. 165; parágrafo único do art. 193 da Constituição Federal.
[824] BINENBOJM, Gustavo, 2020, *op. cit*., p. 62.
[825] *Cf.* art. 20 do Decreto-Lei nº 4.657/1942.
[826] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 96.

hermenêutica de seus elementos estruturais abordados anteriormente, o antifundacionalismo, o contextualismo e o consequencialismo.

O antifundacionalismo inerente ao pragmatismo jurídico se contrapõe a estaticidade dos conceitos e afirmação da verdade, pretende realizar uma abertura de novos contornos para elucidar perspectivas, superando antigas concepções.

Nesta senda, consoante evidencia-se no transcurso desta investigação[827] as infrações e as sanções estão sujeitas a incidência de diversos preceitos constitucionais consubstanciados em garantias e direitos fundamentais, tais como o princípio da legalidade, da tipicidade, da irretroatividade e da interpretação benigna, dentre outros relacionados ao direito de defesa[828], edificadas como cláusulas pétreas[829], não se admitindo a modificação pelo Poder Constituinte Reformador com o intuito de aniquilá-las, consequentemente, com natureza fundacionalista.

A consensualidade sobre a potestade sancionatória no Direito Tributário Sancionador se assenta em um segundo modelo em alternativa à postura imperativa e unilateral que resulta na punição para a modificação de comportamentos, com a finalidade de proporcionar um resultado mais eficiente.

Assim, concertação do ato administrativo, no qual se inclui a sanção, como novo vetor hermenêutico se aproxima da postura pragmática que busca a resolução dos litígios e conflitos com a satisfação das partes que em graus diversos atendem ao interesse público. Com efeito, os conteúdos materiais que cercam os princípios constitucionais que fazem parte da estrutura rígida e imutável da Constituição Federal como garantia do indivíduo, são remodelados através da lógica pragmática eficientista para melhor satisfazer o interesse público das partes[830].

O contextualismo para a solução de uma decisão mais adequada imprime a importância e a relevância dos elementos do caso concreto, a ser resolvido o problema por aspectos práticos como instrumento de realização do Direito.

Dentro de uma concepção fática-jurídica do contextualismo, o incremento da consensualidade sobre a sanção, pode ser justificado pela ineficácia da finalidade dissuasória das penalidades administrativas; pela ineficiência investigativa em face das

---

827 *Cf.* Item 3.5 sobre as infrações tributárias.
828 Como os princípios do juiz natural, independente e imparcial (cf. art. 5º, inc. XXXVI e LIII da CF); do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, inc. LV da CF); da inadmissibilidade provas ilícitas (art. 5º, inc. LVI da CF); da presunção de inocência (art. 5º, inc. LVII da CF) e devido processo legal (art. 5º, inc. XLVII da CF).
829 *Cf.* art. 6º, § 4º, inciso IV da Constituição Federal.
830 SANTOS, Christiano Jorge; ZONTA, Fernando de Oliveira, *op. cit*., p. 6.

fraudes e condutas reiteradas e lesivas contra os interesses do Estado; e multiplicidade potestade sancionatória sem aderência a uma racionalidade sistêmica.

E, o consequencialismo corresponde a uma aferição quanto aos efeitos e aos resultados que podem ser evidenciados em juízo prognóstico, de forma a buscar uma decisão equilibrada e adequada para solução de uma questão notadamente controvertida ou litigiosa.

Como fundamento justificante com a valorização da consensualidade sobre a potestade sancionatória relaciona-se com a ponderação de valores e reflexões sobre os riscos e vantagens na adoção de determinada postura ou alternativa a ser adotada em determinado caso concreto.

A análise prospectiva a ser realizada pelas partes no sentido de avaliar os efeitos que decorrem da aplicação de uma sanção frente ao contexto que emerge das provas existentes no processo administrativos e a potencial postura litigante, aliada a verificação das vantagens que podem proporcionar a concertação de ato como alternativa a aplicação da penalidade, são elementos que podem justificar a escolha da consensualização dos atos administrativos por meio de um acordo, para realização do interesse público, encontrando fundamento na pragmática jurídica.

6.8 Instrumentalidade e funcionalidade da sanção administrativa

A prerrogativa imperativa é uma característica inerente a atividade administrativa trazendo aos atos produzidos pelo Estado a qualidade de imposição de obrigações de fazer ou de deixar de fazer à terceiros, independentemente de concordância ou anuência dos sujeitos[831].

A existência de prerrogativas públicas que singularizam a Administração Pública no desempenho de sua atuação, fundamenta o regime jurídico administrativo, e evidencia o predicado da exorbitância dos atos administrativos, qualificando como um poder extroverso, no sentido de outorgar ao Estado a faculdade de emitir provimentos que ultrapassam a esfera jurídica de outras pessoas[832].

Com efeito, a faculdade da Administração Pública de imposição de sua vontade sobre o conteúdo dos atos administrativos aos sujeitos passivos de determinada relação jurídica, em regra, decorre da evolução em um procedimento ou processo administrativo em que são assegurados direitos fundamentais de defesa, e pode resultar na emissão de um ato unilateral de conteúdo gravoso, sempre fundamentado nos preceitos e valores que

[831] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 2007, op. cit., p. 279.
[832] MELLO, Celso Antônio Bandeira, op. cit., p. 427.

perseguem o Poder Público, a realização do interesse público evidenciado pelos objetivos estipulados pela Constituição Federal e pelas leis.

A doutrina administrativa[833] tem destacado a existência de algumas funcionalidades da prerrogativa imperativa como a verticalidade da relação jurídica administrativa dotada de primazia no sistema jurídico com atribuição de coercitividade dos atos; a legitimação da autoridade administrativa no desempenho de suas atribuições na tutela do interesse público; a presunção de autoridade das atividades administrativas dotadas de características exorbitantes.

A prerrogativa imperativa possui ainda, a particularidade de expansão dos seus instrumentos a todos os administrados que se sujeitam a determinado contexto que emerge do dever jurídico estabelecido numa norma jurídica, conferindo um caráter instrumental através de providências compulsórias ou por meio de sanções representadas por atos coativos com a finalidade imediata de conferir efetividade às decisões administrativas.

A sanção administrativa, como prerrogativa imperativa por excelência, assume um caráter instrumental na estrutura da norma jurídica sancionatória que objetiva imprimir coercitividade as proposições de conduta dos administrados para a satisfação de interesses e necessidades sociais. E outrossim, almeja a atribuição de eficácia para produção de resultados esperados, numa vertente dissuasória, e pressupõe um conjunto de incentivos negativos ou positivos para direcionar a conduta em determinada direção.

Em outros termos, os institutos de Direito Administrativo constituem em instrumentos ou meios institucionais que objetivam a satisfação das finalidades públicas específicas, de acordo com as características de cada setor regulado (ex. tributário, ambiental, concorrencial, econômico etc.).

A respeito das funcionalidades do Direito como instrumento de realização dos interesses tutelados, Norberto Bobbio enunciava a existência de função promocional que se desenvolve através de métodos de encorajamento com o uso de sanções positivas[834],

---

[833] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 64.

[834] "No caso de um comportamento permitido, o agente está livre para fazer ou não fazer alguma coisa, ou seja, está livre para valer-se da própria liberdade para conservar ou para inovar. Se o ordenamento jurídico julga positivamente o fato de o agente se valer o mínimo possível de sua liberdade, procurará desencorajá-lo a fazer o que lhe é lícito. Como se vê, a técnica do desencorajamento tem uma função m conservadora. Se, ao contrário, o mesmo ordenamento jurídico julga positivamente o fato de o agente servir-se o máximo possível da sua liberdade, procurará encorajá-lo a se valer dela para mudar a sua situação existente: a técnica do encorajamento tem uma função transformadora ou inovadora" (BOBBIO, Norberto, 2007, *op. cit.*, p. 13).

demarcando nos Estados modernos a coexistência com a imagem do "ordenamento protetor-repressivo"[835].

As normas jurídicas são instrumentos que eficazmente incutem nos destinatários o fomento para praticar ou deixar de praticar determinadas condutas sem que seja necessária a imposição de uma consequência gravosa, visando os comportamentos socialmente desejáveis[836]. A análise funcional do Direito permite a conclusão de admiti-la como mecanismo de adaptabilidade para se alcançar um resultado, como uma relação entre meio e fim, de modo progressivo, tornando novos objetivos até chegar num fim proposto ou aceito como alcançado[837].

O Direito Administrativo visto sob o ângulo de uma caixa de ferramentas[838], trabalha com a lógica de incentivos para adequação da ação administrativa, se desmembra em duas abordagens: uma retrospectiva e outra prognóstica. Numa análise retrospectiva a Administração realiza um diagnóstico das estruturas jurídicas e aferição da compatibilidade da geração de incentivos realizadas pelos instrumentos e os fins almejados pelas normas jurídicas, com permeabilidade de ajustes necessários. E pela análise prospectiva, centraliza suas atenções nas ferramentas que carregam fatores dissuasórios de conduta diante das alternativas estruturais disponíveis.

Notadamente, com a evolução do Direito Administrativo que decorreu da constitucionalização, seus objetivos, suas diretrizes e institutos, demonstra que este segmento que trata das relações jurídicas entre Estado e administrado, exige do Poder Público a incorporação de características singulares como a continuidade de suas

---

[835] BOBBIO, Norberto, 2007, *op. cit.*, p. 13.
[836] *Ibidem*, *op. cit*., p. 15.
[837] *Ibidem*, *op. cit*., p. 105-106.
[838] "[...] o Direito Administrativo como caixa de ferramentas deve levar em conta o aprendizado retrospectivo, mas sem ossificá-lo, permanecendo flexivelmente aberto a inovações (experimentalismo), e à assimilação do aprendizado gerado pela prática, além de manter pretensões prospectivas concorrendo para o desenho dos incentivos destinados a um objetivo concreto (efetivar certo direito, implantar uma política pública, estimular uma conduta). O aspecto retrospectivo das ferramentas colabora para o seu diagnóstico, analisando a compatibilidade entre instrumentos empregados (e seus incentivos) e fins almejados, de maneira a validar ou redirecionar os caminhos a seguir. Já o aspecto prospectivo das ferramentas trabalha para incentivar condutas, partindo das alternativas institucionais disponíveis. Atua precipuamente na concepção da ação, seja ela original (nova política pública, *v.g.*) ou secundária (reforma de um marco regulatório, *v.g*), em um esforço de prever o que deverá acontecer a partir destes incentivos" (RIBEIRO, Leonardo Coelho. **O direito administrativo como caixa de ferramentas: a formulação e a avaliação da ação pública entre instrumentalismo, instituições e incentivos**. 2015. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015, p. 92-135).

estruturas e realização do interesse público, a estabilidade de suas instituições, a capacidade de flexibilização na adaptação aos novos modelos[839].

A inclusão de princípios norteadores da Administração Pública com objetivos finalísticos como a eficiência administrativa, a efetividade de sua ação com o estabelecimento de comandos constitucionais de planejamento, avaliação de políticas públicas, a fixação de metas de desempenho, direcionou o Estado numa postura pragmática e erigindo um caráter instrumental da prerrogativa imperativa unilateral, com a finalidade precípua de atingir o bem-estar coletivo.

Efetivamente, inaugurou-se uma postura pragmática que se desenvolveu com as mutações dogmáticas do Direito Administrativo trazendo concepções ínsitas à visão instrumental do Direito[840], como artefato a se optar por uma estratégia voltada ao compromisso com resultados concretos, efetivos e promissores.

O que demonstra à evidência que a prerrogativa imperativa pode ser cunhada ou modalizada para que uma agir eficiente da Administração Pública e deve ser responsivo a considerar os efeitos práticos de uma decisão numa lógica consequencialista, sempre fazendo reverencia as conquistas constitucionais que advém do regime democrático e dos direitos fundamentais.

A eficiência como elemento que impulsiona a instrumentalidade da prerrogativa sancionatória, deve ser compreendida como um "comando de otimização das decisões administrativas[841]", e aprimora a atividade administrativa no sentido de direcionar o julgamento ou escolha pelo agente público em conformidade com a tutela do interesse público de forma potencializada, com os reflexos que culminam com os ganhos sociais. E ainda, proporciona que os desempenhos das competências administrativas sejam executadas de forma mais próximas dos problemas, permitindo uma maior celeridade na resposta, interrompendo eventuais dificuldades ou prejuízos que decorrem de posturas proibidas ou desincentivas pelas normas jurídicas.

Segundo Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas[842] ocorreu uma mudança de paradigma que caracterizava as relações entres o Estado e o administrado, de sujeição decorrente do poder de polícia para de cooperação e fiscalizatória do Estado, assumindo

---

[839]RIBEIRO, Leonardo Coelho. A instrumentalidade do direito administrativo e a regulação de novas tecnologias disruptivas. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte, ano 14, n. 56, p. 181-204, out./dez. 2016; BINENBOJM, Gustavo, 2020, *op. cit*., p. 42-43.

[840] Ibidem, op. cit., p. 184-185.

[841] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 92.

[842] DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq, *op. cit.*, p. 88.

um protagonismo por meio da autorregulação ordenada por normas jurídicas, resultando em novo formato de controle para fins de imposição de sanção jurídica.

Hodiernamente, no Direito Administrativo Sancionador houve uma modificação de posturas interpretativas em se admitir os usos de ferramentas consensuais sobre o poder punitivo estatal como uma caixa de ferramentas ou um instrumento com caráter funcional, que promove a harmonização dos dispositivos legais, atribuindo racionalidade, coerência e efetividade do ordenamento jurídico.

A consensualização sobre as sanções administrativas surge como uma nova funcionalidade à prerrogativa imperativa, atribuindo uma capacidade institucional do Poder Público para impulsionar a persuasão[843] como alternativa a realização mais célere e eficaz do interesse público tutelado. Esta persuasão possui uma conotação diversa da ameaça de um mal que decorre da imposição de uma penalidade que incentiva uma relação adversarial. Sobressai um poder de negociação com a concertação de atos, a inserção de elementos psicológicos na aceitabilidade dos ajustes firmados, com maior eficiência sem a necessidade de expedição de atos de força, sem prejuízo do exercício de uma atividade punitiva em caso de resistência infundada.

A formação de instrumentos consensuais importam no rompimento da imperatividade, da unilateralidade e a verticalidade que marcam as relações jurídico-administrativas entre o Poder Público e o indivíduo, substituindo o ato administrativo típico, como a sanção administrativa, que é afastada de modo concertado com a celebração de um ajuste bilateral, como mecanismo à satisfação das finalidade tuteladas pela Administração Pública, e em contrapartida, o sujeito aderente deixa de ser punido, com suspensão ou não do processo administrativo, ou com redução das imposições gravosas.

Nesta nova relação compositiva, o consenso como resultado de uma solução negociada sob a dialética, proporciona menor resistência às obrigações assumidas, mudando a postura adversarial para conciliatória, viabilizando a eficácia sobre as diretrizes e políticas do setor. Notadamente, sobressaindo que a consensualidade sobre a potestade sancionatória consubstancia em mecanismo moldado segundo as características

[843] PALMA, Juliana Bonacorsi de. Processo regulatório sancionador e consensualidade: análise do acordo substitutivo no âmbito da Anatel. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações**, Belo Horizonte (MG), ano 5, n. 8, jan./jun. 2010b. Disponível em: < https://www.forumconhecimento.com.br/>. Acesso em: 27 out. 2022, p. 10.

do domínio regulamentado, alcançando as suas finalidades públicas de forma mais eficiente e duradoura.

A celebração de acordos administrativos sobre potestade sancionatória pode ser compreendida ainda como ferramenta de gestão[844], no sentido de induzir a realização de atividades materiais que resultam do desempenho da competência da autoridade administrativa.

O alcance da finalidade de realização do interesse público tutelado pela norma jurídica e perseguido pelo Estado não se esgota com ato concertado, deve ser acompanhado pela autoridade pública, por meio de arranjos institucionais, com a possibilidade aferição do desempenho e de metas alcançadas, com medidas de revisões sobre o acordo, eclodindo para novos acertos ou providências resguardadas em sede consensual ou até mesma a rescisão.

Com efeito, reforça a concepção de que a consensualidade da sanção administrativa possui um caráter instrumental para a consecução de finalidade públicas, não se revelam um fim e si mesma.

Nesse mesmo sentido, Juliana Bonacorsi de Palma aponta que no aspecto pragmático a consensualidade de prerrogativas estatais se relacionam às finalidades da governança pública, e a eficiência se perfectibiliza com a instrumentalização dos acordos como "válvulas de escape[845]" para ajustar as disfuncionalidades da atuação administrativa imperativa e unilateral, como método de gestão consensual mediante deliberação pública e a percepção de que os acordos administrativos constituem em instrumentos funcionais para alcance das finalidades públicas.

A consensualidade exerce uma funcionalidade de racionalização na tomada de decisão a ser realizada pela autoridade pública no âmbito de determinado litígio instaurado, convolando-se em instrumental mediante um debate dialógico com os sujeitos que decorrem da relação jurídica sancionatória, com uma alternativa, mediante desenvolvimento de ônus argumentativo, apontando que o caminho do consenso pode ser a deliberação mais adequada e eficiente, sem abandono das competências institucionais. E, outrossim, na via inversa, a aplicação de sanções jurídicas podem ser mais eficazes a depender do contexto fático e jurídico, de modo que a concertação de atos administrativos não encerram uma demanda estável, mas dinâmica em busca da eficiência.

6.9 A regulação responsiva no Direito Tributário

---

[844] VORONOFF, Alice, *op. cit.*, p. 106.
[845] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 129.

A Administração Tributária se desenvolveu com fundamento na teoria da potestade pública ("*puissance publique*") com existência de prerrogativas públicas e sujeições para assegurar a concretização dos interesses públicos, por meio do exercício do poder de polícia na fiscalização e limitação do exercício de direitos, e ainda na intervenção e regulação dos setores econômicos e sociais.

Denota-se a presença de uma relação de superioridade na autuação administrativa com conotações de desempenho de um poder em face do administrado, composto de prerrogativa pública com caráter exorbitante, com capacidade de emissão de atos unilaterais e imperativos, dotados de autoexecutoriedade.

Nesse contexto, a sanção tributária constitui em instrumento de máxima eficácia para salvaguarda das normas jurídicas tributárias, exercendo uma função dissuasória no convencimento sobre a conduta a ser realizada pelo administrado, que exercendo uma análise econômica do Direito ("*Law and Economics*") com racionalidade[846], mediante ponderação entre os custos e benefícios de uma evasão fiscal e o risco latente com a prática da infração tributária sob a perspectiva da potencialidade e extensão de uma provável punição[847].

Assim, a cultura então existente no Brasil, se expande de uma relação de autoridade que decorre da sujeição do regime jurídico tributário-sancionatório, no qual o agente público tem o poder-dever de constatar os eventos econômicos pelo relato da linguagem jurídica e constituir o crédito tributário, como ato inerente de sua atividade funcional, não existindo discricionariedade administrativa, e quando preenchidos os pressupostos legais, impor a sanção tributária dentre aquelas dispostas no sistema jurídico.

É uma relação adversarial, sem abertura dialógica entre o Estado e o contribuinte, marcado pela alta litigância em sede administrativa e judicial, com crescimento de técnicas que redundam em planejamentos tributários abusivos ou evasão fiscal, ocorrendo proliferação de *noncompliance*.

O sistema jurídico tributário é demasiadamente regulamentado pelo Poder Público, com a criação de normas que estabelecem esta relação jurídica com a imposição de um dever em determinadas balizas, para o adimplemento, para a fiscalização e a

---

[846] VORONOFF, Alice, *op. cit.*, p. 83.

[847] VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista de Direito FGV**, São Paulo, v. 15, n. 1, p. 1-22, jan./abr. 2019. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430/75987>. Acesso em: 11 nov. 2022.

imposição de sanções, que são inerentes a um sistema formal sem se pautar pela pragmática, consolidando um processo estático, embrutecido, coercitivo e impessoal, características que não se restringem ao Brasil[848].

De acordo com a OCDE[849], no modelo clássico de evasão fiscal da década de 1970, as condutas dos contribuintes possuem fundamentos econômicos e racionais, resultado de um cálculo de custo-benefício. E o aumento da conformidade fiscal se restringe ao acréscimo fiscalizatório e na severidade de uma sanção tributária, assentado no modelo de dissuasão econômica.

Estudos realizados demonstraram a necessidade de levar em consideração fatores sociológicos e psicológicos para desmitificação do comportamento do contribuinte, para influenciar novas estratégias de *compliance*, sinalizando que aspectos entre a governança corporativa e a conformidade dos *players* com as leis e regulamentos podem ser alternativas para que as administrações tributárias consigam desempenhar uma atividade voltada a consolidação de uma relação de cumprimento fiscal duradouro.

O Estado quando mantém uma postura punitiva diante das infrações cometidas pelos administrativos das mais leves às mais graves, por vezes sem elevada culpabilidade ou baixa reprovabilidade da conduta, geram impulsos negativos sobre ele, inibindo posturas de autorregulação, produzindo reflexos culturais de resistência à regulação.

Essa espécie de regulação se baseia num método de conformidade obrigatória ou regulação de comando e controle, fundada na imposição de regras insertas com ameaças de punições, não se mostrando adequadas para regular a conformidade[850].

Numa sociedade multifacetada com diversos contribuintes que não possuem o mesmo interesse quanto aos reflexos ou consequências de uma tributação para o fim de alcançar a maximização do lucro ou a satisfação da utilidade econômica que realizam, na regulação das condutas pelo Poder Público se destacam dois perfis de contribuintes, aqueles que são caracterizados pela recalcitrância e evasão contumaz no qual o

---

848 BRAITHWAITE, Valerie. Responsive regulation and taxation: introduction. **Law & Policy**, v. 29, n. 1, p. 3-10, 2007. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-9930.2007.00242.x>. Acesso em: 11 nov. 2022.

849 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Understanding and influencing 'taxpayers' compliance behaviour.** Paris: OECD Publishing. 2010. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2022.

850 LEVINER, Sagit. An overview: a new era of tax enforcement–from "big stick" to responsive regulation. **Regulation & Governance**, v. 2, n. 3, p. 360-380, 2008. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1748-5991.2008.00039.x>. Acesso em: 11 nov. 2022.

enforcement por meio da punição é mais eficaz; e outros, com traços de conscientização e com objetivos de simplificação do sistema, mais abertos à conformidade fiscal[851].

Conclui-se que não se torna adequado o mesmo tratamento tributário a todos os contribuintes de forma indiscriminada ou planificada, devendo a Administração Tributária no exercício da fiscalização agir estrategicamente e mensurar os modelos de regulação de acordo com os perfis dos contribuintes numa ascensão de medidas persuasivas e sancionatórias, identificando os contribuintes que descumprem as obrigações tributárias e aplicar estratégias de autorregulação forçada por meios de sanções, que objetivam a modificação dos comportamentos, e os demais, com estímulos ao exercício da autorregulação, que voluntariamente se colocam em posturas de *compliance* fiscal.

Neste contexto deve ser buscado pelo Estado uma alternativa para a não conformidade que ressoa de um formalismo regulatório exacerbado com a profusão de normas constitucionais, legais, regulamentares e administrativas, notadamente, voltado a um modelo racional de conformidade, surgindo como possibilidade os critérios teóricos da regulação responsiva que surgiu a partir dos anos de 1990[852].

Valerie Braithwaite[853] informa que o *Australian Taxation Office* foi percursor neste novo modelo de conformidade fiscal, identificado através de um vácuo existente entre a ações que a Administração poderia exercer a sua atividade punitiva e as condutas dos contribuintes no adimplemento voluntário da obrigação tributária para a sustentabilidade do sistema. Assim, a regulação responsiva surgiu quando a proteção da receita pública se tornou uma diretriz prioritária na Austrália, em contraponto às atividades evasivas e de planejamento tributário agressivo, estas questionadas pela Administração Pública.

A regulação responsiva possui por objetivo a conformidade fiscal que utiliza elementos de regulamentação com a revisão de aplicação dinâmica e gradual de sanções tributárias, com estratégias de equilíbrio entre a dissuasão econômica e aspectos persuasivos que centralizam nos comportamentos dos contribuintes, com foco na construção de uma comunicação cooperativa e dialógica[854].

---

851 VITALIS, Aline, *op. cit*., p. 12.

852 "Until the mid-1990s, the regulatory style of the Australian Tax Office, like the regulatory approach of most tax administrations in the industrial world, was authoritarian (Braithwaite 2003a). This regulatory method, commonly referred to as ''enforced compliance'' or ''command and control regulation, developed out of the economics of compliance paradigma" (LEVINER, Sagit, *op. cit*., p. 360).

853 BRAITHWAITE, Valerie, *op. cit*., p. 4.

854 LEVINER, Sagit, *op. cit*., p. 360.

Ian Ayres e John Braithwaite[855] desenvolveram uma proposição teórica na regulação responsiva através de uma investigação sobre as agências e os setores regulados, com estratégias sedimentadas em pirâmides regulatórias.

O ato de fiscalizar e punir pelos administradores reguladores geram custos[856] e a Administração normalmente não detém suficiências orçamentárias, devendo adotar estratégias mais adequadas à conformidade fiscal.

Assim, em qualquer setor a ser objeto de regulação deve ter predileção à autorregulação do contribuinte, que espontaneamente, sem os riscos que decorre da atividade fiscalizatória da Administração para aplicar uma sanção, adotam comportamentos que reajustam a conformidade fiscal, que formam a base da pirâmide com maior volume de regulados.

E, para a hipótese do contribuinte que se afasta deste modelo de autorregulação com o cumprimento das obrigações fiscais em níveis não aceitáveis, poderá haver a escalada piramidal das medidas regulatórias, progredindo para a autorregulação forçada, delegando à autoridade administrativa a discricionariedade para impor as sanções previstas no ordenamento jurídico, de modo que as condutas são corrigidas pela dissuasão graduada[857].

E no ápice da pirâmide regulatória encontram-se os comandos vinculados, não existindo margem para afastamento das sanções tributárias. Neste patamar, a fiscalização é mais incisiva e robusta sobre os atos dos contribuintes que possuem condutas em desconformidade com as normas tributárias, se qualificando como litigantes e devedores contumazes, ressaindo um conflito que dificulta sobremaneira a realização de comunicações dialógicas para um ajuste concertado.

---

[855] AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation. Transcending the deregulation debate**. New York (USA): Oxford University Press, 1995.

[856] *"*For tax authorities that are short of resources, an attraction of the compliance pyramid is that it offers less intensive approaches to administration for those voluntarily compliant taxpayers located at the base, allowing more concentration of resources higher up the pyramid where they can make a real difference. It is clearly reasonable to have some system of resource allocation, since no system has unlimited resources. Assigning to taxpayers a level of risk related to their behaviour and their own governance mechanisms, assists in placing them on the compliance pyramid*,"* (FREEDMAN, Judith. Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice. **UBCL Rev.**, v. 44, p. 627, 2011. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/ubclr44&div=33&id=&page=>. Acesso em 25 out. 2022).

[857] AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John, op. cit., p. 37.

Figura 5: Pirâmide regulatória

Fonte: Ian Ayres e John Braithwaite[858].

Segundo apontam Ian Ayres e John Braithwaite[859] o movimento de subida gradativa dos níveis na pirâmide regulatória confere maior capacidade ao Estado para dissuadir ou incentivar os contribuintes em se colocar em situações de conformidades fiscais, sem a necessidade de alocação de recursos financeiros elevados. Geram incentivos aos agentes reguladores e aos sujeitos regulados que criam condições para que a regulação atue nos níveis mais baixos de intervenção, na autorregulação.

De modo que a atividade cambiante ou dinâmica da pirâmide regulatória com escalada dissuasória em seus níveis, transportam a sensação e a imagem de invencibilidade e robustez perante os regulados, aliada a manutenção de ferramentas de respostas mais severas ou gravosas da pirâmide postas em segundo plano, são fatores demonstrativos da potencialidade de eficácia e auxiliam numa persuasão de comportamentos[860].

Quanto maior a potência sancionatória no pico da pirâmide regulatória com maior eficiência a regulação alcança a base, no qual se sedimentam as normas de autorregulação, com possibilidade de ajustes na regulação responsiva através de posturas cooperativas e dialógicas.

A metodologia teórica da regulação responsiva proposta infere um equilíbrio entre a persuasão que decorre de incentivos e dissuasão punitiva em sua potencialidade,

[858] AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John, *op. cit.*, p. 39.
[859] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 39.
[860] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 44.

que se desenvolvem numa comunicação dialógica com o contribuinte, em sequência com cooperação, inflexibilidade e indulgência.

Deve haver uma abertura de diálogo aberto trazendo aspectos de assunção de compromissos sociais reforçando os aspectos positivos da conformidade fiscal, evitando nesta integração regulatória o uso da potestade sancionatória, valorizando a voluntariedade no saneamento da conduta[861], e no caso de resistência, ocorra a escalada piramidal de um nível mais alto e oneroso de fiscalização, podendo resultar na punição proporcional e mais gravosa para aqueles contribuintes que insistem em permanecer em condutas de não conformidade[862].

A regulação responsiva permite que sejam suspensas[863] ou diferidas as respostas sancionatórias no caso de uma infração tributária com fundamento na superação do formalismo e consolidação da cooperação, que contribui para a inserção de uma eficiência no processo e regularidade no resultado. Sobressai uma valorização da confiança sobre os comportamentos dos contribuintes que passam a refletir sobre o dever jurídico tributário e internalizam a responsabilidade social inerente ao *compliance* fiscal[864].

Pedro H. Braz Siqueira indica que a teoria da regulação responsiva permite que seja colocado em primazia a oportunidade de regularização tributária, antes da emissão dos atos sancionatórios tributários:

> Também encontra guarida na teoria da regulação responsiva previsão infralegal no sentido que antes de quaisquer procedimentos fiscais tendentes a constituição do crédito de igual natureza, seja realizada tentativa de promoção da conformidade tributária. Contudo, é preciso

---

[861] O Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, formulado por uma Comissão de Juristas para modernizar o processo tributário, propôs a inserção no Código Tributário Nacional da possibilidade de regulação responsiva ao prescrever que a Administração Tributária deve dispor de métodos preventivos de litígios e priorizar a autorregularização do contribuinte: "Art. 139-A. A Administração Tributária deverá priorizar e disponibilizar métodos preventivos para possibilitar ao contribuinte autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração, nos termos da legislação específica".

[862] "By reaching out to taxpayers, emphasizing education, good customer service, and na open dialogue, the ATO targets taxpayers' sense of social responsibility and bolsters the prevention of noncompliance, while avoiding, at least early in the regulatory interaction, the use of costly punitive measures that might undermine taxpayers' goodwill and intrinsic motivations to comply. If taxpayers choose to cooperate, tax officials must proceed with cooperation. When taxpayers withold cooperation, the compliance Pyramid instructs the tax administration to, gradually and proportionally, move to a higher level of enforcement and regulation (Ayres & Braithwaite 1992, p. 21). This incremental escalation takes the cost of noncompliance up to the point where it becomes rational for taxpayers to comply (Ayres & Braithwaite 1992, pp. 27 & 29–30). As soon as taxpayers choose cooperation, TFT guides the tax administration to reward cooperative behavior by moving down the pyramid, de-escalating enforcement and regulation (Ayres & Braithwaite 1992, p. 21). However, for taxpayers who remain defiant, as well as for the purpose of safeguarding a culture of obedience to the law, sanctions for persistente acts of noncompliance must be severe and certain" (LEVINER, Sagit, *op. cit*., p. 370-371).

[863] FREEDMAN, Judithn, *op. cit.*, p. 657.

[864] BRAITHWAITE, Valerie, *op. cit.*, p. 6.

> considerar que o CTN ceifa qualquer margem de discricionariedade que pudesse ser exercida pelos servidores da RFB durante a realização da atividade administrativa de lançamento tributário[865].

Nesta nova perspectiva de relação entre o Estado e o contribuinte com um viés de resgate da conformidade fiscal deve ser criado um ambiente que permita o exercício de uma postura dialógica, com a tráfico de informações entre as partes, estimulando um comportamento cooperativo mútuo, permitindo a concertação atos, e nesta construção teórica que os atos materiais sancionatórios sejam suspensos ou diferidos a depender das condutas precedentes dos contribuintes numa escalada hierárquica das providências administrativas.

E na hipótese de ausência de uma postura colaborativa do contribuinte, não se firmam as estratégias regulatórias persuasivas, podendo o Estado se utilizar das sanções tributárias que se encontravam em estado latente ou em segundo plano[866], na estratégia regulatória responsiva.

Não se pode confundir a regulação responsiva com a negociação sobre as regras jurídicas a serem formadas no plano em abstrato. Se admite que através de audiências e consultas públicas sejam abertas uma margem de comunicação dialógica com a propositura de ideias, argumentos e pretensão, sem, contudo, possuir um caráter impositivo[867].

No entanto, na criação de norma jurídica individual entre as partes, a regulação responsiva constitui em ferramenta de gestão da ação administrativa, autorizando no modelo regulatório cooperativo a flexibilidade das providências a serem adotadas, com característica de adaptações ao suporte fático e menos hierarquizada, e destacado dinamismo, que seja construída a outorga de estímulo consensuais, inclusive com a premiação com atitude leniente do Estado na imposição de sanções, o oferecimento de assistência técnica e informacional, e o compartilhamento de dados na convergência de interesses[868].

---

[865] SIQUEIRA, Pedro H. Braz. O Monitoramento dos Maiores Contribuintes: uma aplicação de regulação responsiva? **Revista de Direito Setorial e Regulatório**, Brasília (DF), v. 8, nº 1, p. 82-104, maio 2022. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/37980/33268>. Acesso em 11 nov. 2022.

[866] BRAITHWAITE, Valerie, *op. cit.*, p. 47.

[867] VITALIS, Aline, *op. cit*., p. 16.

[868] Como exemplo desta nova postura de relacionamento entre o Estado e o contribuinte com a finalidade de promoção da regularidade fiscal, a Lei Estadual nº 1.320, de 06 de abril e 2018, instituiu o "Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – Nos Conformes" no Estado de São Paulo. Referido programa de conformidade fiscal no Estado de São Paulo tem por propósito a simplificação do sistema tributário estadual, a valorização e estímulo da boa-fé, a garantia da segurança jurídica e a previsibilidade de condutas,

A teoria da regulação responsiva que admite a interdependência de medidas persuasivas e punitivas, com plena compatibilidade com o Direito Tributário, permite que o Estado e o contribuinte realizem arranjos[869] para alcançar a finalidade regulatória[870], que nesta vertente assume a conformidade fiscal como objeto, infere-se que a consensualidade constitui em força motriz para atingir o interesse público e como meio mais adequado a serem tomadas decisões ótimas no caso concreto.

a transparência e publicidade na divulgação de dados e informações, e ainda, a proteção a concorrência leal entre os agentes econômicos. Mediante a classificação dos contribuintes de acordo com o perfil de risco, o programa de estímulo à conformidade objetiva a auto regularização e o *compliance* fiscal, a redução dos custos com a conformidade e aperfeiçoamento da comunicação entre os agentes públicos e os contribuintes. Se estabelecendo uma séria de vantagens e contrapartidas como quitação por compensação por contas gráficas e saneamento da irregularidade antes da imposição de multa fiscal. E os devedores contumazes são submetidos à um regime especial de cumprimento das normas tributárias.

[869] "No que concerne à relação dialógica e transparente, assume-se a necessidade de que a Administração e contribuintes comuniquem-se, de forma institucional e transparente, a fim que estes tenham a precisa noção de como portar-se, qual interpretação adotar e quais parâmetros deve observar. Trata-se, essencialmente, de viabilizar maior grau de certeza, previsibilidade e segurança entre as condutas e comportamentos esperados entre as partes da relação jurídica tributária. Intrinsecamente ligada à construção dialógica, a *responsiveness* remete à capacidade da Administração fiscal de responder as dúvidas dos contribuintes com celeridade, permitindo que eles, de forma tempestiva, melhor determinem o modo de agir, inclusive para executar correções necessárias" (MONTEIRO, Stéfano Resende. Dever fundamental de conformidade tributária e a nova relação entre o contribuinte e o Estado. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo (SP), n. 51, p. 407–429, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.51.16.2022.2150. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2150>. Acesso em: 14 nov. 2022).

[870] VORONOFF, Alice, *op. cit.*, p. 147.

Capítulo 7 – Princípios constitucionais favoráveis à consensualidade no Direito Tributário Sancionador

Os princípios são normas jurídicas ou vetores que possuem uma forte contação axiológica, inserido no ápice da estrutura hierárquica normativa, introduzindo valores relevantes para a sociedade que orientam todo o sistema jurídico, ou impondo limites objetivos na intepretação das demais regras jurídicas. Consubstanciam, ainda, juízos condutores de alto grau de generalidade e baixa densidade normativa[871] que proporcionam uma estruturação lógica no sistema jurídico, que sustentam e projetam luzes na construção interpretativa do Direito.

Paulo de Barros Carvalho identifica quatro vertentes do princípio jurídico e suas respectivas funções:

> a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e, d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma[872].

Nas duas primeiras acepções os princípios assumem características de regras, e nas últimas, conteúdos de princípio como valor ou critério objetivo, que independe de qualquer estrutura sintática normativa.

Os princípios jurídicos exercem uma função positiva, no sentido que influenciam o legislador na elaboração de normas e decisões, conferindo coerência e compatibilidade com o ordenamento jurídico; e, uma função negativa, na medida em que permite a rejeição de normas e mandamentos contrários à sua significação.

Na teoria dos direitos fundamentais, proposta por Robert Alexy[873], a principal distinção para princípios e regras, é que os primeiros são mandamentos de otimização que se caracterizam pela existência de diversos graus de ordenação e que dependem das possibilidades jurídicas, com potencial amplitude de aplicação mediante construção interpretativa.

Nos conflitos entre princípios constitucionais não é possível a exclusão de um sobre o outro como ocorrem com as regras, mas um juízo de ponderação e harmonização

---

[871] ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. Ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 87-90.
[872] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 275.
[873] ALEXY, Robert, *op. cit.*, p. 90-91.

de acordo com os valores e interesses que carregam[874]. O juízo de ponderação dos princípios constitucionais exige do hermeneuta a realização da concordância prática para resolução de aparente conflitos de valores e interesses constitucionalmente protegidos, com primazia aos resultados que se orientam a promoção dos valores supremos que na Carta Magna consagra a dignidade da pessoa humana, a cidadania, a justiça social e promover o bem de todos, o interesse público[875].

O Direito Administrativo como instrumento jurídico de concretização dos valores do Estado Democrático de Direito deve otimizar a construção de suas ações administrativas num regime de ponderação de interesses e valores que são obtidos dos princípios constitucionais, impondo ao administrador, especialmente em processos decisórios, exercer em sua prerrogativa pública um juízo de valor com máxima efetividade dos princípios constitucionais.

Onofre Alves Batista Junior sintetiza o espírito do agente público na resolução de conflitos:

> [...] em homenagem ao princípio da concordância prática, exige-se um plus, isto é, postula-se a máxima efetividade possível dos princípios ou bens em conflito, ou seja, o ponto de equilíbrio deve propiciar máximo grau de realização dos princípios conflitantes. [...]. a ponderação, em reverência ao princípio da proporcionalidade, não admite que um bem ou interesse constitucionalmente protegido seja atingido por medida desarrazoada, que lhe ofensa o núcleo essencial[876].

No Direito Tributário Sancionador, os elementos constitutivos do sistema de responsabilização são compostos pela tipificação das infrações tributárias, sanções tributárias e processo administrativo. E acompanha a construção instrumental deste sistema, o qual se incorpora, a inserção de medidas administrativas acautelatórias, medidas preventivas e atos consensuais sobre a sanção administrativa[877], que encontram justificação ou fundamentação nos princípios constitucionais como valores axiológicos de um Estado Democrático de Direito.

Neste momento, ingressa-se na investigação dos princípios constitucionais informadores e dos elementos ou condicionante que permitem aplicar métodos de consensualidade no Direito Administrativo Sancionador e possíveis reflexos no Direito Tributário Sancionador, objeto deste trabalho.

7.1 Princípio democrático e da cidadania

---

[874] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, 88.
[875] *Cf.* art. 1º e art. 3 da Constituição Federal.
[876] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, 91.
[877] OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti, *op. cit.*, p. 83-126.

O princípio democrático expresso no artigo 1º da Constituição Federal que conformam as relações administrativas-políticas se constituem em limitações materiais imanentes, posto que se associam com a própria identidade do Estado[878], corporificando um núcleo essencial instransponível, assegurando a democracia que resulta do exercício do poder pelo povo de forma direta ou indireta, esta exercida por meio de representantes.

Sob a perspectiva do Direito Administrativo, os cidadãos e aqueles que possuem algum vínculo jurídico-administrativo, com o princípio democrático potencializa a participação direta destes nos atos exercidos com a Administração Pública, não como destinatários de bens e serviços, mas como partícipes na construção de uma relação dialógica e na busca de consenso na realização do bem comum[879], através das políticas públicas e suas implementações práticas, e como atores dotados de protagonismo na atividade de controle dos atos do Estado.

Destarte, a democracia participativa como corolário do princípio democrático com as intensas transformações sociais e culturais pré-constituinte de 1988, com o surgimento de uma sociedade multifacetada, com organizações e movimentos sociais que decorrem deste contexto mutacional, marcada pela pluralidade de ideias e pretensões, eclodiu a modernização da estrutura do Estado e a exigência de participação dos cidadãos nos processos de tomadas de decisões administrativas, reconfigurando uma Administração consensual ou *soft administration*[880], criando mecanismos de participações diretas dos cidadãos nos atos do Estado, evidenciando um crescente desenvolvimento de diálogo em direção à consensualidade, na solução de conflitos.

Diogo de Figueiredo Moreira Neto aponta que a sociedade moderna passou a exigir a mudança de postura do Estado por eficiência pelo desempenho que leve a satisfação dos cidadãos; por subsidiariedade, reclamando que as ações administrativas seja distribuídas com racionalidade entre os órgãos com maior capacidade técnica e operacional; e, por democracia substantiva "que reivindica o incremento do diálogo e da

---

[878] NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2014, p. 85.

[879] SILVA, Clarissa Sampaio. Consensualidade administrativa e relações funcionais: a abertura de espaços de diálogo na realidade brasileira em decorrência do princípio democrático e das Convenções nº 151 e nº 154 da OIT. **A & C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte (MG), ano 20, n. 81, p. 201-222, jul./set. 2020. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1278>. Acesso em: 10 mai. 2022.

[880] FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura. A administração pública consensual: novo paradigma de participação dos cidadãos na formação das decisões estatais. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Ribeirão Preto (SP), vol. 4, n. 2, p. 69-90, 2017. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v4i2p69-90. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/131126/130583>. Acesso em 12 mai. 2022.

participação, visando sobre tudo a criação e a aplicação do direito, forçando a abertura dos processos decisórios[881]".

O sistema constitucional brasileiro incorporou no ordenamento jurídico como fundamento, o pleno exercício da cidadania e a participação efetiva dos indivíduos nos negócios públicos, o pluralismo de ideias, e a dignidade da pessoa humana[882]. E tem por objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a necessidade de redução de desigualdades sociais, a repulsa à discriminação de qualquer origem, para a promoção do bem comum, como um dos valores a serem perseguidos pela Administração Pública[883].

No Estado Democrático de Direito, que marcou uma evolução da Administração Pública a partir de sua constitucionalização, estabelecendo diversos preceitos estruturantes e de definições de direitos e garantias fundamentais trouxeram novos vetores relacionados ao exercício da participação do administrado na gestão administrativa e controle dos órgãos públicos, não se limitado a delegação do poder público de algumas atividades, consequentemente havendo uma aproximação relacional maior entre o Estado e o cidadão[884].

Nesse diapasão, iniciou-se por influência significativa das normas constitucionais uma nova perspectiva relacional entre Estado e cidadão, mais equilibrada que necessita ponderar valores constantes de interesses particulares, agora com reflexos potencializados pelo aspecto coletivo e difuso de diversas pretensões, e pelo caráter multifacetado do Estado estruturado em diversos órgãos com as atribuições de tutela de diversos bens jurídicos relevantes para a sociedade, assumiu uma função mediadora de interesses para persecução do bem comum.

A Constituição Federal incorporou diversos instrumento de participação popular direta na gestão da atividade administrativa que surgem como modelos embrionários da aproximação entre a Administração Pública e o particular, conforme enfatizado interiormente, como sobre o direito constitucional de petição, o plebiscito e o referendo como modalidades diretas de participação democrática. Ganha papel destaque no

---

[881] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Mutações do direito administrativo novas considerações (avaliação e controle das transformações). **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador (BA), nº 2, jun.-ago. de 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=46>. Acesso em 12 mai. 2022.
[882] *Cf.* art. 1, incisos II, III e V da Constituição Federal.
[883] *Cf.* art. 3 da Constituição Federal.
[884] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 1993, *op. cit.*, p. 32.

exercício da cidadania a competência para a inciativa de propositura de leis[885], a denúncia de irregularidades ou ilegalidades junto ao Tribunal de Contas da União[886], como exemplos de participação direta na tomada de decisões políticas e fiscalizatórias.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro destaca que o cidadão passou a exercer uma participação popular em órgãos de decisão, e não meramente de consulta, com poder de voto e exercendo uma cogestão administrativa vinculando as políticas públicas. Encerra em suas palavras:

> Trata-se da chamada cogestão, ou seja, da participação do particular em órgãos de decisão da Administração Pública. Alguns exemplos de órgãos de consulta também se enquadram nesta categoria, como ocorre com o Conselho Federal de Educação, o Conselho Tutelar previsto no Estatuto da Criança e do Adolescente (eleito pelos munícipes), os colegiados da Universidades.
> A própria Constituição Federal prevê várias hipóteses de gestão democrática: na seguridade social (artigos 194, parágrafo único, inciso VII, 198, inciso III, e 204, inciso II), na educação (artigo 206, inciso VI), na fixação da política agrícola (artigo 187), na proteção do patrimônio cultural (artigo 216, § 1º) [887].

O princípio da cidadania possui uma ligação direta com a democracia participativa, que qualifica a pessoa como catalizadora das demandas sociais e participação da vida do Estado, enrijecidos com a valorização da dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais, com uma capacidade ativa para integrar o processo de poder, influenciando as decisões do Estado e contribuindo para o aperfeiçoamento da Administração Pública e da própria sociedade.

Novas demandas e disputadas por direito individuais, coletivos e difusos com efeitos expansivos que permeiam todos os cidadãos, geram o compromisso individual da pessoa com a cidadania ativa, reclamando uma atuação com solução das demandas na esfera pública, que passa pela abertura da comunicação dialógica.

Importante, destacar que a crise de legitimação da democracia representativa acarretada por diversos fatores políticos e estruturais, impulsionou a cidadania ativa como modo de democracia participativa nos quais os indivíduos contribuem por meio de posicionamentos ou manifestações nas diversas áreas da Administração Pública, gerando

---

[885] *Cf.* caput do art. 61 da Constituição Federal.
[886] *Cf.* § 2º do art. 74 da Constituição Federal.
[887] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 1993, *op. cit.*, p. 35.

como consequência o desenvolvimento de uma consensualização[888] como modelo de organização da atividade pública-constitucional.

A nova postura de consensualização da Administração Pública em apoio institucional ou substitutivo da atividade imperativa e unilateral como nos atos do poder de polícia ou ordenador, possui por fundamento a construção de uma democracia substantiva caracterizada pela maior participação popular na tomada de decisões, e a necessidade de implementar uma eficiência administrativa e a consolidação da contratualização como modelo de realização de competências administrativas, implicou a abertura de um canal de ferramentas pactuadas para alcançar finalidades públicas[889].

Deveras, ocorreu um fortalecimento do conceito de cidadania administrativa que se extrai da centralidade hermenêutica do valor fundamental da sociedade com a dignidade da pessoa humana, com descerramento do diálogo com a Administração Pública, e por conseguinte, uma proeminência dos procedimentos administrativos negociais e de concertação com empenho na formação do consenso decisório[890], ainda que em determinados patamares.

A consensualidade como resultado desta relação dialógica com o Estado importa em duas perspectivas, a participação popular nas decisões estatais e gestão das funções públicas, denotando um aspecto intersubjetivo; e, como técnica na formação de decisão administrativa para supressão ou redução dos conflitos entre a Administração e o administrado, numa relação administrativa subjetiva[891]. Independentemente do ponto de vista, a participação do administrado importa em verdadeira concretização do ideal democrático e da cidadania administrativa.

O acesso aos canais de instrumentos consensuais com a consolidação da democracia participativa permite uma aproximação das funções públicas desempenhadas pelo Estado, originando de aberturas negociais pela Administração Pública e incentivo à cidadania administrativa dando concretude aos valores constitucionais, em torno do bem

---

888 "[...] não há que se confundir *consensualidade*, como resultado, com *consensualização*, aqui correspondente a um fenômeno de intensificação da criação e do uso de mecanismos de gestão que valorizam o consentimento da sociedade ou do cidadão no processo de elaboração de decisões administrativas" (MARRARA, Thiago. Regulação consensual: o papel dos compromissos de cessação de prática no ajustamento de condutas dos regulados. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Ribeirão Preto (SP), v. 4, n. 1, p. 274-293, 2017. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v4i1p274-293>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/125810>. Acesso em: 17. jun. 2022).

889 PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 82-84.

890 SILVA, Clarissa Sampaio, *op. cit.*, p. 205.

891 FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura, *op. cit.*, p. 79.

comum, marcado pela passagem da atividade unilateral para uma atuação administrativa concertada por meio de ferramentas compositoras de litígios.

A própria Magna Carta de 1988 incorporou o princípio da consensualidade que decorre de uma interpretação dos valores da democracia e da cidadania, ao prever de forma categórica que o legislador deverá disciplinar "as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta[892]", encerrando a consensualização sob a vertente da participação[893].

Efetivamente, o princípio democrático e da cidadania projetam vetores interpretativos no Direito Administrativo que assume um papel relevante de propiciar uma maior participação popular com função dissuasória na tomada de decisão administrativa, seja no âmbito da construção e edificação de políticas públicas ou no alcance das finalidades públicas tuteladas pelo Estado sempre ponderando os interesses dos administrados com o interesse coletivo, podendo ser objeto de terminação de potenciais conflitos por meio de atos consensuais, sem lhe retirar a possibilidade do exercício da competência imperativa da Administração Pública, mas prestigiando sempre a máxima efetividade dos valores democráticos e demais preceitos constitucionais.

7.2 Princípio da legalidade

No plano constitucional com o estabelecimento de um Estado Democrático de Direito, uma de suas projeções semânticas é submissão da organicidade das estruturas do Estado e vinculação da Administração Pública do ponto de vista jurídico ao princípio da legalidade.

Consoante destacado linhas atrás, a origem do princípio da legalidade regressa ao período da Revolução Francesa, momento em que o Estado passa a sujeitar-se as normas jurídicas emanadas pelo Poder Legislativo em defesa dos direitos e liberdades dos cidadãos. Assim, neste momento a compreensão do princípio da legalidade correspondia a vinculação negativa ao princípio da legalidade, isto é, a Administração poderia realizar qualquer ação administrativa, ressalvadas as situações expressamente vedadas por obra do legislador.

A legalidade administrativa assumia a condição de permissividade de condutas pela Administração Pública, desde que se refreasse de violar a norma jurídica, conduzindo, assim, a compreensão de discricionariedade administrativa que conforma a

---

[892] *Cf.* § 3º do art. 37 da Constituição Federal.
[893] SILVA, Clarissa Sampaio, *op. cit.*, p. 205.

existência de um poder administrativo externo ao próprio ordenamento jurídico, que permite a ação nos espaços livres deixados pelo Parlamento[894].

Com a expansão das concepções teóricas do positivismo jurídico que possui como expoente Hans Kelsen, que parte de um sistema escalonado e hierarquizado de normas jurídicas, e submente a eficácia de validade em níveis no relevo de uma pirâmide normativa, colocando o ato administrativo, como norma jurídica individual e concreta, e que retira o fundamento de validade na lei geral e abstrata, enquanto, que esta teria seu suporte normativo na Constituição. Nessa linha de raciocínio, o poder administrativo não poderia ser externo ao Direito, de modo que a legitimidade do poder estatal decorreria de um poder jurídico, que é conformada por uma norma jurídica que antecede[895].

A partir destas influências dogmáticas, a legalidade administrativa passou a ser concebida como vinculação positiva à lei (*positive Bindung*[896]), no sentido de que a Administração Pública somente poderia fazer ou deixar de fazer algo somente em hipóteses permissivas na legislação, possuindo como fundamento de validade os atos administrativos que atuam em conformidade com a prescrição normativa.

Celso Antônio Bandeira de Mello informa que o princípio da legalidade é uma decorrência do Estado de Direito, ambiente no qual surgiu o Direito Administrativo consagrando o entendimento de que existe uma submissão do Estado à lei, e a "função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza[897]".

No Direito Administrativo fortaleceu o conceito de primazia da lei no sentido de estrita vinculação da Administração ao comando normativo no sentido de vinculação positiva correspondendo ao princípio da preferência da lei, e a reserva de lei que reclama a exigência de autorização legal para o Estado agir, sendo imprescindível um fundamento de validade para a ação administrativa.

A doutrina tem asseverado que a concepção restrita do princípio da legalidade com vinculação positiva à lei, sem qualquer flexibilização tornaria a ação administrativa impraticável ou não factível[898]. Se o Estado somente fosse autorizado a praticar atos

---

[894] BINENBOJM, Gustavo, 2014, *op. cit.*, p. 143-144.
[895] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 144-145.
[896] "Artigo 18 [Estado de Direito] (1) Toda a administração pública será baseada na lei. (2) Qualquer autoridade administrativa pode, com base na lei, expedir portarias dentro de sua esfera de competência (*Cf.* art. 18 da Constituição austríaca de 1920).
[897] MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.*, p. 104.
[898] GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.*, p. 36.

mediante autorização do legislador ocorreria uma paralisação da Administração Pública, posto que a cada ação dependeria de produção de normas jurídicas pelo Parlamento[899], agravando-se as necessidades sociais e gerando um descumprimento de diversos direitos e garantias asseguradas pela Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988 enquanto norma fundamental vincula todos os poderes e estabelece uma primazia dentro do sistema normativo nacional, no aspecto formal e material, servindo como norma parâmetro para o controle de constitucionalidade. A Magna Carta consagrou a República Federativa do Brasil como fundamento o Estado Democrático de Direito, outorgando uma garantia aos direitos fundamentais das pessoas e estabelecendo limites aos poderes do Estado, cabendo a lei fundamental a definição de sujeição ou densidade normativa mínima na relação jurídica administrativa.

Neste cenário a Magna Carta pode estabelecer uma reserva legal de natureza absoluta ou relativa. A reserva legal é absoluta quando a Constituição Federal exige que a matéria somente possa ser disciplinada por ato normativo emanado de lei em sentido estrito[900], criada pelo Poder Legislativo, excluindo a competência de outros Poderes. A reserva legal relativa, ocorre quando as normas constitucionais exigem a edição de lei formal, fixando parâmetros de atuação de um órgão administrativo, mas que permitirá a completação de diversos aspectos por atos infralegais pelo Poder Executivo, respeitando sempre os limites estabelecidos pelo legislador[901] [902].

---

[899] "[...] a Administração só pode realizar atos ou medidas que a lei ordena –, se predominasse como significado geral do princípio da legalidade, paralisaria a Administração, porque seria necessário um comando legal específico para cada ato ou medida editados pela Administração, o que é inviável. Há casos em que a norma ordena à Administração realizar uma atividade, como exemplo, a lei que estabelece o prazo de sessenta dias para a Administração regulamentá-la; ao baixar o regulamento no prazo fixado, a Administração estará editando ato que a lei ordenou realizar" (MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 21. ed., rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 118).

[900] "A regra da reserva legal exige o tratamento de determinadas matérias somente por lei em sentido formal. Reserva legal não se presume; a observação do conjunto constitucional é imperiosa para que se identifique quais campos exigem, para sua disciplina, intervenção do Poder Legislativo. Na ausência de reserva legal, a consulta ao sistema de distribuição de competências é necessária para se concluir a respeito da necessidade ou desnecessidade da edição de qualquer norma para o exercício de função administrativa" (MOTTA, Fabricio. Novos desafios da legalidade administrativa. *In.:* MOTTA, Fabrício *et al* (coords.). **O direito administrativo nos 30 anos da constituição brasileira: um diálogo luso-brasileiro**. Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas, 2019, p. 122).

[901] NOHARA, Patrícia Irene. **Direito Administrativo**. 9ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2019, p. 67.

[902] O Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade da Lei nº 12.382/2011 que delegou ao Presidente da República a aplicação dos reajustes dos salários-mínimos nos anos de 2012 a 2015 por meio de Decreto, a partir de um valor definido na norma (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.568/DF. Requerente: Partido Popular Socialista e outro. Intimado: Presidente da República. Relatora Ministra Carmen Lúcia. J. 3 de novembro de 2011).

Com as profundas alterações da Administração Pública que passa a buscar a eficiência como uma forma de se alcançar o interesse público, aliada as mutações sociais, inserindo o Estado Democrático de Direito e os direitos fundamentais, de natureza prestacional, consoante advertência da doutrina deflagrou uma "crise do princípio da legalidade", culminando numa mitigação ou temperamento do princípio da legalidade[903], permitindo uma maior flexibilidade da noção tradicional do princípio da legalidade, notadamente em matéria de consensualidade.

A consensualidade como método de alcançar outros valores prestigiados pela Constituição Federal como a eficiência da Administração Pública, no que concerne ao âmbito da negociação de prerrogativas públicas como forma de solução célere e eficaz de conflitos envolvem um robustecimento da atividade discricionária dos órgãos administrativos, que transitam suas apreciações dentro dos quadros normativos.

De modo que deve projetar novas luzes interpretativas no sentido de se admitir a vinculação positiva da Administração ao conceito de juridicidade[904], que congrega todo o ordenamento jurídico composto pela pirâmide normativa do positivismo, a Constituição Federal, as leis, os decretos e regulamentos administrativos.

Consoante linhas atrás, a interpretação dos valores democráticos que se desenvolveram com a nova ordem constitucional, com a pretensão de eliminação ou redução de expedientes burocráticos, exigindo do Estado uma aproximação com o administrado para captação dos impulsos linguísticos, para solução dos problemas, reclamam uma celeridade na apresentação de resultados práticos e efetivos. São fatores que colmatam uma valorização da atividade normativa no regime jurídico administrativo a ser exercido pelo Poder Executivo.

A crise do princípio da legalidade surge a partir da evolução do Estado Democrático de Direito com crescimento das demandas sociais, a assunção de diversos deveres com conteúdos prestacionais e tutela do Estado nos mais variados seguimentos da ordem econômica e social. Gustavo Binenbojm[905] indicou como razões do soerguimento da erosão formal da lei ou da crise da lei o desprestígio do legislador, pelo crescente incremento da atividade normativa pelo Poder Executivo, a proliferação de

---

[903] GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.*, 35-42; BINENBOJM, Gustavo, *op. cit.*, p. 125-136; VORONOFF, Alice, *op. cit.*, p. 221; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de, *op. cit.*, p. 120.

[904] "Daí se dizer que a vinculação da Administração Pública, em verdade, é ao ordenamento jurídico como um todo, capitaneado pela Constituição, cujos princípios e regras servem de fundamento de validade para os diversos atos normativos infralegais. Em outras palavras, a legalidade em sentido estrito cedeu lugar à juridicidade" (VORONOFF, Alice, *op. cit.*, p. 221); PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 277.

[905] BINENBOJM, Gustavo, 2014, *op. cit.*, p. 35.

agencias reguladores dotadas de competências normativas, o aumento do grau de complexidade das relações jurídicas que demandam uma imediata intervenção do Estado, não sendo mais adequado a diagramação da norma dentro de um processo legislativo ordinário.

Dentro deste cenário, o legislador tem tonificado uma densidade normativa sobre os suportes físicos permitindo uma mutabilidade da interpretação das normas pelos utentes, e adotado na técnica dos textos normativos, o uso cada vez mais frequente de conceitos jurídicos indeterminados, das cláusulas gerais e dos princípios plurissignificativos.

Este fator tem impulsionado à Administração na tarefa de uma profusão de normas jurídicas abstratas no âmbito do poder regulamentar, adequando ao fundamento de validade normativa, sem prejuízo de algumas circunstâncias fundamentar-se diretamente da Constituição Federal quando for norma constitucional de eficácia plena ou contida.

Segundo lições de Konrad Hesse, a Constituição Federal possui uma força normativa[906], que corresponde a expressão do dever-ser, com capacidade de estabelecer a ordem e a conformação da realização pela normatividade, com conteúdo prescritivo de condutas[907], de forma que prevalece o entendimento de que a Administração Pública se vincula diretamente às normas constitucionais, consequentemente, aos fundamentos da juridicidade.

Fabricio Motta assim se posiciona:

> [...] como princípio que habilita e possibilita as atuações do Estado (vinculação positiva à lei formal), tornando objetivo o exercício do poder, a legalidade sofre importantes alterações em razão da força normativa da Constituição. Passa-se a admitir a supremacia constitucional, a impositividade dos direitos fundamentais e a normatividade dos princípios. Em consequência, admite-se a atuação administrativa fundada diretamente da Constituição, com o intuito de aplicá-la, sem a intermediação da lei[908].

Sob outro ângulo, o fenômeno da constitucionalização do Direito Administrativo realizada de forma acentuada pela Constituição Federal de 1988 com a inserção de

---

[906] NOVELINO, Marcelo, *op. cit.*, p. 117; MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 140.

[907] CARVALHO, Paulo de Barros, 2014, *op. cit.*, p. 5-27.

[908] MOTTA, Fabrício. O paradigma da realidade e o direito administrativo. *In.:* DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinicius Alves (coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 184.

diversos princípios da Administração Pública[909] e diversas normas programáticas colocou as normas constitucionais como o principal referencial normativo que absorve como fonte.

Por essa razão Maria Sylvia Zanella Di Pietro tem anotado que houve um deslocamento da vinculação da ação administrativa à lei para a Constituição. Segue em suas lições:

> [...] a constitucionalização do Direito Administrativo, que coloca na Constituição o fundamento da maior parte dos institutos desse ramo do direito; de outro lado, pela aplicação do princípio da legalidade, entendida em sentido amplo (que abrange as leis, os atos normativos da Administração Pública, os valores e princípios constitucionais), que obriga a Administração a procurar no ordenamento jurídico o fundamento para as suas decisões[910].

Com efeito, a partir desta construção dogmática, a Constituição Federal de 1988 acolheu o princípio da juridicidade como vinculação do Estado ao Direito com primazia do fundamento constitucional da postura democrática, de valorização da dignidade da pessoa humana, do pluralismo e dos direitos e garantias fundamentais, e princípios e valores explícitos e implícitos[911].

A vinculação da Administração Pública ao Direito espraia-se por todo o ordenamento jurídico tomado com uma unidade normativa, em consonância com a estruturação delineada pela Constituição Federal, que admite a prescrição de condutas em seus níveis, graus e densidades normativas. De modo que, o Estado não se submete prioritariamente à lei formal, mais ao bloco de legalidade, marcando a superação da legalidade administrativa da substituição da lei pela Constituição como fundamento paradigmático da juridicidade[912].

Atualmente, denota-se a valorização da infralegalidade na consensualidade em atos administrativos, encontrando fundamento de validade na incidência direta de princípios constitucionais, no conceito de juridicidade ou bloco de legalidade.

---

[909] "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]". (BRASIL. Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Ano CXXVI, n. 191-A, 05 out. 1988. Seção 1, p. 1)

[910] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 2001, *op. cit.*, p. 107.

[911] GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.*, p. 40.

[912] "A vinculação da Administração não se circunscreve, portanto, à lei formal, mas a esse bloco de legalidade (o ordenamento jurídico como um todo sistêmico), a que aludia Hauriou, que encontra melhor enunciação, para os dias de hoje, no que Merkl chamou de princípio da juridicidade administrativa" (BINENBOJM, Gustavo, 2014, *op. cit.*, 170).

A partir da mudança do paradigma que se baseia a atividade da Administração Pública vinculado à juridicidade, a discricionariedade administrativa possui outra significação neste ambiente constitucional, como "resíduo de legitimidade[913]" atribuindo uma valoração normativa a decisão administrativa que são colmatadas por delineamentos técnicos e jurídicos prescritos pela unicidade do sistema jurídico como um todo.

Gustavo Binenbojm afirma que a redefinição da discricionaridade administrativa com a constitucionalização, "deixa de ser um espaço de liberdade decisória para ser entendida como um campo de ponderações proporcionais e razoáveis entre os diferentes bens e interesses jurídicos contemplados na Constituição[914]".

O direito alemão e o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha desenvolveram a teoria da *Bestimmheitsgebot*, que constitui na imposição de uma determinação para que a legislação discipline determinada matéria e outorgue o uso do poder regulamentar, deve criar mecanismos que limitem a competência normativa secundária, destarte, estabelecendo um conteúdo essencial (*contenu essentiel*, *wesentlichkeitstheorie*)[915] pelo legislador.

Notadamente, na conformação da atividade sancionatória do Estado, as leis formais emanadas ou aprovadas pelo Poder Legislativo, estabelecem as competências e prerrogativas sancionadoras dos órgãos administrativos e a definição das sanções administrativas aplicáveis no caso de descumprimento de um dever jurídico descritos na norma primária. As infrações administrativas são estipuladas em por meio de normas jurídicas com conceitos jurídicos indeterminados ou clausulas gerais, delegando ao Poder executivo o poder de elencar o regulamento com aspectos dimensionando as condutas infracionais e critérios de dosimetria[916].

O legislador ao disciplinar a imposição de sanção para a hipótese de descumprimento de uma norma jurídica, o qualifica como um dever-poder, não se admitindo que a autoridade administrativa abdique de seu exercício quando previstos os pressupostos fáticos.

---

[913] BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador (BA), n. 13, mar.-mai. 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=262>. Acesso em 24 abr. 2022.

[914] *Ibidem, op. cit.*, p. 25.

[915] ARAGÃO, Alexandre Santos de. A concepção pós-positiva do princípio da legalidade. **Revista de Direito Administrativo,** Rio de Janeiro (RJ), v**.** 236, p. 51-64, 2004a. DOI: 10.12660/rda.v236.2004.44672. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44672>. Acesso em 20 nov. 2020.

[916] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 279.

A ampliação de vinculação da Administração Pública aos valores e princípios constitucionais trazem novas perspectivas. Imprescindível a existência de uma norma geral contemplando a competência do Poder Público para realização de atos consensuais possuindo como objeto o poder sancionatório, isto é, a vinculação negativa ao Direito, aqui com a significação de juridicidade. Destarte, a competência do Estado para firmar acordos e ajustes sobre a prerrogativa sancionatória demanda a previsão em norma jurídica.

Juliana Bonacorsi de Palma defende a prevalência da vinculação negativa à juridicidade para estabelecer a regra de competência para transacionar as prerrogativas públicas:

> [...] a atuação administrativa consensual é possível quando houver expressa autorização legal, mesmo que o ente administrativo não disponha de regulamento para versar sobre a dinâmica do instrumento concertado. Também é possível se norma editada pelo Poder Público no exercício do seu poder regulamentar estabeleça a competência para negociar as prerrogativas públicas. Ocorre que a leitura da legalidade adequada à consensualidade considera a lei e o Direito, razão pela qual o fundamento legal da atuação consensual não se resume à lei formal, mas abrange também princípios e atos normativos[917].

E, Fernando Dias Menezes de Almeida[918] ao comentar sobre os módulos convencionais substitutos de decisão unilateral da Administração enfatiza que mesmo no caso de ausência de norma geral autorizado a celebração de acordos administrativos, reconhece a existência de uma prerrogativa implícita no poder de decidir unilateralmente, optando pela terminação consensual do litígio administrativo.

A Lei nº 7.347, de 1985, que disciplina a ação civil pública para defesa de interesses difusos e coletivos e responsabilidade por danos ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, por infração da ordem econômica, à ordem urbanística, à honra e à dignidade de grupos raciais, étnicos ou religiosos, o patrimônio público e social, previu a competência dos órgãos públicos legitimados a "tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua conduta às exigências legais, mediante cominações, que terá eficácia de título executivo extrajudicial[919]".

No aspecto pragmático, conquanto os órgãos públicos legitimados a promover a ação civil pública para defesa de interesses difusos e coletivos, no relevante exercício de

---

[917] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 282-283.
[918] ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **Contrato administrativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 302.
[919] *Cf.* parágrafo 6º, do art. 5º da Lei nº 7.347/1985.

hermenêutica, passaram a adotar como fundamento legal de outorga de competência difusa para celebração de atos consensuais que possuem como objeto a prerrogativa sancionatória.

Algumas agências reguladoras, a exemplo da Agência Nacional de Energia Elétrica passaram a regulamentar por dispositivos infralegais a competência para a realização de Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta estabelecido na Lei de Ação Civil Pública, conforme dispunha a Resolução Normativa nº 333, de 2008, atualmente revogada. Na contemporaneidade, esta competência decorre de previsão expressa no art. 32[920] da Lei nº 13.848, de 2019 às agências reguladoras expressamente indicadas nesta lei.

A Lei nº 8.429, de 1992, que versa sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, em sua redação original vedava a transação, acordo ou conciliação nas ações de improbidade administrativa, tornado inviável juridicamente a consensualidade sobre a atividade sancionatória e a extensão dos instrumentos investigatórios pelos órgãos legitimados.

No entanto, o Ministério Público Federal por meio da Nota Técnica nº 01, de 2017, da 5ª Câmara de Coordenação e Revisão, ao interpretar as disposições que integram um microssistema de combate a corrupção e sobre o acordo de leniência, adotou o entendimento de que a Lei nº 12.846, de 2013, a denominada Lei Anticorrupção, inseriu diversos "instrumentos aptos a direcionar a atuação dos legitimados e preencher lacunas, com pressupostos e requisitos específicos[921]", permitindo com isso a aplicação aos mecanismos previstos na Lei de Improbidade Administrativa, numa harmonização da interpretação conferindo racionalidade, coerência, razoabilidade e efetividade do sistema jurídico. E que o princípio da consensualidade como método de substituição da litigiosidade dos conflitos vem encampado no art. 3º da Lei nº 13.140, de 2015.

---

[920] Na contemporaneidade, esta competência decorre de previsão expressa no art. 32 da Lei nº 13.848/2019 às agências reguladoras expressamente indicadas nesta lei, vide: "Art. 32. Para o cumprimento do disposto nesta Lei, as agências reguladoras são autorizadas a celebrar, com força de título executivo extrajudicial, termo de ajustamento de conduta com pessoas físicas ou jurídicas sujeitas a sua competência regulatória, aplicando-se os requisitos do art. 4º-A da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. § 1º Enquanto perdurar a vigência do correspondente termo de ajustamento de conduta, ficará suspensa, em relação aos fatos que deram causa a sua celebração, a aplicação de sanções administrativas de competência da agência reguladora à pessoa física ou jurídica que o houver firmado. § 2º A agência reguladora deverá ser comunicada quando da celebração do termo de ajustamento de conduta a que se refere o § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, caso o termo tenha por objeto matéria de natureza regulatória de sua competência".

[921] BRASIL. Ministério Público Federal (5ª Câmara de Coordenação e Revisão). Nota Técnica nº 1/2017. Disponível em: http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/nt-01-2017-5ccr-acordo-de-leniencia-comissao-leniencia.pdf. Acesso em 28 abr. 2022.

Nesta mesma diretriz, o Estado vem direcionando suas posturas de permissibilidade de inserção da consensualidade no regime sancionatório para efetividade de outros valores constitucionais, consoante Lei nº 14.230, de 2021, que revogou expressamente o disposto no § 1º do art. 17 da Lei de Improbidade Administrativa que vedava a composição com os investigados ou réus nas ações correlatas e no § 10º concedendo a prerrogativa de "possibilidade de solução consensual" no prazo da contestação.

Desse modo concluímos, que em sede de Direito Administrativo Sancionador é imprescindível a previsão normativa de competência para a atuação consensual, que nos ensinamentos da Teoria do Constructivismo Lógico-Semântico, parte da construção de significação pelo intérprete através do suporte físico dispenso no ordenamento, alcançando um sentido próprio e coerente com o sistema de referência. A tutela do bem jurídico assume relevo para atribuição da competência para o desempenho de uma atividade consertada visando a efetividade de valores constitucionais e legais.

7.2.1 Crise da legalidade tributária: fundamento à postura consensual

No Direito Tributário o princípio da legalidade possui uma ambivalência que ressoa na reserva de lei que corresponde ao conceito em seu sentido formal, com vinculação da Administração ao conteúdo legislado aprovado por órgão competente credenciado pelo sistema, notadamente com a participação essencial do Parlamento e da representatividade popular; e de estrita legalidade tributária, no qual a relação jurídica-tributária deve ser delineada em lei no seu aspecto essencial, em seu sentido deôntico completo.

Assentada nas mesmas premissas já destacadas no Direito Administrativo que marca a passagem do Estado Liberal para o Estado Democrático de Direito em sua vertente eficiente, pluralista e participativa[922], agregada de outras finalidades que o tributo e a sanção tributária assumem atualmente, geram reflexos na dimensão e densidade do princípio da legalidade, de maneira que é possível afirmar a existência da "crise do princípio da legalidade fiscal[923]".

Dentre as razões desta erosão normativa, que culmina com a flexibilização ou mitigação do princípio da estrita legalidade no Direito Tributário podemos destacar, o

[922] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 34-52.
[923] NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade**. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 230-231.

alto grau de complexidade das relações jurídicas das normas, que exige do legislador uma maior tecnicidade, o que não se mostra suficientemente adequado e eficaz uma disciplina através de lei ordinária, acabando por resultar uma maior proliferação de normas regulamentares.

Outro fator relevante é a característica da coercitividade do Direito, que se utiliza de instrumentos ou mecanismos com a finalidade indutora dos comportamentos, através de atos coativos exercidos pela autoridade credenciada pelo sistema. Podendo ser outorgado ao Poder Executivo a utilização de poder regulamentar para o alcance desta finalidade, amparando-se na tecnicidade das áreas administrativas e a exigências de respostas céleres.

Adota-se o entendimento de que o Direito Tributário Sancionador decorre *ius puniendi* assentada nas diferenças de regimes jurídicos das sanções com finalidade punitiva[924], de modo que não se aplica o princípio da estrita legalidade tributária[925], sujeitando-se ao princípio da legalidade[926] como um dos vetores da atividade administrativa como vinculação positiva à juridicidade à partir da interpretação da Constituição Federal e os valores protegidos pela norma fundamental, especialmente no tocante a competência e disciplina a respeito da consensualidade como mecanismos de máxima efetividade.

Importante registrar, que em tema de sanções tributárias, o Código Tributário Nacional, a teor do inciso V do art. 97, enrijeceu a colmatação legislativa com a necessidade de lei em seu sentido formal e material (princípio da preferência da lei) para a cominação de penalidades, mas silencia sobre a possibilidade ou não de imprescindibilidade de observância do princípio da estrita legalidade para o exercício da consensualidade, exceto quando se tratar de hipótese de extinção do crédito tributário como a transação tributária[927].

---

[924] "[...] se alguma diferença poder ser traçada entre os ilícitos penais tributários aqueles tutelados diretamente pela Administração Fazendária, esta decorre, com exclusividade, das distintas sanções que incidem num e noutro caso. Trata-se de diferença de grau. Nos dois casos, estar-se-á, no entanto, diante de uma infração, de um ilícito, ou seja, de contrariedade a comando do Direito posto, a ensejar o exercício do *ius puniendi* igualmente uno do Estado" (DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq, *op. cit.,* p. 126-127).

[925] *Cf.* art. 150, inciso I da Constituição Federal.

[926] "A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 728.999/PR. Recorrente: Roberto Catalano Botelho Ferraz. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Luiz Fux. J. 12 de setembro de 2006. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500331148&dt_publicacao=26/10/2006. Acesso em 24 mar 2022).

[927] *Cf.* art. 171 do Código Tributário Nacional.

Essa mitigação do princípio da estrita legalidade pode ser realizada com a utilização de técnicas como o emprego de cláusulas gerais, conceito jurídicos indeterminado ou ainda, o equivalente as normas em branco do Direito Penal, que somente são admitidas em razão da praticabilidade inerente as normas tributárias[928] [929].

Segundo Heleno Taveira Torres, o princípio da praticabilidade ou praticidade que se constitui em método de simplificação com a economia de procedimentos, com potencialidade para conferir uma maior "participação dos administrados na gestão tributária[930]", ampliaram-se as possibilidades de soluções extrajudiciais de conflitos entre a Administração e os contribuintes, possuindo uma relação de pertinência com o princípio da eficiência e estabelecendo uma maior isonomia na sujeição passiva.

A praticabilidade permite que o legislador utilize o emprego de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, dotados de baixa densidade e precisão, permitindo uma maior maleabilidade e conformação das normas jurídicas às situações concretas, evitando-se que a todo o momento sejam alteradas ou promulgadas novas legislações, possuindo grande relevância em movimentos à solução pacífica de conflito, por meio da discricionaridade administrativa.

Adverte Bruno Grego-Santos[931] que no tema atinente a transação extrajudicial a ser realizado pela Administração Pública a autorização normativa decorre da interpretação por "adesão à ideia constitucional", e que a lei em sentido formal vincula o Estado na perspectiva de garantia contra o exercício do poder e afetação aos direitos fundamentais. Situação diversa é a questão relacionada a competência normativa para a formalização de uma transação, necessitando de uma lei em sentido estrito, salvo quando o agente público exerça a mais alta posição hierárquica do Poder ou órgãos

---

[928] OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de, *op. cit.,* p. 121.

[929] O Tribunal Constitucional espanhol reconheceu na Sentencia 151/1997, de 29 de septiembre que "el principio de legalidad en materia sancionadora no veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, aunque su compatibilidad con el art. 25.1 C.E. se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, de tal forma que permitan prever, con suficiente seguridad, la naturaleza y las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada" (ESPANHA, STC. Recurso de Amparo 3983-1994. J. 29 de setembro de 1997. Don José Gabaldón López. BOE núm. 260, de 30 de octubre de 1997. Disponível em: http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3416#complete_resolucion. Acesso em 09 abr 2022).

[930] TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte (MG), ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>. Acesso em: 21 nov. 2020.

[931] GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.,* p. 163.

administrativos, presumindo-se a competência para a realização de atos consensuais com o administrado. No entanto, referido autor ressalva este entendimento, quando a natureza jurídica do objeto demanda autorização na legislação específica ou a questão tratar de transação em matéria tributária.

Juliana Bonacorsi de Palma em sentido mais amplo, reconhece que em tema de consensualidade existe a vinculação negativa da Administração Pública quando não esteja matizada pela legalidade estrita, como no Direito Tributário ou no Direito Penal.

Leonardo Buíssa e Lucas Bevilacqua[932], defendem a indispensabilidade de uma lei geral complementar que autoriza a consensualidade em matéria tributária[933]. E Diogo de Figueiredo Moreira Neto[934] afirma que quando se tratar de flexibilização da atuação imperativa, como nas hipóteses de acordos substitutivos de sanção, depende de lei autorizativa.

Lado outro, os fundamentos destacados por parte da doutrina, como a crise da legalidade tributária, a complexidade das relações jurídicas, a necessidade tecnicidade, o princípio da praticabilidade ou praticidade, o uso de técnicas de deslegalização com o emprego de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, sem prejuízos de outros, permitiriam à Administração Pública Tributária a flexibilização do princípio da legalidade. Valendo trazer à balia as lições de Heleno Taveira Torres, na perspectiva tributária:

> O princípio jurídico e técnico da praticabilidade da tributação impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que pode ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e os contribuintes[935].

---

[932] "A consensualidade em matéria tributária demanda necessariamente a edição de uma lei geral em matéria tributária mediante lei complementar" (BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, ago. 2015. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=236769>. Acesso em: 21 nov. 2020);

[933] O Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, que dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária em tramite no Senado Federal insere no Código Tributário Nacional a arbitragem e a mediação tributárias como métodos de soluções de conflitos fiscais.

[934] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo *apud* GUEDES, Jefferson Carús. Transigibilidade de interesses públicos: prevenção e abreviação de demandas da Fazenda Pública. *In*.: GUEDES, Carús; SOUZA, Luciane Moessa de (coords.). **Advocacia de estado – questões institucionais para a construção de um Estado de justiça**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 260.

[935] TORRES, Heleno Taveira, 2003, *op. cit.*, p. 12.

A atividade discricionária justifica a ponderação de conflitos e permite uma efetiva participação do contribuinte em processo dialógico e equitativo fiscal[936], em suas diversas facetas e mecanismos de resolução pacífica de lides administrativas fiscais.

Sustenta Edilson Pereira Nobre Júnior que a aferição da necessidade de reserva legal decorre da verificação de exigência expressa no texto constitucional, e que a ausência deste conteúdo normativo, é dispensável desde que haja o atendimento do interesse público:

> Em harmonia com a pena de Santamaria Pastor, dois são os tipos de sujeição da Administração à lei. No primeiro deles, erige-se a lei como fundamento prévio e necessário duma determinada atuação, tendo-se, portanto, vinculação positiva. Diversamente, noutras situações, a existência de lei configura apenas limite externo à livre ação do ente estatal, daí cogitar-se de vinculação negativa.
> No caso brasileiro, a Constituição de 1988, em muitas situações, louvou-se na indispensabilidade de lei. Naquilo onde não se manifestou esta reserva, não há impedimento a que se alcance uma determinada atuação de modo diverso, desde e principalmente quando se tem o respeito ao interesse público, cânon que serve de lastro à manifestação da competência administrativa[937].

Notadamente, a realização de atos concertados pela Administração Tributária visando o restabelecimento da ordem jurídica ou o aprofundamento do acervo probatório, com o fim de conferir concretude aos valores constitucionais e dimensão dos objetivos ou finidades do Estado direcionados pelas leis, corporificam o interesse público, que pautado pelo princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade que se revestem de limites intransponíveis a motivação do ato administrativo, edificam o aspecto axiológico que justificam a desnecessidade de lei em sentido formal para o esgotamento da disciplina normativa.

De outro lado, há que se observar que a maior liberdade discricionária da autoridade administrativa para firmar acordos administrativos com o infrator sem uma lei formal e material editada pelo Poder Legislativo, encontra coerência e justificativa quando o sistema punitivo é deslegalizado, ou seja, na medida em que ocorre a delegação de competência ao órgão ou entidade administrativa para a definição de infrações e sanções administrativas por meio de normas regulamentares[938], como ocorre com as agências reguladoras.

---

[936] OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de, *op. cit.*, p. 122.
[937] NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública, legalidade e pós-positivismo. *In.*: BRANDÃO, Cláudio; ADEODATO, João Maurício (orgs.). **Princípio da Legalidade - Da Dogmática Jurídica à Teoria do Direito.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2009, p. 217.
[938] MARRARA, Thiago, 2017, *op. cit.*, p. 290.

Em contrapartida, nos setores em que as infrações e sanções são disciplinadas por leis em sentido formal e material promulgadas no processo legislativo ordinário no exercício da competência do Parlamento, evidencia a necessidade de legitimação, de modo que não se caracterize a renúncia de competência da autoridade administrativa, que na legislação que regula a processualização do ato é vedado[939], reivindica a autorização legislativa no próprio suporte físico ou de mesmo nível de validade.

Segundo pondera Thiago Marrara:

> [...] basta que a legislação preveja norma autorizativa da substituição do processo sancionador por outros mecanismos de solução de conflitos ou controvérsias, capazes de garantir as finalidades regulatórias e os interesses públicos primários sob tutela administrativa[940].

Nesta linha de compreensão, não se tratando de áreas ou setores marcados pela deslegalização ou flexibilidade na criação de infrações e sanções por outros atos normativos inferiores, ou ainda, com fundamento na teoria dos poderes implícitos[941] (*inherent powers*) que permite o exercício de competência pelo órgão para cumprimento de sua missão constitucional e legal, na medida da coerência e racionalidade, a consensualização pode ser exercida pelo órgão público ou entidade da Administração Pública desde que a lei estabeleça a competência e autorize a realizado do ato, sujeitando-se seus demais aspectos no âmbito do poder regulamentar.

Em matéria de Direito Tributário Sancionador, por envolver a disciplina de infrações e consequências jurídicas mais gravosas, que outros temas administrativos, a reserva legal relativa exige que a Administração desenvolva a sua atividade sancionadora *sucundum legem*, por meio de uma lei aprovada pelo Poder Legislativo (critério formal) e a densidade normativa pelo menos contemple o regime de competência para imposição

---

939 "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...] II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei" (BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 23 abr. 2022).

940 MARRARA, Thiago, 2017, *op. cit.*, p. 291.

941 O Supremo Tribunal Federal reconheceu que a teoria dos poderes implícitos permite a Defensoria Pública para poder requisitar de agentes e órgãos públicos documentos, informações e diligências necessárias ao exercício de suas atribuições (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Sessão Virtual do Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.875/RN. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimados: Governador do Estado do Rio Grande do Norte e outro. Relator Ministro Alexandre de Moraes. J. 21 de fevereiro de 2021. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759690738. Acesso em 13 mai. 2022).

de prerrogativa imperativa e unilateral, e a criação das sanções administrativas[942] (critério orgânico e material).

Assim, parece ser exigência normativa em matéria de sanções tributárias ante a previsão constante do art. 97 do Código Tributário Nacional ao estatuir 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*"*.

No setor marcado pela função extrafiscal, os impostos sobre a Importação e sobre a Exportação, contém as mesmas ressalvas[943]. A definição de infrações e sanções somente podem ser conformadas por atos normativos inferiores desde que prevista delegação ou especificados os elementos acidentais ou acessórios que não se insiram no núcleo essencial que dão um sentido deôntico completo de significação.

Ultimando, no Direito Tributário Sancionador a prerrogativa da consensualidade pode ser estabelecida por meio de norma geral abstrata em lei ordinária que defina competência da autoridade administrativa ou construída pela hermenêutica, permitindo ao poder regulamentar a sua disciplina quando fundamentada na norma jurídica, neste caso recaindo na autoridade máxima do órgão, em se tratando de penalidades que decorram do *ius puniendi*, premissa por nós adotadas para as sanções tributárias.

7.3 Princípio da eficiência

O Estado Democrático de Direito erigido como núcleo central e instransponível do modelo de regime jurídico constitucional tem por objetivo a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a necessidade de redução das desigualdades sociais, priorizando as políticas públicas que se relacionam com o desenvolvimento humano, social e econômico, impondo à Administração Pública uma gama de obrigações de conteúdos prestacionais e diversos serviços públicos com a adequada qualidade, e implicitamente, reclamando uma gestão eficiente de recursos públicos escassos, frente a impossibilidade de incremento desmedido da carga tributária, diante dos limites ao poder de tributar.

---

[942] VORONOFF, Alice, *op. cit.*, p. 232; PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 279-278.

[943] "Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los. § 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei" (Decreto-Lei nº 37/1966).

A reforma constitucional promovida pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, alterou o "*caput*" do artigo 37 da Constituição Federa e objetivou o aperfeiçoamento administrativo do Estado, elevando a eficiência administrativa como um princípio constitucional explícito a ser alcançado pela Administração Pública em sua atividade, a ser ascendido em busca do bem comum.

A eficiência administrativa possui um caráter polissêmico, com diferentes conotações semânticas, portanto, compreendida em três acepções, como (i) referência de uma boa administração; (ii) como otimização de decisões administrativas; e, (iii) a aplicação da racionalidade e adequação da realização da melhor opção em norma jurídica individual e concreta.

Na primeira acepção de eficiência administrativa como o desempenho de uma boa administração como norma principiológica, com uma proeminência social, que surge do período pós-Liberal, reclama do Estado a implementação de uma gestão que se direciona ao cumprimento do princípio da legalidade como vetor condicionante da Administração Pública. O princípio da eficiência, nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello[944] é uma vertente do princípio da boa administração desenvolvida no direito italiano, que se coaduna com o desenvolvimento da atividade administrativa com escolha dos meios mais adequados e da ocasião com maior potencialidade para alcançar as finalidades previstas pela lei.

Esta corrente não reconhece que o princípio da eficiência importou em novidade no ordenamento jurídico, decorre de uma interpretação do princípio da legalidade e dever ínsito de desempenho de uma boa administração, sem priorização quanto ao resultado, mas a vinculação formalística da conduta ao direito fundamental, não reconhecendo uma caraterística funcional.

A eficiência como método de otimização das decisões administrativas e com uma funcionalidade ao referido princípio constitucional, não corresponde a mera aplicação formal da lei, trazendo novos vetores lógicos ao princípio da legalidade no sentido finalístico e material, com o adequado temperamento para realização das finalidades constitucionais e legais.

Segundo esta corrente a atividade administrativa deve ser realizada de forma qualitativa com o objetivo de obter resultados práticos que satisfaçam as necessidades

[944] MELLO, Celso Antonio Bandeira, *op. cit.*, p. 126.

sociais[945] com um dever de agir decisório mais célere, preciso, perfeito e com rendimento funcional[946].

Alexandre Santos de Aragão destaca a necessidade do administrador na tomada de decisão deve observar os elementos finalísticos para alcançar a eficiência em conciliação com o primado da legalidade:

> O dilema deve, ao nosso ver, ser resolvido, não pelo menosprezo da lei, mas pela valorização dos seus elementos finalísticos. É sob este prisma que as regras legais devem ser interpretadas e aplicadas, ou seja, todo ato, normativo ou concreto, só será válido ou validamente aplicado, se, *ex vi* do Princípio da Eficiência (art. 37, *caput,* CF), for a maneira mais eficiente ou, na impossibilidade de se definir esta, se for pelo menos uma maneira razoavelmente eficiente de realização dos objetivos fixados pelo ordenamento jurídico[947].

O princípio da eficiência nesta acepção possui dois aspectos nucleares[948], relacionado ao modo de atuação do agente público, que no exercício de suas atribuições alcance o melhor desempenho para lograr os melhores resultados; e de outro, relativo ao modo de organização administrativa que detém o mesmo objetivo na prestação dos serviços públicos.

O núcleo deste princípio é a perseguição do binômio produtividade e economicidade impondo a execução dos serviços públicos com presteza, qualidade, celeridade, desburocratização e flexibilização[949]. E o âmbito de aplicação não se restringe aos serviços diretos à coletividade, mas incluindo os serviços administrativos internos, devendo recorrer à moderna tecnologia e aos métodos de administração gerencial que se revelam compatíveis com as necessidades comuns da Administração sem prejuízo para o interesse público que norteia toda a atividade administrativa.

A ação administrativa deve possuir orientação pelo resultado, conduzir ao aumento da eficiência, eficácia e efetividade do gasto público. A eficiência, eficácia e efetividade, no sentido semântico do texto, relacionado ao modo pelo qual se processa o

---

945 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 97.
946 MEDAUAR, Odete, 2018, *op. cit.*, p. 127; MARINELA, Fernanda, *op. cit.*, p. 89; CARVALHO FILHO, José dos Santos, *op. cit.*, p. 31.
947 "O Princípio da Eficiência de forma alguma visa mitigar ou ponderar o Princípio da Legalidade, mas sim embeber a legalidade de uma nova lógica, determinando a insurgência de uma legalidade finalística e material - dos resultados práticos alcançados -, e não mais uma legalidade meramente formal e abstrata (ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro (RJ), v. 237, p. 1-6, 2004b. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44361>. Acesso em 07 mai. 2022).
948 PIERONI, Fabrizio de Lima, *op. cit.*, p. 154.
949 RODRIGUES, Eduardo Azeredo. *O princípio da eficiência à luz da teoria dos princípios.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2012, *apud* CARVALHO FILHO, José dos Santos. *op. cit., p.* 31.

desempenho, com os meios e instrumentos, e voltado aos resultados obtidos[950], são três aspectos que se busca através dos programas e ações realizadas pela Administração Pública, não dotados de primazia.

No Estado Democrático de Direito, a ação administrativa não se sustenta mais com o simples respeito aos limites da legalidade como vetor orientador da discricionaridade administrativa, demanda a presença de um fator de equilíbrio na tutela dos interesses coletivos, que é modulado pelo princípio da eficiência, trazendo uma flexibilização[951] da postura do Estado dentro dos quadros normativos, extraindo uma maior produtividade e utilidade alocativas, na busca do bem-estar social.

Onofre Alves Batista Júnior informa que a eficiência impõe à Administração Pública a persecução do bem comum com a prevalência de um arranjo institucional aprimorado e potencializado, sendo vedado a atuação sem atender todas as necessidades públicas, mesmo com a existência de fatores negativos como a escassez de recursos[952].

Deveras, o dever do Estado na busca pela satisfação do interesse público é o aproveitamento maximizado dos resultados, através de um juízo qualitativo e quantitativamente otimizado, de modo que se justifique como norma programática, e evidencie que o administrador em circunstâncias normais tomou a melhor decisão equilibrada, embora sujeito às críticas da sociedade e dos demais órgãos de controle.

Na terceira acepção da eficiência administrativa corresponde a atribuição de valoração dos fundamentos relacionados à decisão administrativa como dever de escolha dos meios mais adequados na construção de uma norma jurídica individual em concreta. Se destina a verificação dos vetores que colmatam o princípio da proporcionalidade que são limites constitucionais à atuação do agente público na busca do bem comum e da finalidade de incessante alcance do interesse público.

Nesta perspectiva, o administrador dever realizar uma ponderação de valores e dos meios disponíveis à Administração Pública como forma de atender a eficiência administrativa, com a aplicação da racionalidade e adequação da realização da melhor opção na tomada de decisão. Esses aspectos se relacionam com as ações, ou seja, a norma não estabelece de forma isolada quais objetivos devem ser priorizados, incumbência a ser pautada pelo princípio da razoabilidade para alcançar a finalidade pública, que é o alcance primordial da atividade do Estado.

---

[950] CARVALHO FILHO, José dos Santos. *op. cit.*, p. 33.
[951] ARAGÃO, Alexandre Santos de, 2004b, *op. cit.*, p. 3.
[952] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 98.

Juliana Bonacorsi de Palma[953] informa que na interpretação do princípio da eficiência a Administração Pública deve promover a escolha do meio mais adequado para determinar decisões eficientes no caso em concreto, em busca de uma decisão ótima, através dos critérios utilitaristas e da proporcionalidade. E a consensualidade se transformaria num terceiro critério para uma decisão administrativa eficiente, com primazia da escolha dos meios pelos efeitos.

O princípio da proporcionalidade foi desenvolvido pela doutrina constitucional alemã e possui três elementos norteadores na interpretação das normas jurídicas individuais e concretas nos processos decisórios de sanções, (i) a adequação que significa que meio empregado pela Administração deve atender a finalidade preconizada pela sanção em suas múltiplas funções; (ii) necessidade, no aspecto de que a providência administrativa possui um caráter de indispensabilidade, não existindo outro meio ou instrumento menos oneroso, com menor prejuízo ao patrimônio jurídico ou direito do administrado; e, (iii) proporcionalidade em sentido estrito, que as vantagens obtidas no processo decisório superam as desvantagem, num juízo de ponderação e equilíbrio.

Humberto Ávila[954] defende que a eficiência administrativa por não se submeter a uma análise de menor custo financeiro, a Administração Pública deve agir com apreciação dos aspectos da adequação e a proporcionalidade em sentido estrito que permitem a conclusão de que as circunstâncias que se submete o regime administrativo, a eficiência é alcançada quando promover a finalidade da ação administrativa de modo satisfatório.

A adequação para o autor envolve a harmonização de três critérios, o quantitativo, o qualitativo e o probalístico, concluindo que o Estado não deve, necessariamente, escolher o meio mais intenso, com maior qualidade ou dotado de maior certeza ou seguro, e sim, "deve escolher um meio que simplesmente promova o fim[955]".

No prisma da eficiência administrativa, a proporcionalidade centraliza a sua apreciação no juízo de ponderação entre o custo e benefício com elementos dissuasórios de comportamentos, que na atividade sancionatória importa na intensidade e efeitos da penalidade, direcionando a atividade do agente público na tomada de decisão, que usando

---

[953] PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 94.
[954] ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador (BA), n. 4, out.-dez. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=67>. Acesso em 07 mai. 2022.
[955] *Ibidem*, 2005, *op. cit.*, p. 22.

da oportunidade e conveniência realiza um julgamento equilibrado numa perspectiva prognóstica de resultados expressivos e maximizados em prol do interesse público.

Na interpretação das normas jurídicas a Administração Pública deve efetuar um juízo de racionalidade apreciando todas as circunstâncias do caso em concreto, posto que a discricionariedade importa na valoração de todos os elementos na tomada de decisão, pois nem sempre todos os meios adequados são os mais intensos, melhores e mais seguros[956]. O juízo de ponderação caminhará para uma solução, mas consentânea com o bem comum e os valores que decorrem da Constituição Federal e legislação.

A funcionalidade do Direito Tributário Sancionador passa a ser compreendida, não apenas a possuir uma função repressiva, mas também dissuasória na medida em que pretende fomentar a mudança de comportamento social que assume papel de destaque na atuação colaborativa do infrator, emitindo juízos e manifestação de vontade no sentido de contribuir com alcance da finalidade pública perseguida pela Administração Pública.

Nessa nova perspectiva, o Estado Democrático de Direito que declama a abertura dialógica com a sociedade, com a participação na atividade administrativa, concretizada com a processualização do ato administrativo e sua característica como instrumento ou mecanismo para a obtenção de uma decisão eficiente, a racionalidade inerente à prerrogativa sancionatória, enseja a possibilidade de concertação de atos administrativos mediante juízo de ponderação.

Alejandro Huerga Lora apresenta as seguintes justificativas para a atuação do mecanismo consensual pelo Estado, *in verbis*:

> (a) do aumento do número de atribuições estatais, com o consequente incremento da complexidade das decisões que serão tomadas, eis que evitaria ou mitigaria eventual risco de discussão administrativa ou judicial do ato; (b) da intersecção dos interesses, no tocante aos serviços públicos regulados, aconselhando o uso de medidas consensuais efetivas; (c) da perda de eficiência do manejo da autoridade, ocasionada por sua menor legitimidade; e, por fim, (d) da necessidade de recorrer, em razão da incapacidade financeira do Estado, ao agente privado, mediante fomentos negociados[957].

Temos que, a consensualidade é uma alternativa posta à disposição da Administração para imprimir uma decisão eficiente, logrando maiores resultados atendendo a finalidade expressa no interesse público com a concretização da Constituição Federal e da legislação, e compatível com o dever-poder de emissão de atos imperativos

---

[956] ÁVILA, Humberto, 2005, *op. cit.*, p. 22.
[957] LORA, Alejandro Huerga, *apud* MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, *op. cit.*, p. 4.

e unilaterais como na imposição de sanção jurídica, no exercício de conduta racional, coerente e proporcional.

E ainda, a adoção pela Administração Pública da consensualidade em sua ação administrativa na persecução da proteção do interesse público, importa em maior eficiência alocativa da atuação estatal, permitindo uma elevação da tutela dos bens jurídicos, com menor oneração do particular, que diante da concertação dos atos, geram efeitos persuasivos na correção das condutas em direção ao cumprimento das normas jurídicas, evitando-se as práticas ilícitas.

7.4 Princípio da razoabilidade

O Estado no desempenho de sua prerrogativa sancionatória em busca do interesse comum de garantia de eficácia da norma jurídica como consequência pela violação do dever jurídico, se insere dentro do poder discricionário da Administração Pública mitigada por princípios e valores constitucionais, e limitado pelos contornos legislativos ao qual se encontram submetidos. Isto é, o dever de imposição de penalidade pode deixar de ser observada se conflitar com outros valores de relevo à sociedade, ou ainda, dentre os instrumentos adequados serem indicados e em que dimensão, os que atinjam a almejada finalidade.

A razoabilidade, erigida a um princípio geral de direito[958] ou um postulado[959], trazem os valores de justiça e equidade na atividade hermenêutica, servindo como instrumento de realização do bem comum, permitindo um juízo de reflexão que marca o formalismo no processo de positivação do Direito e a flexibilidade no processo de construção da norma jurídica individual e concreta, vista a partir das particularidades dos fatos jurídicos. Serve como um mecanismo moderador que permite qualificar os diversos interesses potencialmente em conflitos, na incidência da regra, que pode ser afastada na construção da proposição normativa.

Em outras palavras, a razoabilidade confere à Administração Pública uma maior autonomia que decorre do exercício do poder discricionário, ao proceder uma valoração comparativa para direcionar sua decisão que melhor atende ao interesse público, priorizando um resultado harmônico e equilibrado, justo e equânime.

Humberto Ávila aponta a existência de três deveres da razoabilidade como critério de interpretação da norma jurídica e aplicação aos fatos:

---

[958] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 110.
[959] MASINA, Gustavo, *op. cit.*, p. 268-283.

> A razoabilidade como dever de harmonização do geral com o individual (dever de equidade) atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devem ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade ou para expressar que a aplicabilidade da regra geral depende do enquadramento do caso concreto.
> [...]
> A razoabilidade como dever de harmonização do Direito com suas condições externas (dever de congruência) exige a relação das normas com as suas condições externas de aplicação, quer demandando um suporte empírico existente para a adoção de uma medida, quer exigindo uma relação congruente entre o critério de diferenciação escolhido e a medida adotada.
> [...]
> A razoabilidade como dever de vinculação entre duas grandezas (dever de equivalência), semelhante à exigência de congruência, impõe uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona. Nessa hipótese, exige-se uma relação entre o critério e medida e, não, entre meio e fim[960].

A razoabilidade possui nesta linha de entendimento três acepções distintas denominadas de razoabilidade-equidade, razoabilidade-congruência e razoabilidade-equivalência.

A primeira, que expressa o dever de equidade, corresponde a necessidade de compatibilidade entre a regra geral e abstrata com a norma individual e concreta, reclamando perfeita incidência normativa aos fatos previstos nas proposições antecedentes e interpretados em consonância com a normalidade de sua ocorrência no sentido de recorrência e aceitabilidade da conduta por um padrão médio, e que as particularidades dos fatos sejam considerados pelo intérprete, permitindo em hipótese excepcional a superação da regra[961].

A razoabilidade-congruência demanda a compatibilização da norma geral e abstrata com as condições externas de aplicação ou um suporte empírico adequado. O legislador ao selecionar os acontecimentos ou eventos relevantes, fazendo um recorte providencial, deve observar a vinculação do suporte fático com a medida a ser adotada por meio de uma norma. A conexão da medida ou efeito proclamados pela norma geral e abstrata deve produzir ressonância com a realidade ou razão subjacente que justificou a sua aplicação.

A terceira, que consubstancia no dever de equivalência, no sentido de haver perfeita correspondência entre a medida adotada na norma geral e abstrata e a o critério que a dimensiona. A razoabilidade reclama um juízo de ponderação entre o objeto e o seu

---

[960] ÁVILA, Humberto, 2005, *op. cit.*, p. 18-19.
[961] MASINA, Gustavo, *op. cit.*, p. 270.

tratamento jurídico denotando uma coerência e racionalidade demonstrada com a finalidade pretendida pela norma.

Em matéria de consensualidade incidente sobre a prerrogativa sancionatória a razoabilidade-equidade conclama a perfeita projeção da hipótese constante dos critérios materiais que permitem a emissão de atos concertados pela Administração com os fatos jurídicos, e que seja levado em consideração a particularidade do caso em concreto, que admite ou inadmite a realização do ato, como elemento justificante.

Segundo Fernanda Drummond Parisi[962] o juízo de equidade na perspectiva da razoabilidade ao admitir a realização de transação pela Administração em situações normais em que há subsunção do fato à norma geral e abstrata, incrementa a eficiência da Administração Pública. E, estando preenchidos os requisitos legais, é impossível a criação casuística de impedimentos.

A necessidade de haver congruência ou harmonização da norma com as condições externas de aplicação da norma jurídica autorizadora de acordo sobre a prerrogativa sancionatória, significa que um impedimento do ato deve ser motivado pela autoridade administrativa[963], dentro de uma justificativa plausível, não sendo admitido o uso de subjetividades, não previstas na norma. Destarte, a razoabilidade-congruência como limite à tomada de decisão importa em valoração pela Administração Pública da ausência de eficiência no uso de instrumentos consensuais como atividade discricionária, demandando o desempenho de um ônus argumentativo.

O dever de equivalência no viés da razoabilidade em consensualidade importa na aferição dos fatos jurídicos dimensionado as pretensões e as concessões realizadas pelas partes negociantes, a Administração sobre a prerrogativa sancionatória e o administrado no fornecimento de subsídios relevantes ou recomposição da norma jurídica violada no aspecto material da conduta, alcançando-se um denominador comum que justifique o consenso acerca do objeto.

O princípio da razoabilidade exige da Administração Pública no processo de tomada de decisão o uso da discricionaridade perante a multiplicidade de interesses convergentes numa dada situação, utilizando razões moderadas, equilibradas e sensatas, na obtenção de um resultado coerente e razoável. E visto de outro ângulo, que todos os

---

[962] PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Universidade Pontifícia Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 86.
[963] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 87.

argumentos e interesses sejam aferidos e sopesados pela autoridade administrativa antes da emissão do ato decisório no curso de um processo administrativo.

Onofre Alves Batista Júnior sintetiza sobre a exigência de equilíbrio entre os interesses públicos e os interesses privados que decorre do princípio da razoabilidade:

> A ideia de razoabilidade exige equilíbrio entre os interesses públicos intervenientes, bem como determina que nenhum sacrifício aos interesses privados em jogo pode ser desproporcional. Assim, não basta que se verifique, no processo decisório, o equilíbrio entre os interesses públicos intervenientes, mas, da mesma forma, os interesses privados devem ser tomados em consideração. Por isso, pode-se dizer que o processo administrativo decisório traduz verdadeira operação de comparação e escolha racional entre os vários interesses intervenientes: interesses públicos e interesses privados, de forma a impedir que os interesses destes últimos sejam sacrificados além da medida[964].

A tomada de decisão de emissão de atos concertados pela Administração Pública na perspectiva da razoabilidade pressupõe a ponderação de todos os interesses colocados em jogo pelos intervenientes no caso em concreto, resultando numa decisão equilibrada e moderada pelo princípio da eficiência administrativa, com o objetivo de proporcionar a maior satisfação do interesse público e otimização do bem comum. A decisão razoável se traduz, assim, num mínimo de aceitabilidade de eficiência[965] [966] e em um resultado ponderado e equilibrado.

O princípio da razoabilidade encontra previsão expressa na Lei do Processo Administrativo Federal[967] como vetor impositivo no processo administrativo que deve ser motivado, "com adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público". Referido princípio reclama a necessidade de emprego de critérios racionais na ação administrativa, e se pretende emitir decisões em consonância com a boa razão e a coerência para atender a finalidade legal[968].

No tocante a negociação da prerrogativa sancionatória, a razoabilidade surge como limite à sua realização, pois exige que as decisões administrativas sejam dotadas de

---

964 BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 114.
965 *Ibidem*, *op. cit.*, p. 112.
966 "Razoabilidade é a qualidade do que é *razoável*, ou seja, aquilo que se situa dentro de limites aceitáveis, ainda que os juízos de valor que provocaram a conduta possam dispor-se de forma um pouco diversa. Ora, o que é totalmente razoável para uns pode não o ser para outros. Mas, mesmo quando não o seja, é de reconhecer-se que a valoração se situou dentro dos *standards* de aceitabilidade" (CARVALHO FILHO, José dos Santos, *op. cit.*, p. 41).
967 *Cf.* artigo 2º, "*caput*" e inciso VI da Lei nº 9.784/1999.
968 RIBEIRO, Manoela Barbosa Machado. **A negociação no direito administrativo: uma perspectiva sobre o acordo de leniência**. 2018. 174 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Universidade Pontifícia Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 48.

razoabilidade em seus critérios de equidade, congruência e equivalência, para atender por completo a legalidade como requisito indispensável de validade do ato consensual.

7.5 Princípio da isonomia

A Constituição Federal prevê o princípio da isonomia como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil ao promover o bem de todos sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação[969], a igualdade perante a lei na disciplina dos direitos e garantias fundamentais[970] e a igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações[971]. E encerrando, a isonomia tributária, na medida em que veda atribuir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente[972].

O princípio da isonomia corresponde ao conceito de igualdade jurídica relacionada a incidência e a construção da norma jurídica individual, aceitando-se critérios de distinção na hermenêutica desde que em padrões de razoabilidade previstos na Constituição (igualdade material) ou aplicabilidade indistinta e uniforme, mesmo se caracterizar uma discriminação (igualdade formal).

A compatibilidade da consensualidade com a prerrogativa sancionatória importa na ausência de identidade absoluta da isonomia (igualdade formal), sujeitando-se a um critério normativo que atribuiu uma distinção, no qual deve ser dado um tratamento igual às mesmas situações e um tratamento distinto nas medidas das desigualdades fáticas (igualdade material). Em cada conflito de interesses na aplicação de uma sanção jurídica implica em percorrer na ponderação destes, de acordo com as peculiaridades apresentadas[973], de modo que a emissão de uma penalidade ou um ato consensual demanda uma adequação de oportunidade e conveniência da Administração Pública e a aceitação pelo particular das condições impostas.

A Constituição Federal impõe uma limitação implícita que decorre da igualdade material que pretende a redução de desigualdades fáticas para construção de uma sociedade livre e solidária, com relação a proibição de leis restritivas de conteúdos casuísticos ou discriminatórios, que somente podem ser realizados por meio de normas jurídicas gerais e abstratas. E, as diferenciações ou discriminações devem partir de um critério adotado pelo legislador desde que possua a fundamentação em elemento objetivo

---

969 *Cf.* art. 3º, inc. IV da Constituição Federal.
970 *Cf.* art. 5º, *caput* da Constituição Federal.
971 *Cf.* art. 5º, inciso I da Constituição Federal.
972 *Cf.* art. 150, inciso II da Constituição Federal.
973 OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de, *op. cit.*, p. 135-136.

e razoável no plano fático e real, e encontra-se relacionado a uma finalidade do Direito como pressuposto.

Alexandre de Moraes, no mesmo sentido, ensina que:

> A desigualdade na lei se produz quando a norma distingue de forma não razoável ou arbitrária um tratamento específico a pessoas diversas. Para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com os critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação à finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso uma razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos[974].

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema nº 573 no Recurso Extraordinário nº 640.905/SP declarou que a "isonomia sob o ângulo da desigualação reclama correlação lógica entre o fator de discrímen e a desequiparação procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa)[975]". O princípio da isonomia protege contra a adoção pelo legislador de *discrímen* injustificável em seu conteúdo, que deve ser especificado por critérios objetivos e racionais adequados, na medida em que objetiva assegurar a igualdade entre iguais e o tratamento distinto na medida da desigualdade.

Onofre Alves Batista Júnior[976] defende que a isonomia garante que a medida discriminatória somente pode ser adotada por valorações à luz dos valores constitucionais, revelando uma finalidade de proibição de medidas arbitrárias, com excesso de poder ou desproporcionais.

Com o estabelecimento do Estado Democrático de Direito que elevam os valores de justiça e igualdade para a construção de uma sociedade fraterna, plural e solidária, projetam luzes interpretativas ao Direito Administrativo envolvendo três perspectivas na atuação do Estado, reclamando uma atuação com medidas de diferenciações racionais; vedação de concessão de privilégios ou discriminações odiosas em situações com suportes fáticos iguais, sem justificativas fundadas na razoabilidade; e, dever de

---

[974] MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 63.

[975] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 640.905/SP. Recorrente: União. Recorrido: Tecbraf – Tecnologia de Produtos para Fundição Ltda. Relator Ministro Luiz Fux. J. 15 de dezembro de 2016. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274788. Acesso em 09 mai. 2022.

[976] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 128.

tratamento desigual para situações marcadas por circunstâncias que denotem a presença de uma dessemelhança ou heterogeneidade[977].

Em assunto relacionado a consensualidade nos atos imperativos e unilaterais da Administração Pública surge o questionamento se a realização de acordos com o particular, em substituição à aplicação de uma potestade sancionatória importaria em violação à isonomia, no sentido de conferir uma concessão de privilégios não extensíveis aos demais sujeitos ou em um tratamento favorecido injustificável.

A isonomia não decorre da mera generalização da norma jurídica que deve ser aplicada indistintamente a todos os sujeitos. A razoabilidade-congruência importa na harmonização na norma geral e abstrata com as condições externas de aplicação da norma, dentro de uma justificativa plausível, e conectada com uma discriminação aceitável segundo os valores adotados pela Constituição Federal. Deve ser realizado um juízo de ponderação para aferir em qual dos caminhos a serem trilhados pelo agente público se alcançará de forma mais efetiva a eficiência administrativa.

Os acordos sobre a prerrogativa sancionatória nem sempre se mostram mais eficientes que a aplicação da sanção jurídica. A singularidade dos fatos ou a dimensão do acordo administrativo definido por norma autorizadora e que discipline a capacidade institucional, podem evidenciar qual a melhor decisão a ser adotada, e o administrado não possui o direito subjetivo a celebração de um instrumento consensual, isto deve ser objeto de motivação no processo administrativo, preservando a discricionariedade administrativa para desempenhar uma atividade imperativa ou consensual, como opções legítimas postas à disposição do Estado para o fim de alcançar a finalidade pública.

Juliana Bonacorsi de Palma se posiciona no sentido de que a rejeição fundamentada de um acordo administrativo não importa em violação ao princípio da isonomia:

> A celebração de acordo substitutivo encontra-se envolto na discricionariedade administrativa, o que implica afirmar que a atuação imperativa ou consensual são opções colocadas à disposição da Administração Pública para escolha dentro da margem de liberdade conferida pelo ordenamento jurídico. Desde que procedimental e devidamente fundamentada, a Administração pode prosseguir o processo sancionador e, comprovada a responsabilidade administrativa, aplicar a sanção ou celebrar acordo substitutivo mediante consentimento do administrado após etapa de negociação da prerrogativa sancionatória. Ademais, a celebração de acordo substitutivo também não pode ser considerada um direito oponível pelo

[977] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 130.

> particular com fulcro no princípio da igualdade pelo fato de cada caso ser notadamente particular em relação ao outro[978].

Visto de outro ângulo, o fato de admitir-se a celebração de um ajuste consensual entre o Estado e o administrado não importa, necessariamente na violação ao princípio da isonomia se dentro de valores justificadores da medida, ao invés de uma imposição de uma penalidade por violação do dever jurídico, se o tratamento diferenciado se fundar em critérios objetivos e possuir uma correlação valorativa e um argumento lógico ao fim visado pela distinção, extensível aos demais sujeitos se não for restringida pela norma[979], por razões relevantes que afetem a eficiência administrativa.

7.6 Princípios da impessoalidade e da imparcialidade

O princípio da impessoalidade prevista expressamente no *caput* do art. 37 da Constituição Federal determina uma atuação da Administração Pública de forma neutra, pautada por critérios objetivos, visando essencialmente a consecução de atender o bem comum, como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil[980].

Para Celso Antônio Bandeira de Mello[981] o princípio da impessoalidade é um corolário do princípio da isonomia ou igualdade, na medida em que traduz a afirmativa de que todos os administrados devem ser tratados sem discriminações benéficas ou detrimentosas. Maria Sylvia Zanella Di Pietro[982] defende a impessoalidade como princípio possui dois sentidos, o primeiro relacionado com a finalidade pública que deve nortear toda a ação administrativa, evitando prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas; e o segundo, que os atos administrativos emanados pelo agente público são imputáveis ao órgão público ou a entidade da Administração Pública[983]. E, Odete Medauar[984] agrega ao conceito que, quando se tratar de interesses coletivos e difusos a impessoalidade reclama uma ponderação equilibrada de todos os interesses relacionados, evitando-se decisões animadas por preconceitos ou radicalismos de qualquer espécie.

A impessoalidade no Direito Administrativo possui duas acepções distintas, especialmente no trato referente a possibilidade consensualidade sobre os atos imperativos e unilaterais. Na conotação negativa implica na necessidade da

---

978 PALMA, Juliana Bonacorsi de, 2010a, *op. cit.*, p. 292-293.
979 Regra do *first come, first serve*, no qual apenas o primeiro colaborador se habilita ao acordo administrativo. Vide: art. 86, § 1º, inciso I da Lei nº 12.529/2011; art. 16, inciso I da Lei nº 12.846/2013; e art. 30, § 2º, inciso I da Lei nº 13.506/2017.
980 *Cf.* art. 3º, inciso IV da Constituição Federal.
981 MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.*, p. 117.
982 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, 2001, *op., cit.*, p. 138.
983 No mesmo sentido: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 134; GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.*, p. 168.
984 MEDAUAR, Odete, *op. cit.*, p. 118-119.

Administração Pública valorar os interesses públicos sem desvios de finalidades derivados de interesses pessoais do agente público ou de grupos privados ou públicos que exerçam pressão no sentido de conferir os benefícios do ajuste consensual fora das hipóteses normativas, sem que se qualifique como um mero ato de persuasão racional. Numa concepção positiva, significa que a Administração deve valorar os vários interesses relevantes congruentes com a neutralidade, a isenção e a objetividade, sem perquirir sobre a subjetividade dos partícipes na celebração de ajuste consensual, aferindo a maior eficiência administrativa em direção à finalidade pública[985].

Numa acepção ampla, Bruno Grego-Santos[986] relaciona o princípio da impessoalidade com o dever de continuidade administrativa do Estado no tocante a manutenção e seguimento na implementação dos projetos e políticas públicas com a alternância do poder político, de forma a não prejudicar a expectativa legítima dos cidadãos.

De modo contrário ao argumentado pelo autor, conclui-se que a obrigação de manutenção ou conclusão das políticas públicas já iniciadas e em curso de conclusão decorre do princípio da eficiência administrativa, com o objetivo de vedação de desperdícios de recursos orçamentários e humanos no desenvolvimento da atividade administrativa. A impessoalidade possui uma vinculação com o desrespeito da proibição de casuísmos pessoais e infundados, com vistas a beneficiar ou a prejudicar determinadas pessoas ou seguimentos sociais.

A doutrina[987] tem distinguido o princípio da isonomia do princípio da impessoalidade no sentido de que o primeiro se destina a assegurar ao tratamento justo e equânime dos particulares, fundada na dignidade da pessoa humana; conquanto o segundo, a isenção administrativa no tratamento do particular visa a busca do interesse público na ação administrativa.

A impessoalidade como vetor interpretativo pode ser relacionado com a imparcialidade que possui uma amplitude menor, no sentido de que a Administração Pública por integrar a relação jurídica-administrativa num dos polos como sujeito de direitos ou obrigações, assume o dever de examinar a controvérsia com a parte contrária numa apreciação objetiva, sem qualquer sentimento de preferência ou predileção. Se

---

[985] BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 135.
[986] GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.*, p. 169.
[987] RIBEIRO, Maria Teresa de Melo. O princípio da imparcialidade da administração pública. Coimbra: Almedina, 1996, p. 135 *apud* BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves, *op. cit.*, p. 135-136.

aproximando de uma atuação jurisdicional e estruturalmente sendo garantida a segregação entre a esfera administrativa e a esfera política.

Na tese de doutoramento desenvolvida por Tarcisio Vieira de Carvalho Neto[988], o autor identifica que o princípio da imparcialidade como caráter multidimensional possui várias dimensões, se destacando como imparcialidade estrutural ou organizativa e imparcialidade funcional. A imparcialidade estrutural se constitui em dever da Administração de se organizar com vista a imprimir uma ação objetiva sem critérios subjetivos, estabelecendo uma distinção entre a atividade política da atividade administrativa. E a imparcialidade funcional, é aquela que se aperfeiçoa na ação administrativa com aspecto interno alcançando diversos sentidos e valores ligados como uma atividade transparente e isonômica, com motivação suficiente etc.

A imparcialidade inclusiva, por seu turno, corresponde a abertura institucional da Administração Pública para aferição neutra e isenta de todos os interesses envolvidos e protegidos pela ordem jurídica, buscando uma decisão equilibrada e compositora de interesses, com o incremento da participação dos interessados no âmbito de um processo administrativo[989].

E a participação procedimental como decorrência do princípio da imparcialidade assegura a concretização da ampla defesa e do contraditório como matéria de defesa administrativa, e como fator de colaboração com o Poder Público, trazendo subsídios para a ponderação dos interesses em disputa e oportunizar a construção de uma decisão dotada de legitimidade[990]. O corolário da participação procedimental é o dever da Administração Pública de motivar suficientemente os atos decisórios, com garantia da publicidade e transparência do ato, que no Direito Administrativo brasileiro encontra fundamento erigido à regra no art. 48 e art. 50, incisos I e II da Lei nº 9.784, de 1999.

Tarcisio Vieira de Carvalho Neto explicita o conteúdo do dever de imparcialidade do Poder Público na relação dialógica com o administrado:

> Imparcialidade e Composição de Interesses – Quando a Administração Pública atua no caso concreto para satisfazer o interesse público primário (resultante da identificação e disposição política – *indirizzi politici*), deve também estar atenta a todos os outros interesses envolvidos, sejam eles públicos ou privados. Assim, as decisões tomadas pelo Poder Público devem materializar a composição dos diversos interesses em jogo, a fim de serem efetivamente úteis a todos

[988] CARVALHO NETO, Tarcisio Vieira. **O princípio da impessoalidade nas decisões administrativas**. 2014. 335 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 164-172.
[989] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 165.
[990] *Ibidem*, *op. cit.*, p. 165.

> eles (sem descartar *a priori* nenhum dos interesses em jogo). (grifo do autor)
> [...]
> Imparcialidade, Procedimento e Participação – A abertura procedimental permite a participação da coletividade, na medida em que se abre um caminho para que sejam levados à Administração Pública os diversos interesses em jogo, para a tomada de qualquer decisão administrativa[991].

A adoção de uma postura imparcial pela Administração Pública encerram algumas consequências no Direito Administrativo[992] como a objetivização das decisões com a definição e publicidade prévia de critérios e modalidade de atuação administrativa no percurso de uma decisão administrativa; o dever de apreciação de todos os argumentos relevantes que possam conduzir a persuasão racional da autoridade julgadora ou decisória; encampação de um método de ponderação equilibrada de interesses sem prevalência a priori de um sobre o outro, a ser dimensionado a partir de elementos concretos e práticos corroborados pela construção da realidade por meio da linguagem.

A imparcialidade no sentido de uma neutralidade[993], impede a existência de influências políticas ou de interesses alheios a finalidade do ato administrativo na consecução do bem comum. A Administração Pública deve atuar de forma livre e isenta de pressões psicológicas de qualquer ordem, sempre pautada com mecanismos de publicidade e transparência, permitindo assim, ao particular um acompanhamento da decisão administrativa e a verificação em concreto da efetividade da imparcialidade, que se violada pode ser anulada por ato da própria Administração[994] ou por meio de provocação dos órgãos de controle e pelo Poder Judiciário.

A decisão administrativa em seu conteúdo deve ser impessoal, visando a concretização do interesse público obtido através de um processo de ponderação concretamente realizado no curso de um processo administrativo dialógico, conferindo oportunidade de abertura de potenciais interessados apresentem argumentos e

---

991 CARVALHO NETO, Tarcisio Vieira, *op. cit.*, p. 168-169.
992 CASSESE, Sabino. *Corso di diritto amministrativo: istituzioni ni diritto ammininstrativo*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 11, *apud* GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.*, p. 174.
993 GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.*, p. 175.
994 Súmula 473 do STF: "A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial"; Tema nº 138 de Repercussão Geral: "Ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já tiverem decorrido efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 594.296/MG. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Maria Ester Martins Dias. Relator Ministro Dias Toffoli. J. 21 de setembro de 2011. Disponível em**:** https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1729772. Acesso em 13 mai. 2022).

documentos amparando e legitimando uma decisão administrativa que aprecie os interesses sociais e dos particulares com reflexos no bem comum perseguido pela Administração Pública.

Nessa linha de pensamento, o professor português da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Paulo Otero, sintetiza a adequação ponderada dos interesses relevantes para a tomada de uma decisão:

> [...] em termos positivos, a imparcialidade determina parâmetros racionais, objetivos, lógicos e transparentes de decisão, visando a que se tomem em consideração ponderativa todos os fatores ou elementos relevantes para a decisão, assim como excluir de ponderação quaisquer interesses alheios ou irrelevantes[995]".

No tocante a realização de composição de interesses sobre a prerrogativa impositiva e unilateral que decorre da sanção jurídica, o princípio da impessoalidade e da imparcialidade reclamam da Administração Pública que se direcione na consecução do interesse público numa ponderação equilibrada de pretensões públicas e privadas, adotando-se critérios puramente objetivos e com neutralidade, incluindo-se os valores da igualdade e da proibição de discriminação não justificável.

A celebração de mecanismos consensuais de solução de conflitos com a Administração Pública com a prerrogativa sancionatória, como alternativa a ser mensurada no âmbito da discricionariedade administrativa, encontra justificativa e fundamentos no princípio da impessoalidade e imparcialidade, mas não encerrando uma obrigatoriedade imposta para a substituição da potestade administrativa[996].

7.7 Princípio da duração razoável do processo

A Constituição Federal de 1988 adotou modelo de um Estado de Democrático de Direito com primazia na criação de uma sociedade justa e solidária colocando a dignidade da pessoa humana como o epicentro de todos os valores fundamentais, irradiando perante todo o ordenamento jurídico influenciando a hermenêutica em torno de uma unidade sistemática do Direito.

E, a partir desta concepção houve a valorização dos direitos fundamentais conferindo diversas pretensões consolidadas em direitos de defesa, direitos às prestações e direito de participação, que na teoria do status desenvolvida por Georg Jellinek, é

---

[995] OTERO, Paulo. Manual de Direito Administrativo. Volume I. Coimbra: Almedina, 2013, p. 373-374, apud CARVALHO NETO, Tarcisio Vieira, *op. cit.*, p. 187.

[996] Neste aspecto discordamos de Bruno Grego-Santos que entende a acepção da impessoalidade e imparcialidade implicam verdadeira obrigação de adoção de mecanismos consensuais de solução de conflitos pela Administração Pública, com notável preferência pela transação extrajudicial (GREGO-SANTOS, Bruno, *op. cit.*, p. 177).

reconhecida a capacidade jurídica para recorrer ao aparato estatal e utilizar as instituições estatais garantindo ao cidadão prestações positivas ou a atribuição de capacidades que tenham por objeto uma participação no Estado[997].

As prestações estatais numa dimensão objetiva podem ser divididas em prestações materiais no oferecimento dos mais variados bens e serviços entendidos como essenciais ou relevantes pelo Estado como a saúde, a segurança, a previdências social etc.; ou prestações normativas, sintetizadas na emissão de normas jurídicas para tutelar direitos individuais como as normas de proteção à segurança e as relações de trabalho.

Hodiernamente, o Estado vem cada vez mais assumindo o dever de concessão de direitos prestacionais materiais numa crescente[998], gerando encargos orçamentários respectivos, que em contrapartida exige da sociedade, em razão do princípio da solidariedade social, o robustecimento da contribuição tributária como um dever fundamental de pagar tributos[999] [1000], e da Administração Pública um agir eficiente e participativo.

---

997 NOVELINO, Marcelo, *op. cit.*, p. 374-375.

998 "Inegavelmente, o "gigantismo estatal" somado à ineficiência prestacional de serviços públicos foram fatores que propulsionaram a preocupação de enxugamento (*downsizing*) da máquina pública (GLADE, 2006, p. 125)" (FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura, *op. cit.*, p. 73); "O Estado Social, entretanto, abre-se à diretriz de que o indivíduo possui direito a prestações por parte da Administração Pública. Em vez da idéia de garantia de direitos individuais obtida por meio da simples abstenção dos poderes públicos, os direitos subjetivos dos administrados crescem em número e diversidade, deixando o administrado de ser mero objeto do poder administrativo, passando a ser sujeito titular de direitos e obrigações" (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte (MG), ano 14, n. 155, p. 31-43, jan. 2014).

999 CORREIA NETO, Celso de Barros. Os tributos e os direitos fundamentais. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor,** Brasília (DF), v. 3, n. 2, jul./dez. 2016. DOI: <https://doi.org/10.31501/repats.v3i2.7491>. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/7491>. Acesso em: 25 mar. 2022; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará,** Fortaleza, v. 38.2, jul./dez. 2018. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/32888/95982>. Acesso em 18 fev. 2021; ALMEIDA, Tiago de Lima. **O dever fundamental de pagar tributo no estado democrático de direito**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Universidade Pontifícia Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 95-97.

1000 "A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição sine qua non para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Sendo o pagamento de tributos, no Brasil, um dever fundamental, por representar o contributo de cada cidadão para a manutenção e o desenvolvimento de um Estado que promove direitos fundamentais, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2859/DF. Plenário. Requerente: Partido Trabalhista Brasileiro. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em

Estes fatores geraram como reflexo uma intensificação na conflituosidade existente entre a Administração Pública e o particular que restou potencializado com uma atuação impositiva e unilateral do Estado como na imposição de sanções jurídicas. Assim, o acréscimo da instauração de processos administrativos sancionatórios de acordo com a multiplicidade de tutelas dos bens jurídicos previstos em normas legais, acabam por congestionar o fluxo desta demanda administrativa e acarretando numa morosidade na prolação de uma decisão administrativa condenatória ou absolutória.

Dentro deste contexto, a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, inseriu o inciso LXXVIII no artigo 5º da Constituição Federal assegurando como garantia fundamental, que no âmbito administrativo é assegurado a razoável duração do processo e meios que assegurem a celeridade do processo, que busca a resolução do litígio no menor espaço de tempo possível[1001]. Este preceito constitucional possui ligação direta com o princípio da eficiência, na medida em que a Administração Pública possui o dever de realizar suas atribuições em busca do menor custo e maior benefício social, voltado ao melhor desempenho para o alcance dos resultados esperados.

A eficiência administrativa pode ser interpretada como uma especificidade do dever do Estado exercer uma boa administração[1002], de realizar as suas atribuições no menor tempo de espaço de tempo possível e com qualidade, procurando uma menor oneração financeira e concessão de maior benefício social, compromissado com o melhor rendimento possível do ponto de vista de uma governança pública eficiente e efetiva, que não se constitui em um fim em si mesma, mas com caráter instrumental e funcional para outorga da tutela em busca do bem comum.

Numa análise sistemática, o princípio da razoável duração do processo se destina, também, a imprimir a supressão da morosidades dos processos administrativos trazendo ao administrado uma segurança jurídica e à Administração Tributária uma eficiência na aplicação das normas tributárias e sancionatórias, bem como, aferindo um

---

http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965. Acesso em 10 fev. 2021).

[1001] A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regulamenta o processo administrativo federal estabelece no artigo 49 que após o encerramento da instrução a autoridade administrativa tem o prazo de 30 dias para proferir a decisão, ao que nos parece atender o princípio da duração razoável do processo. No âmbito da administração pública tributária, aplica-se o artigo 24 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, pelo critério da especialidade, ao qual estabelece o prazo de 360 dias a contar do protocolo para proferir decisão.

[1002] CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes. A razoável duração do processo administrativo-tributário e sua eficiência: morosidade x decadência, prescrição intercorrente e perempção. **Revista Jurídica**, Curitiba (PR), v. 1, nº 46, p. 204-234, 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/revistajur.2316-753X.v1i46.2006>. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/2006>. Acesso em 10 mai. 2022.

critério de ponderação de valores – a razoabilidade – no qual se extrai a significação de que deve encontrar um meio termo entre a rapidez e a qualidade da decisão final a ser proferida pela autoridade competente[1003].

Referido princípio processual constitucional projeta luzes interpretativas sobre todo o sistema jurídico, servindo de norte para reformulação de instituições e instrumentos processuais mais eficientes na relação jurídica administrativa[1004]. Esta proteção constitucional não se destina exclusivamente a inserção de celeridade na prolação de uma decisão final, no sentido de compulsoriedade, pelo contrário, é um preceito valorativo que se adequa perfeitamente aos atos e condutas concertadas entre o particular e a Administração Pública, que possibilita a abreviação do curso do processo administrativo, alcançando a pacificação social, através de métodos de soluções de conflitos consensuais[1005].

A celebração de atos consensuais acerca da potestade sancionatória no curso de um processo administrativo sancionador, com uma alternativa posta à disposição da Administração Pública, a depender das circunstâncias que estejam presentes no caso em concreto, podem conduzir com a imediata cessação dos atos infracionais e restauração do ordenamento jurídico pelo administrado[1006] [1007], com abreviação de processo administrativo, de maneira, que o princípio da duração razoável do processo incorpora

[1003] COL, Alessandro Del, 2021, *op. cit.*, p. 102.
[1004] PIERONI, Fabrizio de Lima, *op. cit.*, p. 39.
[1005] "A implementação de mecanismos consensuais de solução de controvérsias se insere na visão de que o acesso à justiça é fundamental para o desenvolvimento de um país e a realização dos direitos básicos dos seus cidadãos" (SOUZA, Luciane Moessa de. Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos: negociação, mediação e conciliação na esfera administrativa e judicial. Belo Horizonte: Fórum, 2012 *apud* NEVES, Cleuler Barbosa das. FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva, *op. cit.*, p. 74).
[1006] "Assim, nota-se que, caso a prática ilícita esteja em curso e o colaborador venha a procurar a autoridade investigadora no contexto do Programa de Leniência, a sociedade é beneficiada de imediato, pois os efeitos negativos resultantes da prática ilícita são cessados antecipadamente, reduzindo os prejuízos aos cidadãos do país" (ATHAYDE, Amanda. **Manual dos acordos de leniência no Brasil. Teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 47).
[1007] "[a] partir da premissa de que o TAC é um ato administrativo negocial, constitutivo, emanado com discricionariedade e com efeitos substitutivo ou suspensivo, haja vista ser um instrumento cuja função precípua é incentivar a consensualidade, assim, tendo como objetivo uma maior eficácia e celeridade na preservação e restauração de bens protegidos, bem como a inibição/cessão de supostas violações às disposições legais, regulamentares e contratuais, sendo sabedor de que, para que esse ato bilateral ocorra, deve existir reciprocidade de ônus e vantagens, entende-se que a assinatura do TAC não deve implicar, por parte dos agentes econômicos, o reconhecimento de ilícitos de qualquer natureza, pois a matéria de fato é posta em segundo plano diante da atuação negocial da administração pública, com isso, objetivando outros fins – via mais consentânea com o interesse público – não relacionados à confissão da infração (SADDY, André; GRECO, Rodrigo. Termo de Ajustamento de Conduta em Procedimentos Sancionatórios Regulatórios. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília (DF), v. 52, n. 206, p. 196, abr./jun. 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/206/ril_v52_n206_p165>. Acesso em: 11 mai. 2022).

uma interpretação no sentido de incentivar ou fomentar a formalização de instrumentos consensuais sobre uma sanção jurídica.

Capítulo 8 – Instrumentos aptos à consensualidade no Direito Tributário brasileiro e sua (in)adequação a sanção tributária

Consoante abordamos no decorrer do presente trabalho, adota-se a corrente que edifica as balizas dogmáticas do Direito Tributário Sancionador que se fundamenta na existência de um *ius puniendi* único do Estado como prerrogativa exorbitante com o direito subjetivo de aplicar uma sanção jurídica por violação das normas, que decorre do mesmo tronco, incidindo um regime jurídico próprio e com a ressonância de diversos princípios constitucionais de acordo com a peculiaridade do sistema jurídico.

A asserção desta corrente decorre de ausência de diferenças ontológicas assentes na unicidade do poder sancionatório do *ius puniendi* e dos critérios qualitativos e quantitativos; da construção de uma estrutura lógico-sintática da norma sancionatória bimembre; possuindo uma mesma finalidade de tutela dos bens jurídicos; e por critérios mutacionais do Direito Administrativo e do Direito Tributário com a proeminência destas atividades frente ao Direito Penal na apuração de ilícitos fiscais, eclodindo para uma sobreposição normativa entre este e o Direito Tributário Sancionador, gerando por consequência o surgimento de novos ilícitos à cargo da fiscalização e investigação da administração tributária, com reflexos na punibilidade em ambas as searas.

O exercício da prerrogativa sancionatória da Administração Tributária não pode ser visto ou compreendido como apartada ou isolada da atividade punitiva e sancionadora dos órgãos de persecução penal[1008], logicamente aqueles restritos aos bens jurídicos tutelados pelo Direito Tributário catalizador de valores essenciais à proteção do bem comum, garantidor das proteções dos direitos e garantias fundamentais, sociais e das diversas políticas públicas.

Dentro destas premissas, que ecoam do Direito Tributário Sancionador que possuem como instrumento de salvaguarda e eficácia das normas jurídicas tributárias, inseridas dentro do poder de polícia ou ordenadora das condutas dos particulares, adequando-as ao interesse público, e metodologicamente classificadas como sanções pecuniárias punitivas e sanções não pecuniárias interventivas, com características próprias que decorrem de sua conotação material base, como a conversão ou representação em pecúnia na primeira, e de uma proibição ou abstenção de determinada atividade controlada e fiscalizada pelo Estado, na segunda modalidade.

[1008] DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq, *op. cit.*, p. 137.

No percurso no desenvolvimento da construção teórica desenvolvida até aqui, cabe ingressar numa apreciação dos instrumentos jurídicos disponíveis ao Direito Tributário Sancionador e verificar em que dimensão permitem o exercício da consensualidade como mecanismo indutor de uma coerência, unidade e racionalidade na eventual composição sobre a prerrogativa sancionatória e alcançar a máxima eficiência e efetividade da ação administrativa.

A Administração Pública em sua atividade precípua de buscar atingir o bem comum de acordo com os valores sociais e normativos selecionados pelo constituinte e legislador em benefício da sociedade, submetido ao regime que avulta do Estado Democrático de Direito com a limitação de poderes e prerrogativas exorbitantes, com a nova faceta da Administração com as notáveis transformações da ordem jurídica, impõe o dever de impulsionar a atividade fim com eficiência e máxima efetividade dos direitos dos administrados.

Nesta mutação de paradigmas da Administração Pública com outorga de maior grau de discricionariedade, celeridade e otimização de recursos escassos, imprime a necessidade premente de utilizar com racionalidade os mecanismos jurídicos hábeis, justificados como razões de decidir na tomada de decisão e atuação, conferindo sempre que adequado, a participação num processo dialógico de comunicação em busca do consenso quando possível, sem abandono das prerrogativas exorbitantes.

Nas lições de Fabiane Marion Spengler e Ana Carolina Gisleni o modelo de Estado passa por "uma concepção baseada numa racionalidade comunicativa, permitindo um envolvimento do Estado com o cidadão na busca de um entendimento[1009]".

O sistema multiportas surge no ordenamento jurídico brasileiro com um instrumental eficaz para a soluções de conflitos em tempo razoável para restauração das relações jurídicas que estavam rompidas pelo não cumprimento de um dever jurídico tributário, com finalidade saneadora e de conformidade fiscal, em substituição a solução da lide por meio de posturas contenciosas das partes com o depósito das tutelas a um órgão externo como o Poder Judiciário, integrante de um sistema único de resoluções de conflitos com vinculação à decisão tomada.

O princípio da inafastabilidade de jurisdição merece novos temperamentos hermenêuticos na atual conformação das lides tributárias e objetivos maiores da inserção

[1009] SPENGLER, Fabiana Marion; GISLENI, Ana Carolina. A mediação como meio de construção de uma administração pública democrática. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí (SC), v. 16, n. 1, 2011. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/3272>. Acesso em 31 mai. 2022.

de um Estado Democrático fiscal[1010], não encerrando um direito subjetivo a ser exercido pelo administrado, mas devendo ser valorizado o uso de mecanismos adequados de soluções de controvérsias tributárias, atribuindo um poder de atuação e de controle na construção de uma decisão administrativa concertada com a Administração.

Assim, como compreendem Humberto Dalla Bernardina de Pinho e Roberto de Aragão Ribeiro Rodrigues[1011] as efetivações dos direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal devem ser interpretados a partir da exigência de uma multiplicidade de instrumentos adequados as soluções dos litígios, e que o sistema multiportas de soluções de controvérsias teriam colocados a via judicial com a *ultima ratio*, reservada a impossibilidade ou inviabilidade de resolução por meios mais céleres e eficazes.

Em seguida, ingressa-se na análise de potenciais instrumentos adequados de resoluções de conflitos tributários com ênfase sobre as sanções tributárias sob a perspectivas das características de suas modalidades classificadas para fins metodológicos, aferindo-se a natureza jurídica e se permitem a construção de um ato concertado entre a Administração Pública e o particular-infrator.

Dentre os quais, abordar-se o programa especial de parcelamento tributário, a mediação administrativa e a transação tributária como hipóteses permissivas da consensualidade sobre a potestade sancionatória.

8.1 Programa especial de parcelamento administrativo

O legislador ao se referir no Capítulo III do Título III do Código Tributário Nacional sobre a denominação "suspensão do crédito tributário", há de se efetuar um ajuste semântico pelo intérprete, como anotado com argúcia por Paulo de Barros Carvalho[1012], pois a suspensão é da exigibilidade como um dos requisitos indispensáveis dos títulos executivos extrajudiciais e da prerrogativa de exercer um direito subjetivo de conteúdo obrigacional.

O pressuposto da exigibilidade corresponde a necessidade de surgimento do vínculo jurídico obrigacional que ocorre com a transformação ou relato em linguagem competente dos eventos ou acontecimentos com conteúdo econômico, previsto no antecedente normativa da regra-matriz de incidência tributária em determinado espaço e

---

[1010] TORRES, Ricardo Lobo. Mutações do Estado Fiscal. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (coords.). **Direito Administrativo: estudos em homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2006, p. 1071.

[1011] PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (coord.). Primeiras reflexões sobre a transação prevista pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. *In*.: **Medição e Arbitragem na Administração Pública**. Volume 2. Santa Cruz do Sul: *Essere nel Mondo*, 2020, p. 156-165.

[1012] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 523.

tempo, vinculado ao dever-ser entre dois sujeitos em torno de uma prestação, conformando a existência de uma norma jurídica individual e concreta pelo agente competente. Vale dizer, a indispensabilidade da constituição do crédito tributário por ato da Administração Tributária, do contribuinte ou do Estado-juiz, conforme dispõe o ordenamento jurídico.

Com efeito, somente com a constituição do crédito tributário que surge o crédito na linha de entendimento da doutrina[1013], e os fatos que possam repercutir nas qualidades do objeto do direito subjetivo obrigacional obstam, impedem ou suspendem a exigibilidade do crédito, que impossibilita o seu titular de exercer os direitos inerente a gestão e satisfação, ou seja, de ser imprimido atos executivos forçados, na linha de entendimento de Kelsen como uma faceta da sanção jurídica[1014].

O artigo 151 do Código Tributário Nacional elenca as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário com postergação da exigibilidade por fator temporal, originariamente indicando a moratória e com a alteração promovida pela Lei Complementar nº 104, de 2001, a inclusão do parcelamento, como dois instrumentos que são desenvolvidos no âmbito da relação jurídica estabelecida entre o Estado e o particular, não necessitando da inserção de uma relação angular de natureza processual com o Poder Judiciário.

A moratória se constitui na outorga de prorrogação do prazo de vencimento do cumprimento do dever jurídico pelo do sujeito passivo, concedido pelo Estado com competência para instituição e cobrança de determinado tributo, segundo a conformação do direito de tributar pela Constituição Federal[1015].

Notadamente, não se exige uma contraprestação do contribuinte, e conforme destaca Luciano Amaro[1016], se assentam em motivos que se relacionam com uma calamidade pública, oriundos de desastres naturais, surgimento de riscos à saúde em decorrência de disseminação de pragas e doenças, dentre outros motivos legalmente relevantes.

São requisitos estabelecido pela norma geral de Direito Tributário[1017], para a concessão da moratória pelo Estado: i) a existência de constituição do crédito tributário; ii) determinação de novo prazo para cumprimento da obrigação tributária, vedada a

[1013] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, *op. cit.*, p. 448-449.
[1014] KELSEN, Hans, 2013, *op. cit*., p. 76.
[1015] Reputamos como não recepcionado o art. 152, inciso I, alínea "b" do CTN pela Constituição Federal.
[1016] AMARO, Luciano, *op. cit*., p. 511.
[1017] *Cf.* art. 153 do CTN.

concessão de prazo indeterminado; iii) as condições do favor quando em caráter individual; iv) os tributos que o instituto se aplica, o número de prestações que podem ser periódicas sob critério do legislador e as garantias a serem apresentadas (este quando moratória em caráter individual).

Por conta destas características que a doutrina reconhece que o parcelamento tributário incorporado no CTN como causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário por força de Lei Complementar nº 104, de 2001, se constitui em espécie do gênero moratória[1018].

O parcelamento tributário se constitui em uma causa suspensiva da exigibilidade, no qual o Estado estabelece as suas condições nos critérios normativos, permitindo o prestacionamento do pagamento em determinado lapso temporal vinculado a uma periodicidade. Se distingue da moratória como modalidade, por estar submetido a um regime jurídico próprio[1019] diante da indispensabilidade do pagamento das parcelas em tempo relativamente constante e em menor prazo, e que em regra não exclui a incidência de juros e multas.

Nesse último aspecto, Hugo de Brito Machado[1020] sustenta que o propósito de afastar a restrição quanto a sanção pecuniária e os juros foi de restringir o alcance da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN com a inserção do artigo 155-A.

A moratória, por sua vez, tem por objetivo prioritário a prevalência da prorrogação do prazo de vencimento por critérios excepcionais para superação de dificuldades que atinjam parcela dos administrados, não visando a arrecadação tributária imediata como técnica de recuperação do crédito fiscal projetado na lei orçamentária. Esta dilatação ocorre antes do decurso do prazo de vencimento ordinariamente previsto na norma jurídica[1021], o instituto tem sido utilizado como mecanismo de mitigação dos

---

[1018] PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed., rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 191; CARVALHO, Paulo de Barros, 2019, Curso D, *op. cit.*, p. 534; AMARO, Luciano, op., cit., p. 515.

[1019] OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; FIGUEIREDO, Diogo de Andrade Figueiredo. Refletindo sobre o parcelamento de débitos tributários nos 50 anos de CTN. **Revista Fórum de Direito Tributário,** Belo Horizonte (MG), ano 14, n. 81, maio/jun. 2016.

[1020] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 197.

[1021] PAULSEN, Leandro, Curso, 2014, *op. cit.*, 191.

efeitos econômicos causados por eventos transitórios[1022] e não importam em acréscimos remuneratórios com a incidência de juros por afastar os efeitos da mora[1023].

O parcelamento vem sendo confundido com outros institutos jurídicos do Direito Tributário por obra do legislador ao inserir outros mecanismos que insere incentivos para que o devedor apresente sua manifestação voluntária para adimplemento do débito tributário como a remissão, a anistia e a transação[1024].

A remissão é causa de extinção do crédito tributário, relacionada a um vínculo de índole obrigacional[1025], consoante preconiza o inciso IV do art. 156 do CTN, impondo o término do objeto do vínculo jurídico que se expressa no dever de pagar tributos, afetando-o. A princípio, por corresponder a um perdão, indulgência ou indulto, não depende de manifestação voluntária do sujeito passivo.

Por se qualificar como renúncia de receita o constituinte exige a sua previsão em lei específica[1026], dotada de especialidade frente a norma sobre o parcelamento, e adicionalmente que a estimativa de receita não afete as metas fiscais prevista na lei de diretrizes orçamentárias ou acompanhadas de medidas de compensação[1027].

Este instituto possui seus fundamentos e critérios peremptórios elencados no artigo 172 do CTN como atenuar os efeitos da situação econômica do sujeito passivo; a existência de erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; relativo a diminuta importância do crédito tributário; fatores de equidade de acordo com as características pessoais ou materiais do caso; e a existência de condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Do contrário, no parcelamento tributário os critérios estão livres para imprimir a política fiscal do Estado, limitada apenas às normas constitucionais e relativa à responsabilidade fiscal.

[1022] VIEIRA, Bruno Soeiro; VIEIRA, Iracema de Lourdes Teixeira. A moratória de tributos municipais em tempos de pandemia: um estudo de caso. **Revista Jurídica da Presidência,** Brasília (DF), v. 24, n. 132, p. 222-244 fev./abr. 2022. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/2635/1412>. Acesso em 31. mai. 2022.

[1023] MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 412.

[1024] OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; FIGUEIREDO, Diogo de Andrade Figueiredo, *op. cit.*, p. 2.

[1025] CARVALHO, Paulo de Barros, 2019, Curso D, *op. cit.*, p. 551.

[1026] *Cf.* parágrafo 6º do art. 150 da Constituição Federal.

[1027] *Cf.* art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000.

A anistia, por sua vez, correlaciona-se ao perdão de infrações pela norma jurídica, que resulta na inaplicabilidade das sanções tributárias, não se afeta a sanção, mas o seu pressuposto, o ato infracional[1028] [1029].

Portanto, não se confundem com a remissão e o parcelamento tributário ou a moratória, correspondendo em verdade, causa de dispensa do cumprimento de um dever jurídico de adimplemento de multas fiscais que não se inserem no conceito de tributo, mas para viabilizar o uso dos mesmos meios de constituição e de cobrança, o legislador utilizou uma equiparação no §3º do art. 113 do CTN.

Leandro Paulsen reconhece que o legislador pode utilizar o instituto da anistia sob a condição de pagamento de determinado tributo, servindo-se para incentivar o ajuste de contas e incremento da arrecadação tributária. E conclui que:

> [...] aproximadamente a cada três anos têm surgido leis que permitem ao contribuinte reconhecer e parcelar seus débitos, com anistia total ou parcial de multas, desde que o faça no prazo por elas estabelecido. Assim foram o REFIS, do PAES, do PAEX e do Parcelamento da Crise. A reiteração dessas anistias, todavia, tem o efeito perverso de favorecer os infratores em detrimento daqueles que se sacrificam para o cumprimento correto e tempestivo das suas obrigações. Acaba criando uma cultura de impunidade. Deveriam, tais anistias, ser verdadeiramente excepcionais[1030].

A transação tributária é outro instituto que não se equivoca com o parcelamento, previsto no artigo 156, inciso III do CTN, erigido como causa extintiva do crédito tributário, portanto possuindo natureza jurídica diversa. Os requisitos essenciais da transação tributária conforme delineamento mínimo do CTN, exige: i) uma lei autorizadora regulamentado suas disposições; ii) a existência de concessões mútuas ou existência de reciprocidade de vantagens; e, iii) as concessões resultem na terminação do litígio ou o conflito da controvérsia[1031].

O Superior Tribunal de Justiça já declinou o entendimento de que a liquidação de um débito por meio de pagamento de um parcelamento não implica no encerramento de um processo por transação, pois "a satisfação do débito equivale ao reconhecimento do pedido[1032]".

[1028] AMARO, Luciano, *op. cit.*, p. 612; PAULSEN, Leandro, *op. cit.*, p. 200.

[1029] Para Paulo de Barros Carvalho a "anistia fiscal é o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal" (CARVALHO, Paulo de Barros, 2019b, Curso, *op. cit.*, p. 592); OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; FIGUEIREDO, Diogo de Andrade Figueiredo, *op. cit.*, p. 3.

[1030] PAULSEN, Leandro, *op. cit.*, p. 200.

[1031] OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; FIGUEIREDO, Diogo de Andrade Figueiredo, *op. cit.*, p. 4.

[1032] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo no Recurso Especial nº 1.280.482/SC. Agravante: Santana Administração, Construção e Incorporações de Imóveis Ltda. Agravado: Município de

Com efeito, a Administração Pública Federal, por exemplo, vem se utilizando de programas especiais de parcelamentos com regras similares e evolutivas nos critérios de conferir os mais variados benefícios com a concessão de remissões, anistias e presunções de pagamentos por compensações de prejuízos contábeis e outras obrigações, cabendo ingressar se em tal modelo importa em algum aspecto de consensualidade sobre as sanções pecuniárias, como ato concertado ou meramente de adesão à regras pré-determinadas.

A União implementou desde o ano 2000 referidos programas especiais de parcelamentos com regras evolutivas até consolidação de um modelo ou matriz com suas balizas.

O Programa de Refinanciamento Fiscal - REFIS instituído pela Lei nº 9.964, de 2000, previa a possibilidade de regularização dos débitos da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, inscritos ou não em dívida ativa com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

A adesão importava a consolidação de todos os débitos, sujeitando-se a incidência de juros subsidiados pela variação mensal da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, mediante a aplicação de percentuais fixos a depender da receita bruta auferida no mês anterior, com variação de 0,3% a 1,5%.

A multa de mora e de ofício aplicadas e juros poderiam ser liquidados com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, próprios ou de terceiros.

O Parcelamento Especial de Débitos – PAES disciplinado pela Lei nº 10.684, de 2003, permitia o parcelamento de débitos junto a Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, que poderiam ser parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais e sucessivas, com possibilidade de reparcelamento de débitos do REFIS e extinguindo os parcelamentos anteriormente concedidos.

De modo similar, importava a consolidação de todos os débitos, exceto os que se encontravam com exigibilidade suspensa por força dos incisos III à V do art. 151 do CTN, mas possibilitando a apresentação pelo sujeito passivo de desistência de forma irrevogável e irretratável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial

---

São José. Relator Ministro Herman Benjamin. J. 07 de fevereiro de 2012. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201102257221&dt_publicacao=13/04/2012. Acesso em: 01. jun. 2022.

proposta, e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais.

E, sujeitava-se a incidência de juros subsidiados pela variação mensal da TJLP, mediante a aplicação de percentuais fixos a depender da receita bruta auferida no mês anterior, com variação de 1,5% para os optantes Sistema Simplificado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES e parcelas mínimas para as demais pessoas jurídicas e pessoas físicas frente ao resultado do prestacionamento.

Com relação a multa de mora e de ofício, a consolidação do parcelamento especial resultava na anistia parcial de 50%. Não se previu a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL para liquidação das sanções pecuniárias.

O Parcelamento Extraordinário – PAEX instituído pela Medida Provisória nº 303, de 2006, permitia o parcelamento de débitos de pessoas jurídicas junto à atual Secretaria Especial da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN e ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, excepcionalmente, poderiam ser parcelados em até 130 (cento e trinta) prestações mensais e sucessivas. Com características similares quanto a adesão e consolidação de débitos e reduções das multas de mora e de ofício.

Com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, houve a estruturação de um novo modelo de programa de parcelamento denominado pela doutrina como “Refis da Crise” permitindo-se o pagamento ou parcelamento em até 180 (cento e oitenta) meses os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive sobre o saldo remanescente do REFIS, PAES e PAEX, incluindo os débitos relativos ao aproveitamento indevido de créditos de IPI.

A consolidação dos débitos não era mais compulsória, podendo o administrado indicar perante a Administração quais tributos dentre os elegíveis pela norma e quais períodos de apuração, com as demais ressalvas quanto aos créditos em que incidem as causas suspensivas de exigibilidade, nas hipóteses dos incisos III à V do art. 151 do CTN.

Para o caso de pagamento à vista foi concedida anistia total das multas de mora, parcial das multas de ofício e isolada em 40% (quarenta pontos percentuais) e 45% (quarenta e cinco pontos percentuais), respectivamente. E a remissão integral do encargo legal e parcial dos juros em 45% (quarenta e cinco pontos percentuais). Na hipótese de parcelamento dos débitos, a concessão de anistias parciais das multas e remissões sobre

os juros e o encargo legal, de forma progressiva a depende do quantitativo do número de prestações. Assim prevê o art. 1º, § 3º da Lei nº 11.941, de 2009:

> Art. 1. [...]
> § 3º. Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:
> I – pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
> II – parcelados em até 30 (trinta) prestações mensais, com redução de 90% (noventa por cento) das multas de mora e de ofício, de 35% (trinta e cinco por cento) das isoladas, de 40% (quarenta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
> III – parcelados em até 60 (sessenta) prestações mensais, com redução de 80% (oitenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 30% (trinta por cento) das isoladas, de 35% (trinta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;
> IV – parcelados em até 120 (cento e vinte) prestações mensais, com redução de 70% (setenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 25% (vinte e cinco por cento) das isoladas, de 30% (trinta por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal; ou
> V – parcelados em até 180 (cento e oitenta) prestações mensais, com redução de 60% (sessenta por cento) das multas de mora e de ofício, de 20% (vinte por cento) das isoladas, de 25% (vinte e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal.

Houve o retorno da possibilidade da liquidação de saldo de multas de mora e de ofício (excluída a isolada) e os juros moratórios com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL próprios (e não mais de terceiros)[1033].

Percebe-se que neste novo modelo de programa de parcelamento o administrado possui uma maior margem ou liberdade de escolha em negociar quais créditos pretende consolidar e por consequência se submeter a algumas remições em progressividade na medida das contraprestações no tempo.

Posteriormente, foram realizadas as reaberturas do "Refis da Crise" por meio da Lei nº 12.865, de 2013, da Lei nº 12.996, de 2014 e da Lei nº 13.043, de 2014.

Este último diploma normativo alterou a redação do § 2º do art. 2º ao exigir antecipações progressivas ("pedágios") de acordo com o valor consolidado dos débitos a

[1033] Art. 1º. [...] § 7º. As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios (Lei nº 11.941/2009).

serem negociados com variação de 5% (cinco pontos percentuais) a 20% (vinte pontos percentuais), mantendo as demais anistias e remissões.

Instituiu uma nova modalidade parcelamento especial quanto débitos para com a Fazenda Nacional relativos ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL decorrentes do ganho de capital ocorrido até 31 de dezembro de 2008 pela alienação de ações que tenham sido originadas da conversão de títulos patrimoniais de associações civis sem fins lucrativos, com percentuais diferenciados de anistias e remissões.

E a possibilidade de liquidação do saldo remanescente, que inclui tributos, multas, juros e encargo legal sem distinção, com créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014, desde que em antecipação de pagamento em espécie de no mínimo 30% (trinta pontos percentuais) do saldo de parcelamento.

A Medida Provisória nº 783, de 2017, instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dos débitos de naturezas tributárias e não tributárias, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objetos de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos a serem liquidados em até 120 (cento e vinte) prestações calculadas em razões de percentuais progressivos no tempo.

A consolidação dos débitos no programa especial de parcelamento, na mesma toada, implica na antecipação de pagamento de 20% da dívida, sem reduções e a concessão de anistia no pagamento à vista ou parcelado sobre as multas de mora, de ofício ou isolada e de remissão sobre os juros, encargos legais e honorários advocatícios. Com distinção quando a dívida total atingir R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)[1034].

[1034] Art. 3º No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o sujeito passivo que aderir ao PERT poderá liquidar os débitos de que trata o art. 1º, inscritos em Dívida Ativa da União, da seguinte forma: I - pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte parcelas mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o valor consolidado: a) da primeira à décima segunda prestação - quatro décimos por cento; b) da décima terceira à vigésima quarta prestação - cinco décimos por cento; c) da vigésima quinta à trigésima sexta prestação - seis décimos por cento; e d) da trigésima sétima prestação em diante - percentual correspondente ao saldo remanescente em até oitenta e quatro prestações mensais e sucessivas; ou II - pagamento à vista e em espécie de, no mínimo, vinte por cento do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017, e o restante: a) liquidado integralmente em janeiro de 2018, em parcela única, com redução de noventa por cento dos juros de mora, de cinquenta por cento das multas de mora, de ofício ou isoladas, e de vinte e cinco por cento dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; ou b) parcelado em até cento e quarenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de oitenta por cento dos juros de mora, quarenta por cento das multas de mora, de ofício ou isoladas, e de vinte e cinco por cento dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; ou c)

A norma impôs como requisito adicional à adesão a vinculação as obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS. E quanto aos débitos que se encontrem em discussão administrativa ou judicial, o sujeito passivo deverá desistir previamente das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamentam as referidas impugnações e recursos ou ações judiciais, regras estas aplicáveis a quase integralidade de todos os programas de parcelamentos especiais.

E ainda, diversos outros diplomas normativos que instituíram parcelamentos especiais para determinados setores como o Programa Especial de Regularização Tributária do Simples Nacional (Pert/SN)[1035], Programa de Regularização Tributária Rural (PRR)[1036], Parcelamento para petroleiras[1037] e Parcelamento Especial para débitos previdenciários de Estados e Municípios[1038].

Através de uma apreciação analítica, os parcelamentos especiais instituídos pela União com o percurso evolutivo de suas normas conferem oportunidades ao administrado permitindo uma aproximação com a Administração na medida em permite uma pequena margem de negociação quanto aos débitos a serem consolidados, gerado por reflexo, a implementação por meio de incentivos fiscais com a concessão de anistia e remissão de forma progressiva.

Não evidenciamos um ato concertado entre a Administração Pública e o contribuinte no sentido de promover ajustes sobre a prerrogativa sancionatória, que no caso em exame se restringe as multas punitivas (de mora, de ofício e isoladas), mas

---

parcelado em até cento e setenta e cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, com redução de cinquenta por cento dos juros de mora, vinte e cinco por cento das multas de mora, de ofício ou isoladas, e dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios, sendo cada parcela calculada com base no valor correspondente a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica, referente ao mês imediatamente anterior ao do pagamento, não podendo ser inferior a um cento e setenta e cinco avos do total da dívida consolidada. § 1º Na hipótese de adesão a uma das modalidades previstas no inciso II do **caput** , ficam asseguradas aos devedores com dívida total, sem reduções, igual ou inferior a R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais): I - a redução do pagamento à vista e em espécie para, no mínimo, sete inteiros e cinco décimos por cento do valor da dívida consolidada, sem reduções, em cinco parcelas mensais e sucessivas, vencíveis de agosto a dezembro de 2017; e II - após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de oferecimento de dação em pagamento de bens imóveis, desde que previamente aceita pela União, para quitação do saldo remanescente, observado o disposto no art. 4º da Lei n º 13.259, de 16 de março de 2016 (Medida Provisória nº 780/2017).

[1035] *Cf.* Lei Complementar nº 162/2018.

[1036] *Cf.* Lei nº 13.606/2018.

[1037] *Cf.* Lei nº 13.586/2017.

[1038] *Cf.* Lei nº 13.485/2017.

somente um mero ato de adesão aos requisitos previamente estabelecidos pelo legislador, conferindo em verdade um direito subjetivo a ser observado pelo Estado.

Com efeito, carece de uma discricionariedade administrativa do agente público para modificar dentro dos quadros legais um ajuste com a finalidade de recomposição da ordem jurídica incidente sobre a prerrogativa sancionatória.

Relevante deixar registrado que o Superior Tribunal de Justiça entende que o art. 38 da Lei nº 13.043, de 2014, que permite a extinção do direito subjetivo de exigência de valores a título de honorários advocatícios e sucumbência de ações que forem extintas em razão de adesão aos parcelamentos especiais disciplinados pela Lei nº 11.941, de 2009, e suas reaberturas mediante a apresentação de pedido de desistência e renúncia protocolada a partir do dia 10 de julho de 2014, possuem a natureza jurídica de transação por entender que ocorre a reciprocidade de vantagens[1039].

E como não se refere ao objeto de nossa investigação, concluímos que os programas de parcelamentos especiais trazem em sua conformação a possibilidade de recomposição da ordem jurídica com o cumprimento da obrigação tributária de forma prestacionada, através de incentivos por meio de anistias sobre a atividade sancionatória inerente as multas punitivas, mas não se qualificam com ato inerente a consensualização como premissa adotada neste trabalho.

8.2 Mediação

No Estado Democrático de Direito o Poder Público possui o dever de sempre buscar atingir o bem comum de toda a sociedade, adotando posturas de abertura dialógica, sem que isso implique em renúncias de competências constitucionais ou legais. A implementação de uma Administração focada na governança pública permite os compartilhamentos de responsabilidades e otimização da atuação administrativa.

A busca de soluções através de métodos adequados de soluções de conflitos tributários assume papel de proeminência no sistema jurídico constitucional, devendo ser priorizado sempre que dentre de certos valores, logrando atender o interesse público com eficiência da ação administrativa em benefício de toda a sociedade que poder ser

[1039] "Reformulação da orientação anteriormente adotada por esta Corte, para prevalecer a lógica jurídica do instituto do parcelamento e agora, mais precisamente, para atender aos ditames do art. 38 da Lei 13.043, de 13/11/14, que inovou a legislação tributária para não exigir o pagamento de honorários advocatícios, quando o contribuinte desiste da ação judicial para aderir ao parcelamento, por se tratar de instituto que produz benefícios para ambas as partes" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 1.553.005-PE. Recorrente: Altronic S/A Equipamentos Eletrônicos – EPP. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. J. 23 de fevereiro de 2016. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201301231534&dt_publicacao=16/09/2016. Acesso em: 1 jun. 2022).

alcançada com a concertação de atos sobre a prerrogativa sancionatória, premissa desenvolvida no presente trabalho. E em outra perspectiva, o meio adequado de solução de conflitos lato senso proporciona condições de acesso à Justiça com dignidade[1040] que decorre da inserção da pessoa humana como o epicentro da hermenêutica constitucional.

Como métodos autocompositivos se destacam a conciliação e a mediação como instrumentos eficazes de cooperação que envolve a sociedade e a Administração Pública como ferramenta de potencialização da capacidade do administrado de influenciar numa tomada de decisão que reclama uma maior eficiência e partilha de benefícios mútuos.

No entanto, em se tratando de pesquisa de métodos adequados de soluções de conflitos tributários, restringem-se a abordagem sobre a mediação que é orientada por um microssistema normativo que edificam a consensualidade como princípio hermenêutico e orientador de uma Administração consensual com adoção de uma política pública que decorre da Lei nº 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, a Lei nº 13.140, de 2015 – Lei de Mediação e Autocomposição de Conflitos no Âmbito da Administração Pública – e o Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, alterado pela Lei nº 13.655, de 2018 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)[1041].

A evolução normativa do ordenamento jurídico nacional inserem valores constitucionais no âmbito da normatização por meio de normas programáticas e deontológicas, consoante proclama o artigo 3º[1042] do Código de Processo Civil, ao se regulamentar dispositivo que assegura o direito fundamental à jurisdição, encerra o dever de que o Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos e a mediação se traduz em ferramenta de racionalização[1043] dotada de eficácia para este propósito devendo ser estimulada.

[1040] BOSCATO, Neuri Antônio; ZAMBAM, Neuro José. Políticas públicas de conciliação e mediação para solução de conflitos: abordagem a partir de Amartya Sen. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Brasília (DF), v. 21, n. 02. p. 183-204, abr./jun. 2022. DOI: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.21.e03.2022>. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/issue/view/174>. Acesso em: 26 mai. 2022.

[1041] CARVALHO, Silzia Alves; FARIA, Carolina Lemos de. A transação por adesão como parte da política pública autocompositiva realizada pela Advocacia-Geral da União. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte (MG), ano 19, n. 221, p. 59-67, jul. 2019.

[1042] "Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito. § 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial" (Lei nº 13.105/2015).

[1043] VARGAS, Daniel Vianna**.** A mediação como instrumento de eficiência na administração pública, sob o prisma da análise econômica do direito. *In.*: PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (coords.). **Mediação e arbitragem na administração pública.** Vol. 2. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020, p. 32-43.

A mediação se consubstancia num método de solução de conflitos que se caracteriza pela atuação de um terceiro imparcial e sem poder de decisão que age auxiliando e estimulando as partes para chegarem a um consenso para superação da controvérsia.

Marco Antônio dos Santos Rodrigues e Rodrigo Gismondi elencam como objetivos da mediação a reconstrução dos canais de comunicação, eventualmente interrompido pelas divergências, ao asseverar que:

> Considerando os objetivos da mediação, de restauração da comunicação, restabelecimento de vínculos e de uma possível realização de acordo, a técnica deve ser utilizada prioritariamente para relações interpessoais continuadas, que são aquelas nas quais há um perene vínculo entre as partes envolvidas, mesmo após o surgimento da discordância, não sendo a mais indicada para conflitos episódicos ou eventuais[1044].

O Código de Processo Civil disciplina em suas linhas mestras sobre a distinção entre a conciliação e a mediação:

> Art. 165. [...]
> § 2º O conciliador, que atuará preferencialmente nos casos em que não houver vínculo anterior entre as partes, poderá sugerir soluções para o litígio, sendo vedada a utilização de qualquer tipo de constrangimento ou intimidação para que as partes conciliem.
> § 3º O mediador, que atuará preferencialmente nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, auxiliará aos interessados a compreender as questões e os interesses em conflito, de modo que eles possam, pelo restabelecimento da comunicação, identificar, por si próprios, soluções consensuais que gerem benefícios mútuos.

E no mesmo caminho trilha a Lei nº 13.140, de 2015, que dispõe sobre a solução de controvérsia entre particulares e a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública:

> Art. 1º. Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.
> Parágrafo único. Considera-se mediação a atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia.

A mediação como instrumento eficaz de resolução adequada de conflitos não possui por escopo a redução de demandas judiciais, mas como meio de auxílio das políticas públicas de acesso à Justiça, buscando a valorização da dignidade da pessoa com

---

[1044] RODRIGUES, Marco Antônio dos Santos; GISMONDI, Rodrigo. Métodos de solução consensual de conflitos e a Fazenda Pública. *In*.: (coord.) PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro. **Mediação e arbitragem na administração pública**. Vol. 2. Santa Cruz do Sul: *Essere nel Mondo*, 2020, p. 93-120.

a superação dos conflitos e alcance de decisões mais justas. Um dos reflexos positivos que proporciona a mediação sobre outros métodos é a continuidade ou restabelecimento da relação interpessoal numa lógica prospectiva ou com perspectiva de futuro[1045].

Assim, com o advento desta nova Lei de Mediação e Autocomposição de Conflitos no Âmbito da Administração Pública projetou novas luzes hermenêuticas para as soluções de conflitos com métodos autocompositivos entre os órgãos da Administração Pública e entre esta e os particulares, o que se incluem os litígios na área do Direito Tributário Sancionador.

Nessa dimensão, o artigo 3º da Lei nº 13.140, de 2015, permite que seja objeto de formas adequadas de soluções de conflitos como a mediação sobre direitos disponíveis e indisponíveis que admitam a transação, sendo perfeitamente possível uma graduação sobre o interesse público com intervalos que permitem a definição de absoluta indisponibilidade e relativa indisponibilidade, ou a amplitude e densidade que se poderia realizar a concertação administrativa.

Segundo Marco Antônio dos Santos Rodrigues e Rodrigo Gismondi[1046] são absolutamente indisponíveis aqueles interesses afetos ao núcleo duro da Constituição Federal erigidas as cláusulas pétreas, aos objetivos fundamentais e as atividades inerentes a própria existência do Estado, sendo que os demais interesses tutelados pela lei fundamental podem ser relativizados por intermédio de autorização legislativa, fundada na representatividade popular e no conceito de soberania popular.

De fato, devem ser compreendidos como uma sobreposição de rigidez do interesse público que estaria protegido contra os atos concertados da Administração Pública os limites materiais e implícitos da Constituição Federal, compreendidos em seu núcleo essencial, vale dizer, não pode atingir elementos indispensáveis de seus conteúdos de significação deontica completa, ressalvando os aspectos acidentais.

O Supremo Tribunal Federal adota o entendimento de que:

> [...] as limitações materiais ao poder constituinte de reforma, que o art. 60, § 4º, da Lei Fundamental enumera, não significam a intangibilidade literal da respectiva disciplina na Constituição originária, mas apenas a

[1045] FRANCO, Ana Claudia La Plata de Mello. Mediação de conflitos oriundos do licenciamento ambiental: novos paradigmas entre o advento do novo código de processo civil (Lei 13.105/2015) e da Lei de Mediação (Lei 13.140/2015). **Revista de Arbitragem e Mediação**, vol. 48, jan.-mar., 2016, p. 255-269.
[1046] RODRIGUES, Marco Antônio dos Santos; GISMONDI, Rodrigo, *op. cit.*, p. 101.

> proteção do núcleo essencial dos princípios e institutos cuja preservação nelas se protege[1047].

E na linha da Teoria do Constructivismo Lógico-Semântico a significação de uma norma jurídica pode ser edificada pelo intérprete em incessante e inesgotável trabalho de densificação dos conteúdos normativos dispersos no sistema, obtendo a aferição de indisponibilidade dos interesses e em que amplitude. A concertação ou negociação da prerrogativa sancionatória não se insere no espectro da indisponibilidade deste, existindo uma margem de atuação do agente público animado para utilizar acordos com os particulares e obter a máxima eficiência da ação administrativa.

A Lei nº 13.140, de 2015, no tema pertinente a autocomposição de conflitos em que for parte pessoa jurídica de direito público, define no artigo 32[1048], que as unidades políticas podem criar câmaras de prevenção e resolução administrativas de conflitos nos âmbitos dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, como unidades catalizadoras de demandas e intermediadoras para superação de dificuldades ou ruídos comunicações em torno de uma atividade administrativa, orientada pelos benefícios de uma concertação administrativa e pelas projeções de riscos.

Relevante destacar que a Advocacia-Geral da União no âmbito da Administração Pública Federal exerce a atribuição de órgão intermediador na solução de controvérsias em sede administrativa e a submissão de assuntos de interesse da defesa que possam trazer reflexos de natureza econômica para a União por intermédio de Câmera competente desde o ano de 2007[1049].

Inicialmente, por meio do Ato Regimental nº 5, de 27 de setembro de 2007 do Advogado-Geral da União foi criada a Câmara de Conciliação e Arbitragem da

---

[1047] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2024-2/DF. Requerente: Governador do Estado do Mato Grosso do Sul. Requerido: Congresso Nacional. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. J. 27 de outubro de 1999. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347393. Acesso em: 02. jun. 2022.

[1048] "Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta. § 1º O modo de composição e funcionamento das câmaras de que trata o caput será estabelecido em regulamento de cada ente federado. § 2º A submissão do conflito às câmaras de que trata o caput é facultativa e será cabível apenas nos casos previstos no regulamento do respectivo ente federado. § 3º Se houver consenso entre as partes, o acordo será reduzido a termo e constituirá título executivo extrajudicial. § 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo. § 5º Compreendem-se na competência das câmaras de que trata o caput a prevenção e a resolução de conflitos que envolvam equilíbrio econômico-financeiro de contratos celebrados pela administração com particulares".

[1049] *Cf.* art. 8°-C da Lei n° 9.028/1995, e no art. 11 da Medida Provisória n° 2.180-35/2001.

Administração Federal com as atribuições para desempenhar as atividades de identificar os litígios entre órgãos e entidades da Administração Federal e buscar a conciliação entre órgãos e entidades da Administração Federal[1050].

Convém, destacar que a Advocacia Pública Federal já desempenhava as atividades com mecanismos de soluções alternativas de controvérsias entre os órgãos públicos federais integrantes da Administração Direta e Indireta, notadamente por meio dos institutos da conciliação e da arbitragem[1051].

Outrossim, por força do Decreto nº 7.392, de 13 de dezembro de 2010, que aprovou a estrutura regimental da Advocacia-Geral da União incumbia a Consultoria-Geral da União às atividades de promoção por meio de mediação e outras técnicas de autocomposição, a solução dos conflitos, judicializados ou não, de interesse da Administração Federal. E as atividades conciliatórias sobre as controvérsias entre órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como entre esses e a Administração Pública dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios eram de atribuições exclusivas da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal.

Atualmente, conforme estrutura regimental da Advocacia-Geral da União aprovado pelo Decreto nº 10.608, de 25 de janeiro de 2021, foi criação a Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal[1052], assumindo as competências para dirimir por meio de mediação as controvérsias entre (i) entre órgãos públicos federais, entre entidades públicas federais ou entre órgão e entidade pública federal; (ii) que envolvam órgão ou entidade pública federal e Estados, o Distrito Federal ou Municípios ou suas autarquias ou fundações públicas; (iii) que envolvam órgão ou entidade pública federal e empresa pública ou sociedade de economia mista federal; (iv) que envolvam particular e órgão ou entidade pública federal, nos casos previstos no regulamento de que trata o § 2º do art. 32 da Lei nº 13.140, de 26 de 2015.

Inicialmente, denota-se pela legislação administrativa acima indicada que a Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal possui uma

---

[1050] *Cf.* art. 17 do Ato Regimental nº 5/2007.

[1051] Art. 1º O deslinde, em sede administrativa, de controvérsias de natureza jurídica entre órgãos e entidades da Administração Federal, por meio de conciliação ou arbitramento, no âmbito da Advocacia-Geral da União, far-se-á nos termos desta Portaria (Portaria AGU nº 1.281/2007).

[1052] "Art. 18. À Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Federal compete: [...] III - dirimir, por meio de mediação, as controvérsias: a) entre órgãos públicos federais, entre entidades públicas federais ou entre órgão e entidade pública federal; b) que envolvam órgão ou entidade pública federal e Estados, o Distrito Federal ou Municípios ou suas autarquias ou fundações públicas; c) que envolvam órgão ou entidade pública federal e empresa pública ou sociedade de economia mista federal; ou d) que envolvam particular e órgão ou entidade pública federal, nos casos previstos no regulamento de que trata o § 2º do art. 32 da Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015 [...]" (Decreto nº 10.608/2021).

atuação prioritária para solução de conflitos entre órgãos públicos federais da Administração Pública Federal Direta e Indireta, e/ou Estados o Distrito Federal ou Municípios ou suas autarquias ou fundações públicas. Os conflitos instaurados com os particulares são excepcionais e se restringem as hipóteses previstas em regulamento.

A solução adequada de conflitos tributários foi disciplinada no art. 38 da Lei nº 13.140, de 2015, consoante prescreve:

> Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União:
> I - não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32;
> II - as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência não poderão exercer a faculdade prevista no art. 37;
> III - quando forem partes as pessoas a que alude o caput do art. 36:
> a) a submissão do conflito à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União implica renúncia do direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
> b) a redução ou o cancelamento do crédito dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda.
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não afasta a competência do Advogado-Geral da União prevista nos incisos VI , X e XI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993 , e na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997 .

Luciane Moessa de Souza[1053] afirma que os conflitos de natureza tributária com a Administração Pública foram excluídos da competência das câmaras administrativas com relação à possibilidade de celebração de acordos de conflitos envolvendo particulares e à formalização de termos de ajustamento de conduta. Concluindo que os conflitos em matéria tributária instaurados entre a Administração e os particulares serão objeto de transação tributária.

Importante, fazer uma distinção sobre a relação jurídica que foi preterida pelo legislador, levando em consideração o escopo da presente pesquisa científica que contemplam as sanções tributárias.

O *caput* do art. 38 da Lei nº 13.140, de 2015, se refere a controvérsia relacionada aos tributos administrados pela RFB ou à créditos inscritos em dívida ativa da União. Torna-se indispensável a redução da ambiguidade que os signos despertam dos

[1053] SOUZA, Luciane Moessa de (coord.). Mediação de conflitos envolvendo entes públicos. *In.*: SOUZA, Luciane Moessa de **Mediação de conflitos: novo paradigma de acesso à justiça**. 2. ed. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015, p. 331.

enunciados prescritivos, utilizando de métodos interpretativos auxiliados pela semiótica jurídica em seus aspectos sintáticos, semânticos e pragmáticos.

Como vimos no decorrer deste trabalho, o tributo no plano lógico-sintático corresponde ao resultado do dever jurídico de uma relação jurídica estabelecida entre dois sujeitos em torno de uma prestação, que possui como antecedente normativo a descrição de eventos composto de um aspecto material prescrevendo um comportamento representado por um verbo e um complemento, delimitado no espaço e no tempo, não integrando a estrutura o não-cumprimento do dever obrigacional.

No aspecto semântico, o tributo possui por pressuposto a realização de um ato lícito, de acordo com a disciplina integrante da regra-matriz de incidência tributária. E, no aspecto pragmático, o tributo possui uma função fiscal de arrecadação do crédito, objeto da relação jurídica obrigacional.

Temos que, a legislação ao encerrar que estão excluídos da aplicação dos incisos II e III do art. 32 da Lei de Mediação quando envolver conflitos que possuam por objetos tributos não se aplicam às sanções tributárias, que possuem significação distinta.

No entanto, como a parte final ressalva, de igual modo a submissão da solução de conflitos tributários relacionados aos créditos inscritos em dívida ativa da União, ainda que com desajuste semântico do § 3º do art. 113 do CTN ao equiparar a penalidade pecuniária à obrigação principal ao crédito tributário, para no final das contas viabilizar o uso dos mesmos meios de constituição e de cobrança, entendemos que as multas punitivas não podem ser objeto de mediação quando envolver particulares, quando os mesmos foram objeto de inscrição em dívida ativa.

Isso não, significa que as demais sanções tributárias classificadas metodologicamente como sanções não pecuniárias interventivas possam ser objetivo de solução adequada de conflitos tributários pela mediação regulamentada pela Lei nº 13.140, de 2015, se presente os pressupostos normativos que atendam o interesse público com a emissão de atos concertados com a Administração.

Superado este obstáculo interpretativo quanto ao aspecto subjetivo, é fraqueado aos órgãos ou entidades de direito público que integram a Administração Pública Federal e empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência à submissão do conflito à composição extrajudicial com o

auxílio da Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal[1054], o que implica necessariamente na renúncia ao direito de recorrer às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais[1055].

E em caso, de construção de uma solução de conflitos acordados com a Administração Tributária por meio de seus órgãos institucionais (RFB e/ou PGFN), que impliquem na redução ou cancelamento de sanções tributárias pecuniárias (no caso da Administração Pública Direta e Indireta[1056]) e sanções tributárias não pecuniárias interventivas (no caso dos particulares) dependem de homologação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Economia.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já se manifestou favoravelmente a celebração de soluções consensuais de controvérsias tributárias por meios dos instrumentos previstos no art. 18 do Decreto nº 7.392, de 2010 (conciliação e mediação na CCAF), nos arts. 32 e segs. da Lei nº 13.140, de 2015, no art. 190 do CPC e acordos homologados judicialmente em caso envolvendo controvérsias entre o Município de Manaus, o Instituto Nacional do Seguro Social e à Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Amazonas[1057].

[1054] "35. O art. 38, inciso II da Lei nº 13.140/2015, aduz: Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União: I - não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32; II - as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência não poderão exercer a faculdade prevista no art. 37. A nosso ver, tal norma se refere às empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica federais, porque as empresas públicas exploradoras de atividade econômica estaduais e municipais já estão excluídas da norma, por força do que dispõe o art. 32, I e o art. 38, I, da mesma Lei. [...].38. Por fim, o art. 38, III, da Lei nº13.140, de 2015, simplesmente proíbe a transação em matéria tributária, exceto se o conflito se der entre órgãos e pessoas jurídicas da Administração Pública Federal e atender os seguintes requisitos (artigos 35 e 360: III – quando forem as partes as pessoas a que alude o caput do art. 36: a) a submissão do conflito à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União implica renúncia do direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; b) a redução ou o cancelamento do crédito dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda" (BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT/nº 707/2017. Brasília, DF, 2017. 26 f).

[1055] SOUZA, Luciane Moessa de. Mediação de conflitos envolvendo entes públicos, 2015, *op. cit.*, p. 348.

[1056] A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já se manifestou no sentido de que a multa aplicada pela SRFB à ANATEL e submetida à CCAF/AGU não pode ser objeto de revisão do lançamento da autoridade administrativa por ofensa literal ao CTN, e quanto ao mérito, convalidou o entendimento da incidência do art. 12, I, da Lei nº 8.218/91 (BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT/nº 226/2013. Brasília, DF, 2013. 7f). Entendemos que este entendimento merece ser revisto, pois o CCAF com órgão que atua com a função de mediação não possui poder decisão e auxilia apenas na busca de uma solução consensual de conflito entre as partes, inserindo na competência institucional da PGFN a administração das inscrições em dívida ativa da União, sendo o caso de restar lastro de interesse público legitimado por motivação exauriente numa composição concertada, remetendo se for o caso à RFB para se manifestar.

[1057] BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 1499/2016. Brasília, DF, 2016. 90 f.

Luciane Moessa de Souza em sua tese de doutoramento[1058], de forma contundente anota que nos atos concertados com a administração tributária não podem redundar simplesmente na redução de receitas para o Estado (aqui ajustada para a sanção) sem que não exista qualquer dúvida quanto à existência dos elementos caracterizadores da relação jurídica em seu aspecto qualificativo ou quantitativo.

De acordo com a natureza da mediação, conclui-se que este instrumento de solução de conflito tributário deve ser reservado às hipóteses de divergências jurídicas consistentes e não ostentem caracteres de anistia como ocorrem nos casos de programas especiais de parcelamento que ficam relegados aos critérios políticos do legislador. E devem se voltar as sanções impostas a partir do auto de infração ou outro instrumento adequado (ex. portarias e resoluções administrativas), pois antes deste evento não se consubstancia na hipótese de um conflito[1059] que pressupõe a emissão de uma norma individual e concreta emanada por uma autoridade credenciada pelo sistema.

A mediação tributária não pode ser realizada na formatação da transação por adesão, prevista no art. 35 da Lei nº 13.140, de 2015, pois isso importaria em transferir a solução para ajustes parametrizados sem levar em consideração aos aspectos inerentes a composição de conflitos por meio da consensualização ou negociados numa linha de comunicação dialógica com o administrado (ou entidade pública), do qual se torna necessário um esforço argumentativo para demonstrar o aprofundamento dos motivos que levaram ao acordo administrativo[1060].

A transação tributária que possua por objetivo a extinção do crédito tributário, incluindo as multas fiscais devem ser solucionados pelo instituto previsto expressamente no art. 171 do CTN como hipótese de extinção da obrigação tributária.

Nessa perspectiva, com inspiração na mediação tributária desenvolvida nos Estados Unidos da América deve ser destinando o instituto para casos de

---

[1058] SOUZA, Luciane Moessa de. **Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos e a mediação de conflitos coletivos**. 2010. 607 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010, p. 296. Disponível em:<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/94327/292011.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13. jun. 2022.

[1059] BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 195/2009. Brasília, DF, 2009. 15 f.

[1060] "[...] a solução consensual de conflitos deve estar acompanhada da devida motivação e da demonstração de que se apresenta como situação de atendimento ao interesse público. Tanto em situações ordinárias e previamente parametrizadas (ex. Regulamentação em abstrato de hipóteses de "transação por adesão") quanto em hipóteses concretas de solução consensual, a motivação do ato normativo regulamentador é essencial e requisito de sua validade do ato, devendo trazer as justificativas para sua realização e os fundamentos em que lastreada (RODRIGUES, Marco Antônio dos Santos; GISMONDI, Rodrigo, *op. cit.*, p. 107).

inadmissibilidade da transação tributária no Direito Tributário brasileiro ou a sua rejeição fundamentada, constituindo-se em última hipótese ou medida conciliatória entre as partes como faculdade inerente a consensualização da potestade sancionatória.

Ademais a mediação tributária deve possuir como pressuposto algum fundamento jurídico razoável que não corresponda apenas a dilação de prazo de vencimento de prestações e não contrarie orientações normativas dos órgãos administrativos[1061], questões decididas no âmbito dos Tribunais com alto valor persuasivo ou vinculante que beneficie a Administração Pública e para os casos que evidenciem a má-fé do particular neste relacionamento com o Estado.

Em matéria de mediação tributária, a Administração Tributária tem um longo caminho a percorrer com vista a transformar sua atividade inerente ao Estado Democrático fiscal[1062] ou Administração Consensual[1063] de modo a utilizar a prerrogativa sancionatória do Direito Tributário Sancionador com racionalidade para a implementação de atos concertado quando houver perspectiva de transferência de benefícios concretos que decorre de um agir eficiente da atividade administrativa, alcançando a funcionalidade da sanção tributária.

8.2.1 Mediação tributária no Projeto de Lei nº 2.485/2022

O Senado Federal instalou em 11 de março de 2022 uma Comissão de Juristas, presidida por Regina Helena Costa com o objetivo de elaboração de propostas para modernização das legislações tributária e administrativa, especialmente alterações que sejam introduzidas no Código Tributário Nacional e Código de Processo Administrativo[1064].

A Subcomissão de Juristas do Processo Tributário em consenso de seus membros aprovou o Projeto de Lei nº 2.485, de 2022, que versa sobre a mediação tributária como um método autocompositivo de solução de conflitos tributários que possibilita a sua utilização desde o surgimento do litígio em sede administrativa e até o encerramento do processo judicial de cobrança, encaminhado à Presidência do Senado Federal para apreciação.

[1061] *Cf.* artigo 100 do Código Tributário Nacional e artigo 46 e seguintes do Decreto-Lei nº 70.235/1972.
[1062] TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, p. 1071.
[1063] CARVALHO, Silzia Alves; FARIA, Carolina Lemos de, *op. cit.*, p. 1.
[1064] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Supremo Tribunal Federal. Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 01, de 2022. Institui Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas de dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional. 23 de fevereiro de 2022. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9087234&ts=1665100766731&disposition=inline. Acesso em 07 nov. 2022

Referido projeto de lei foi estruturado em 3 (três) Capítulos, a saber: disposições preliminares, do mediador e do representante das partes, do procedimento e dos métodos de mediação tributária.

O objetivo neste ponto relaciona-se a uma pesquisa sobre conteúdo normativo deste projeto lei e eventual impacto sobre a consensualidade sobre as sanções tributárias, que em seguida serão apresentadas algumas observações.

A mediação tributária é tratada pelo projeto de lei como um instrumento de prevenção consensual de conflitos em matéria tributária administrativa e judicial entre a Fazenda Pública Federal e o sujeito passivo[1065].

De início, constata-se que se trata de uma norma federal de aplicabilidade restrita à União direcionando a realização de composição por meio de um método autocompositivo a ser efetuado pelas próprias partes, admitido que seja ampliado o aspecto subjetivo à sujeição passiva da relação jurídica-tributária, seja pessoa natural, pessoa jurídica de direito privado ou pessoa jurídica de direito público interno.

Nesse altiplano, não possuindo a pretensão de introdução de uma norma jurídica aplicável aos demais membros da Federação, mostra-se suficiente o modelo normativo por projeto de lei ordinária.

Explicita que se aplicam subsidiariamente as disposições do projeto de lei de mediação tributária as prescrições da Lei nº 13.140, de 2015, que versa sobre a mediação no âmbito da Administração Pública e os artigos 3º e 174 Código de Processo Civil afeto à temática, integrando em verdade, a consolidação de um microssistema normativo, com possibilidade de comunicação integrada pela teoria do diálogo das fontes.

De forma inovadora, no parágrafo terceiro do artigo 1º deste projeto de lei, estabelece uma prioridade em se realizar a mediação entre a Fazenda Pública Federal e a coletividade de sujeitos passivos, representados por entidades de classes ou associações, na mesma medida em que a legislação prestigia a tutela coletiva, com a finalidade precípua de estabelecer um acordo com a máxima amplitude possível, evitando-se a deflagração de litígios em cadeia numa multiplicidade procedimental ou processual.

Deve ser destacado que a Lei nº 13.140, de 2015, veda que seja celebrado termo de ajustamento de conduta em matéria tributária[1066] com o propósito de se evitar que um acordo administrativo possua efeitos transindividuais, alcançando a coletividade de contribuintes, bem como, a Lei nº 7.347, de 1985, que veda a propositura de ação civil

[1065] *Cf*. artigo 1º do Projeto de Lei nº 2485/2022.
[1066] *Cf*. inciso I do artigo 38 da Lei nº 13.140/2015.

pública que envolvam tributos e contribuições previdenciárias[1067], aqui se aplicando a considerações hermenêuticas sobre a distinção entre tributo e sanção. Assim, a legislação deveria ser mais incisiva na admissibilidade sobre matéria tributária ou a delegação por disciplina em regulamento como ocorre na mediação tributária americana[1068].

A mediação tributária será realizada por mediadores internos por auditores-fiscais da Receita Federal e procuradores da Fazenda Nacional, e por mediadores externos, que exercerão suas atribuições nas Câmaras de Mediação que deverão ser criadas por regulamento.

Caberá ao Ministério da Economia a habilitação dos mediadores internos e externos, mediante ato administrativo convocatório, exigindo daqueles a prova de estar em exercício por mais de 10 (dez) anos na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e dos externos, a realização de curso de qualificação para o exercício da função.

A norma já prevê uma distinção de atuação dos mediadores internos, ao auditor-fiscal da Receita Federal a mediação terá por objeto os conflitos em âmbito administrativo, e os procuradores da Fazenda Nacional, os litígios em âmbito judicial. Deve-se entender como marco divisório para a mediação representada por seus órgãos administrativos a partir do encaminhamento dos dados e do processo administrativo para a cobrança, exceto as situações quando houver a judicialização preventiva da lide tributária na Justiça Comum ou Especializada, quando for o caso.

Em comparação com elenco de princípios declarados na Lei nº 13.140, de 2015, o projeto de lei amplia de maneira qualificativa os seguintes princípios norteadores que devem reger o instituto da mediação tributária, como a legalidade, a consensualidade, a autodeterminação procedimental e substantiva, a decisão informada, a qualificação do mediador, o sigilo, a segurança jurídica, a publicidade do resultado do procedimento consensuado e o respeito mútuo entre as partes e as leis vigentes.

Com efeito, deixa evidente que na área do Direito Tributário que deve observar a legalidade estrita na construção da regra-matriz de incidência tributária com seus matizes consoante já indicado neste trabalho, na mediação deve seguir todos os preceitos normativos em vigor, não servindo este instrumento de solução consensual de conflitos para negar vigência as normas tributárias, mas sim a superação de dúvidas hermenêuticas fundamentadas.

[1067] *Cf*. parágrafo único do artigo 1º e parágrafo 6º do artigo 5º da Lei nº 7.347/1985.
[1068] *Cf*. item 5.1.2.1 desta dissertação.

E outrossim, é de se aclamar a elevação da consensualidade em Direito Tributário como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo[1069], trazendo um vetor interpretativo com um novo paradigma em construção no sistema tributário nacional, no que tange à utilização da mediação para a solução autocompositiva de conflitos tributários de qualquer espécie, o qual se incluem as sanções tributárias.

O projeto de lei, em termos procedimentais estabelece que as hipóteses de cabimento da mediação devem ser definidas em ato conjunto do advogado-geral da União e do ministro da Economia, sempre marcado pela discricionariedade administrativa[1070].

Este dispositivo realizará uma inibição no uso da ferramenta no exercício da consensualidade a depender dos critérios adotados pelas autoridades indicadas no projeto de lei, ou seja, somente temas previamente definidos podem ser objeto da mediação tributária, sempre "visando à recuperação das receitas não recolhidas espontaneamente pelos sujeitos passivos ou ao reconhecimento de desoneração total ou parcial desses".

A iniciativa para o uso da mediação tributária em atenção a voluntariedade e a autonomia das partes, permite que tanto o sujeito passivo da relação jurídica-tributária como o sujeito ativo, representado por seus respectivos órgãos administrativos desde o início do procedimento fiscal e até o encerramento do contencioso judicial tributário[1071] podem fazer uso deste instrumento de resolução consensual de conflitos tributários.

No entanto, as partes podem desistir a qualquer momento da mediação tributária até a assinatura do termo de entendimento, demonstrando o caráter de irretratabilidade e irrevogabilidade implícita[1072]. Realizada a desistência da mediação, deve ser mantido o dever de sigilo e a confidencialidade das informações, sob pena de responsabilidade pessoal do infrator.

A instauração da mediação tributária com a aceitação pela outra parte da sua realização importa na suspensão por 30 (trinta) dias úteis os prazos dos processos administrativos e judiciais, prorrogável por mais 60 (sessenta) dias úteis[1073].

Para adequação dos efeitos interruptivos da prescrição o Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, propõe a alteração do inciso V do parágrafo único do artigo 174 do CTN, prevendo a "instauração do procedimento de mediação, que se dá

[1069] CARVALHO, Paulo de Barros, 2018, *op. cit.*, p. 275.
[1070] *Cf*. artigo 7º do Projeto de Lei nº 2.485/2022.
[1071] *Cf*. artigo 8º do Projeto de Lei nº 2.485/2022.
[1072] *Cf*. artigo 10 do Projeto de Lei nº 2.485/2022.
[1073] *Cf*. artigo 11 do Projeto de Lei nº 2.485/2022.

com a assinatura do respectivo termo de aceitação", o que demonstra a integração normativa garantindo a validade.

A resolução consensual do conflito tributário é obtida com a assinatura do termo de entendimento devidamente homologado pela autoridade administrativa a ser designada em regulamento ou ato administrativo, definindo as obrigações ou condições suspensivas ou resolutivas, que terão natureza provisória nestas circunstâncias. Que em caso de descumprimento será considerado extinto, retomando ao *status quo ante*, mantido o dever de sigilo como premissa. É resguardada a ausência de efeito retroativo da composição sobre a interpretação tributária em mediação.

Quanto ao objeto da mediação tributária, o artigo 13 do Projeto de Lei nº 2.485, de 2022, em caráter enunciativo, ao fazer referência ao cumprimento das obrigações ou verificação de condições futuras, aceitam que sejam acordados a manutenção de regimes fiscais e o pagamento parcelado de créditos tributários não estabelecendo um limite a priori. Contudo, o termo de entendimento deve ter um caráter declaratório, retrospectivo e prospectivo de direitos, a renúncia ao direito e a qualquer meio de discussão, e a confissão de valores pelo sujeito passivo[1074].

E para o caso de reconhecimento do dever de pagamento de tributo sujeito a procedimento fiscal o sujeito passivo terá direito à redução de 70% (setenta pontos percentuais) do valor da multa de ofício nas hipóteses de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata quando iniciado o procedimento administrativo para apuração dos fatos. Consequentemente, em matéria de sanções pecuniárias a mediação não pode ultrapassar estes percentuais de redução sobre a multa de ofício, prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996[1075].

Importante, ressaltar que a limitação do objeto da mediação tributária foi delegada a autoridade máxima do Ministério da Economia e da Advocacia-Geral da União, à princípio, no exercício da discricionariedade administrativa, pode se eleger qualquer aspecto da relação jurídica-tributária ou sancionatória, excetuando às reduções das multas de ofício no limite de 70% (setenta pontos percentuais), nada impedindo que se estenda as sanções tributária não pecuniárias interventivas, contudo, sem conferir efeito retroativo.

[1074] *Cf.* artigo 13 do Projeto de Lei nº 2.485/2022.

[1075] Na Itália a conciliazione judiziale permite a redução de 1/3 das multas fiscais em acordo preventivo com adesão, e redução de 40% e 50% quando o litígio encerrar em primeiro e segundo graus de jurisdição.

Porém, para coerência do sistema de solução autocompositiva de conflitos tributários a mediação tributária deve ser reservada a situações e procedimentos que não sejam de utilidade para a transação tributária[1076], como por exemplo a cobrança de créditos sem potencial de recuperabilidade, e não se destine exclusivamente a concessão de parcelamentos administrativos, pois como apontado neste capítulo não se inserem em hipótese de uma consensualização efetiva e qualificando-se como ato negocial.

Quanto aos métodos de mediação tributária o projeto de lei atribui uma eficácia instrumental das ferramentas para adequação ao conflito tributário, indicando a necessidade de identificação de aspectos subjetivos, realização de comunicações prévias com as partes presentes e em separado, destaque dos interesses das partes, auxiliar na construção de um ambiente colaborativo sobressaindo os aspectos positivos das propostas e suas consequências, e busca incessante de restaurar e pacificar a relação jurídica entre as partes em conflito.

Este projeto de lei deveria prever um procedimento de mediação tributária simplificada adotando-se um valor de alçada[1077] como o *fast track mediation*[1078] do Direito estadunidense, que podem ser resolvidos no âmbito de uma fiscalização antes da imposição de uma sanção tributária, sem a existência de um mediador privado se for o caso, com prazos mais céleres e que não se destine a resoluções de conflitos tributários judicializados.

8.3 Transação tributária

No Direito Privado a transação como instituto jurídico, vem disciplinado no Código Civil de 2002[1079], como uma modalidade de contrato típico. Pode ser conceituado como uma convenção realizada pelas partes com a finalidade de prevenirem ou terminarem relações jurídicas controvertidas, por meio de concessões mútuas, resultando num acordo de vontades, evitando riscos de futuras demandas, em busca da pacificação social. Não se confunde com a conciliação que é um instrumento processual.

No Direito Privado seus elementos constitutivos são: a) existência de relação jurídica controvertida; b) intenção de prevenir ou extinguir o litígio; c) o acordo de vontades ou consenso; d) concessões recíprocas.

[1076] Como referido no item anterior, nos Estados Unidos da América a mediação tributária se destina a negociações não finalizadas por outros modelos ou em fase de apelação como última alternativa antes de ajuizamento de uma ação judicial de cobrança.
[1077] Na Itália a *medazione tributaria* se destina às lides que envolvam valores inferiores a 20.000 (vinte mi) euros.
[1078] *Cf.* item 5.1.2.2 desta dissertação.
[1079] *Cf.* artigo 840 e seguintes do CC.

A doutrina civilista diverge sobre a natureza jurídica da transação, a partir da alteração de extinção obrigacional para contratual, implementada pelo Código Civil de 2002. Para Gustavo Tepedino, Carlos Nelson Konder e Paula Greco Bandeira[1080] a transação é um negócio jurídico bilateral. Segundo Álvaro Vilaça de Azevedo[1081] é um contrato *sui generis.* E, para Flavio Tartuce[1082] considera a natureza jurídica da transação como um contrato bilateral, oneroso, consensual e comutativo. Prevalece o entendimento de que a natureza jurídica da transação como um negócio jurídico.

A professora Maria Helena Diniz[1083] define o negócio jurídico como uma norma concreta estabelecida entre as partes, fundada no poder de autorregulação dos interesses contrapostos, e com efeitos jurídicos visados previstos em norma. E sua classificação quanto a manifestação de vontade pode ser (a) bilateral, quando a manifestação de vontade emana de duas ou mais pessoas dirigidas em sentido contrário, (b) unilateral, quando o ato volitivo provier de um sujeito ou de vários com o mesmo objetivo; subdividindo em (i) receptício, que só produz efeitos o conhecimento da declaração pelo destinatário, ou (ii) não-receptício, que a efetivação do negócio independe do conhecimento do destinatário.

Deveras, importante observar que para a doutrina administrativista, quando a Administração Pública celebra ajuste, a natureza jurídica se distancia da definição apriorística do Direito Privado, especialmente quanto a formação de vontade, na medida em que não existira a plena autonomia de vontade.

Celso Antônio Bandeira de Mello[1084] não distingue o negócio jurídico de ato negocial, na medida em que a vontade da Administração é prevista na lei e preordenada à obtenção de um efeito jurídico.

No entanto, para Fernanda Marinela[1085] existe a distinção entre o negócio jurídico e o ato negocial. Neste, o ato volitivo da Administração coincide com a pretensão do particular, visando concretizar atos jurídicos nas condições previstas na lei, e a estipulação de efeitos do ato não são livremente estipulados. E, para Diogo de Figueiredo

---

[1080] TEPEDINO, Gustavo. KONDER, Carlos Nelson. BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do direito civil – contratos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.
[1081] AZEVEDO, Álvaro Vilaça de. **Curso de direito civil – contratos típicos e atípicos**. Vol. IV. São Paulo: Saraiva, 2019.
[1082] TARTURCE, Flávio. **Direito civil – teoria geral dos contratos e contratos em espécie**. 15. ed. rev., atual., e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
[1083] DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro – teoria geral do direito civil**. Vol. 1. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
[1084] MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *op. cit.*, p. 433.
[1085] MARINELA, Fernanda, *op. cit*., p. 362.

Moreira Neto[1086] aponta que no ato negocial a manifestação de vontade do administrado não constitui em elemento relevante para formação do ato, mas por vezes é necessário para provocação do Poder Público para praticá-lo, mas com traços de negócio jurídico com atos receptícios, porque demanda a manifestação do administrado para aceitar o ato negocial.

Com os novos contornos que se insere a consensualidade como um dos meios eficazes de se alcançar o interesse público, decorrente das transformações do Direito Administrativo, os doutrinadores e acadêmicos do Direito Tributário se debruçaram sobre o tema da transação, não havendo unanimidade quanto a sua natureza jurídica.

A transação tributária teria contornos de ato administrativo segundo Heleno Taveira Torres[1087], Natalia de Nardi Dacomo[1088] e Phelipe Toledo Pires de Oliveira[1089], por influência dos institutos de Direito Privado. Outra parcela da doutrina, como Helena Marques Junqueira[1090], Lauro Tércio Bezerra Câmara[1091] e Fernanda Drummond Parisi[1092]entendem possuir a natureza jurídica de "*contratos fiscais*"[1093]. E ainda, surgindo uma corrente eclética que vislumbra uma natureza tríplice, com características de ato administrativo, parcialmente de um contrato fiscal e de extinção da obrigação, defendida por Beatriz Biaggi Ferraz[1094].

O Código Tributário Nacional insere a transação tributária como uma modalidade de extinção do crédito tributário[1095]. No entanto, mais à frente estabelece em seus parâmetros que se trata de um ato volitivo de iniciativa facultativa entre as partes

---

[1086] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 16. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

[1087] TORRES, Heleno Taveira. Princípio da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*.: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário.** Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 313.

[1088] DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 114.

[1089] OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de, *op. cit.*, p. 97.

[1090] JUNQUEIRA, Helena Marques. **Transação tributária**. Tese (Doutorando em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 81.

[1091] CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação tributária no direito brasileiro**. 2020. 192 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 87.

[1092] PARISI, Fernanda Drummond, *op. cit.*, p. 120.

[1093] No Direito estadunidense que disciplina o *offer in compromise* e no Direito francês que disciplina a *transaction* prevalece o entendimento de possuírem natureza jurídica contratual. E no Direito italiano o instituto do *accertamento con adesioni* possui natureza jurídica de negócio jurídico.

[1094] FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 29.

[1095] *Cf*. inciso III do artigo 156º do CTN.

que realizam concessões mútuas em torno de objetivos contrapostos, mas que atendam aos interesses que cada qual buscam como valores relacionados à celeridade no término do litígio e a segurança jurídica, resultando no fim do conflito instaurado e culminando com a extinção do crédito tributário[1096].

Temos que numa análise sintática da norma jurídica o antecedente normativo adota como elemento factual a existência de um litígio de natureza tributária em determinado espaço de tempo e espaço, que conectado ao consequente normativo, modalizado pela permissão da realização de um acordo de vontades entre os sujeitos podem resultar na construção de uma norma jurídica individual que encerra um litígio, com a existência de elementos acidentais corporificados pelas concessões mútuas.

Numa construção semântica do signo transação tributária importa em um instrumento jurídico de natureza fiscal que realizadas por duas pessoas que exercem as manifestações volitivas dotadas de bilateralidade com autonomia, que agem de forma compositiva e cooperativa, assumindo novos contornos obrigacionais, modificando este conteúdo ou elementos acessórios. E no aspecto pragmático, os utentes utilizam a transação como ferramenta que imprime uma função arrecadatória de um lado e de planejamento e previsibilidade quanto ao adimplemento, com a extinção da obrigação no momento do cumprimento das prestações acordadas.

Deveras, o elemento que caracteriza a natureza de um negócio jurídico, ainda que restringida a manifestação volitiva ou extensão das delimitações dos direitos e obrigações pela lei, com aspectos de contratualização realizada pela Administração Pública é a facultatividade[1097] aliado ao elemento da mútua colaboração, assim, chega-se à conclusão de que a transação tributária como modelo cooperativo e consensual de encerramento do litígio assume a natureza jurídica de contrato fiscal[1098]. Isto resta confirmado pela ausência de efeito extintivo da relação jurídica de natureza obrigacional, que se consolida apenas no momento do cumprimento de todas as prestações acordadas pelas partes.

[1096] *Cf*. artigo 171º do CTN.

[1097] POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro**. 2013. 315 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 177.

[1098] A Lei nº 13.988/2020 confirma a natureza contratual na medida em que prevê hipóteses de rescisão e a concessão de efeitos da transação somente se opera com a assinatura do termo de transação, no qual de estabelece os deveres e obrigações.

Realizada esta breve abordagem de base teórica sobre a transação e dos conceitos de negócio jurídico e ato negocial no Direito Público, com relevo para a investigação da transação tributária, ingressa-se no delineamento do instituto.

O Código Tributário Nacional, de 1966, foi um dos primeiros diplomas de Direito Público a prever o instituto da transação que possui por premissa, a regulamentação por lei no sentido formal e material, aprovado pelo Poder Legislativo, com a instrumentalidade de uma ferramenta para que os sujeitos da relação jurídica tributária possam terminar os litígios mediante concessões recíproca, e consequentemente a extinção da obrigação com o cumprimento das prestações[1099]. Ressalvando que apenas a lei pode indicar a autoridade administrativa para autorizar a celebração da transação.

A União em um novo paradigma de relação ou comunicação dialógica com o administrado, por meio da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, objeto da conversão da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, regulamentou o artigo 171 do Código Tributário Nacional que prevê a transação tributária como meio de terminação do litígio instaurado e consequente, as extinções das obrigações.

Nas suas disposições gerais a transação tributária se restringe a resolução de litígio relativo à cobrança dos créditos, havendo uma limitação no objeto. Vejamos:

> Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

Numa apreciação restrita, no sistema da literalidade textual ou suporte físico das significações jurídicas (plano S1)[1100] sem atribuição de valores aos sentidos dos signos, portanto, sem efetivo exercício de hermenêutica, a transação tributária se voltaria somente no âmbito de cobrança de créditos pela Fazenda Pública, sugerindo assim, que em tema de sanções se limitaria as penalidades pecuniárias impostas.

[1099] "[...] a transação não deve ser vista como causa, em si, de extinção da obrigação tributária, senão como instrumento tendente a viabilizar esse resultado – possíveis causas da extinção instrumentalizada pela transação figurariam, aí sim, ou o pagamento (imediato ou diferido), ou a dação em pagamento (em rigor, uma forma de pagamento mediada pela interposta transmissão de propriedade de um bem dotado de expressão econômica equivalente à do tributo) **(**CONRADO, Paulo Cesar. Transação antiexacional (contencioso e sua possível incidência sobre a tese jurídica de fundo. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023, p. RB-16.1. E-book. Disponível em:< h https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/301800832/v2/page/RB-16.1 >. Acesso em: 05 dez. 2022).

[1100] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 62.

Constata-se ainda, que no suporte físico legislado um dos objetivos[1101] com a celebração da transação tributária expande seus efeitos para além dos aspectos arrecadatórios, como a tutela da livre concorrência ou da livre inciativa econômica, protegendo o mercado contra os atos abusivos gerando impactos deletérios na economia, como sói ocorrem com práticas reiteradas de sonegação fiscal pelos devedores voluntários.

Julia Silva Araújo Carneiro[1102] destaca que existe uma intersecção entre a tributação e a livre concorrência no exercício da competência tributária na medida em que a Constituição Federal determina ao Estado uma atuação que obste o abuso do poder econômico. E que a livre concorrência deve ser compreendida como efeito das transações, de modo que surgem três aspectos: a) restrições destinadas ao fisco; b) restrições destinadas aos contribuintes; c) como meio de preservação da livre concorrência.

Quanto as restrições destinadas ao Estado na transação como política pública, a Administração não pode criar distinções excessivas ou injustificadas entre os diversos contribuintes de um mesmo segmento econômico, devendo observar o princípio da imparcialidade inclusiva[1103], sem prejuízo do exercício de uma atividade discricionária, que exige um ônus argumentativo mais robusto da autoridade administrativa.

Nesse aspecto, a Lei nº 13.988, de 2020, ao menos na transação por adesão no contencioso tributário indica que, preferencialmente, a controvérsia a ser objeto de acordo deve ser restrita a determinado seguimento econômico ou produtivo[1104]. E eventual, proposta de definição da tese jurídica deve ser apreciada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil subsidiando a decisão do Ministro de Estado da Economia[1105].

Sob o viés das restrições destinadas aos contribuintes, não se pode permitir que a transação seja utilizada como um meio de alcançar vantagens concorrenciais, possibilitando a prática de preços predatórios ou aumento arbitrário dos lucros[1106]. Deve

---

[1101] "Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de: I - não utilizar a transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, de falsear ou de prejudicar, de qualquer forma, a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica" (Lei nº 13.988/2020).

[1102] CARNEIRO, Julia Silva Araújo. A transação tributária na lei nº 13.988/2020: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz. *In*.: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023, p. RB-6.1. E-book. Disponível em:< https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/301800832/v2/page/RB-6.1>. Acesso em: 05 dez. 2022.

[1103] CARVALHO NETO, Tarcisio Vieira, *op. cit.*, p. 165.

[1104] *Cf*. parágrafo 2º do artigo 16 da Lei nº 13.988/2020.

[1105] *Cf*. inciso III do parágrafo 2º do artigo 29 da Portaria ME nº 247/2020.

[1106] CARNEIRO, Julia Silva Araújo, *op. cit*., p. RB-6.1.

sempre ser incentivado o retorno ao *compliance* fiscal com redução da litigiosidade e dos custos de conformidade, através do cumprimento das obrigações tributárias correntes, em superação de uma crise econômica transitória, permitindo a retomada do adimplemento dos compromissos fiscais[1107].

A transação deve ser enfrentada como um mecanismo de preservação da livre concorrência e da livre iniciativa como valores constitucionais que decorrem da Ordem Econômica. O uso da transação como ferramenta para terminação de um litígio tributário importa na desoneração dos custos de conformidade e proporciona a inserção de uma segurança jurídica com valorização de um planejamento negocial, desestimulando o cometimento de abusos ao direito à ampla defesa com teses protelatórias[1108].

E sob outro ângulo, a transação tributária não se destina a concessão de vantagens aos sonegadores e contribuintes inadimplentes contumazes que praticam concorrência desleal, prejudicando a livre concorrência e a livre iniciativa, na medida em que desenvolvem a atividade econômica sem incorporar os custos fiscais agindo muita das vezes com preço predatórios, podendo ou não dominar o mercado, como modelo de gestão direcionada a prática de ilícitos fiscais.

Notadamente, a Constituição Federal declara que a atividade tributária do Estado, especialmente em atos que decorrente do poder de polícia ou ação ordenadora, objetiva a prevenção de desiquilíbrios da concorrência[1109], como um valor a ser perseguido pelo Direito Tributário Sancionador resultado da multiplicidade de funções que emanam da sanção tributária, tutelando os diversos bens jurídicos essenciais ao bem-estar social.

José Leite dos Santos Neto[1110] explicita que o art. 146-A da Constituição Federal prevê a tributação e a atividade fiscalizatória com a finalidade de fomentar a abstenção de desiquilíbrios concorrenciais, consubstancia em norma constitucional declarativa, derivando do princípio da neutralidade tributária, corolário do princípio da igualdade tributária.

[1107] *Cf.* incisos I e V do artigo 3º da Portaria PGFN nº 6757/2022 e incisos I e V do artigo 3º da Portaria RFB nº 247/2022.
[1108] CARNEIRO, Julia Silva Araújo, *op. cit.*, p. RB-6.5.
[1109] "Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo" (Constituição Federal).
[1110] SANTOS NETO, José Leite dos, *op. cit.*, p. 99.

O Supremo Tribunal Federal já declinou este entendimento no julgamento do *leading case* da *"American Virgin"*, na Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ, consoante trecho do voto do relator Ministro Cesar Peluso, *in verbis*:

> Esta finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-Lei nº 1.593/77, é a defesa da livre concorrência. Toda a atividade da indústria do tabaco é cercada de cuidados especiais em razão das características desse mercado, e, por isso, empresas em débito com tributos administrados pela SRF podem ver cancelado o registro especial – que é verdadeira autorização para produzir-, bem como interditados os estabelecimentos. Não há impedimento a que a norma tributária, posta regularmente, hospede funções voltadas para o campo da defesa da liberdade de competição no mercado, sobretudo após a previsão textual do art. 146-A da Constituição da República. [...]. Dadas as características do mercado de cigarros, que encontra na tributação dirigida um dos fatores determinantes do preço do produto, parece-me que todo compatível com o ordenamento limitar a liberdade de iniciativa a bem de outras finalidades jurídicas tão ou mais relevantes, como a defesa da livre concorrência e o exercício da vigilância estatal sobre setor particularmente crítico para a saúde pública[1111].

Numa perspectiva pragmática, sendo utilizado o tributo com natureza extrafiscal em determinados setores da economia, cercado por características de domínio do mercado relevante, desde que dentro de determinados pressupostos como critérios quantitativos e temporais e sem conduta fraudulenta, a prerrogativa sancionatória de cancelamento de registros especial possa ser negociado se atender o interesse público como por exemplo com o recolhimento do indébito tributário (neste ponto se adequaria a cobrança), com o compartilhamento de provas consistente para extensão subjetiva da sujeição passiva da relação sancionatória, ou ainda, parcelas de sanções pecuniárias ainda que reduzidas, serem revertidas para outras fragilidades do setor fiscalizado (ex. investimento em instrumentos de controle e fiscalização; publicidade para cidadania fiscal e de prejuízo à saúde, dentre outros).

No entanto, se houverem indícios de que a transação tributária seria utilizada como um artifício a prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica, eventual pedido de transação tributária formulada deve ser rejeitado por conflitar com os objetivos declinados na legislação.

O inciso II do art. 3º da Lei nº 13.988, de 2020, traz ainda como objetivo da transação tributária o impedimento do uso de pessoa natural ou jurídica interposta para a

---

[1111] BRASIL, Supremo Tribunal Federal (Pleno). Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ. Requerente: American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda. Requerido: União. Relator Ministro Cesar Peluso. J. 27 de junho de 2007. Disponível em https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304. Acesso em 24 mar 2022.

ocultação, dissimulação da origem ou destinação de bens, direito e valores dos seus reais interessados, amparando o interesse público contra atos caracterizados como fraude fiscal[1112], ilícitos que são consequentes de normas primárias sancionatórias sujeitando a multiplicidade de potestade sancionatória (sanção tributária-administrativa e sanção penal) e antecedentes normativos da norma sancionatória derivada punitiva[1113].

O Supremo Tribunal Federal na análise sobre o crime contra a ordem tributária do tipo penal prescrito no art. 2°, II, da Lei n° 8.137, de 1990, numa interpretação semântica do signo "devedor contumaz" reconhece que se evidencia da postura de determinados contribuintes que "fazem do inadimplemento seu *modus operandi* e que que utilizam os valores [...] arrecadados dos consumidores para financiar suas atividades empresariais, permanecendo no mercado, de forma predatória, por vários anos[1114]".

O Ministro Roberto Barroso traz como exemplo de atividade predatória desenvolvida por devedores contumazes, aqueles que submetem a registros especiais. E declara que dolo de aproveitamento decorre de condutas que evidenciam:

> [...] a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de "laranjas" no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc[1115].

[1112] "1. A ATIVIDADE DE INTELIGÊNCIA FISCAL 1.1 Conceito: Define-se atividade de Inteligência Fiscal como o exercício sistemático de ações especializadas, visando à obtenção, análise, difusão tempestiva e salvaguarda de dados e conhecimentos, com as seguintes finalidades: [...] b) detectar e combater a fraude fiscal estruturada; [...]. Entende-se por fraude fiscal estruturada a de natureza penal tributária, cujas principais características são as seguintes: a) estruturadas através de mecanismos complexos; b) perpetradas por grupos especialmente organizados para tais fins (organizações criminosas); c) operacionalizada com o emprego de diversos artifícios como dissimulação de atos e negócios, utilização de interpostas pessoas, falsificação de documentos, simulação de operações, blindagem patrimonial, operações artificiosas sem fundamentação econômica, utilização de paraísos fiscais, utilização abusiva de benefícios fiscais, utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilizações, etc.; d) evidenciada pelo elevado potencial de lesividade ao erário, em benefício de um ou mais contribuintes ou de pessoas a eles vinculadas (BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo ICMS nº 66, de 3 de julho de 2009. Dispõe sobre a instituição do Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) e intercâmbio de informações entre as unidades da Federação. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009. Acesso em: 02. jun. 2022).

[1113] CARVALHO, Aurora Tomazini de, 2019b, *op. cit.*, p. 380.

[1114] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163334/SC. Requerente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. J. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634. Acesso em: 02. jun. 2022.

[1115] BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163334/SC. Requerente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. J. 18 de dezembro de 2019, p. 34.

Com efeito, em uma intepretação consequencialista e pragmática, a sanção tributária tem por finalidade assegurar meios eficazes, com aspectos dissuasórios ou preventivos, induzindo ao cumprimento do dever jurídico de pagar tributos, e propiciar recursos financeiros para que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, os direitos e garantias fundamentas e todas as políticas públicas sejam concretizadas pelo Estado.

Nessa conformação hermenêutica, a transação tributária dever ser interpretada como ferramenta ou instrumental a alcançar os valores constitucionais aspirados pela sociedade, notadamente a concertação de sanções tributárias pode ser objeto de acordo com a abertura de acervo probatório e possibilitar o alcance de ativos disponíveis[1116], desde que acompanhados com o adimplemento tributário, e inserção em regime de conformidade fiscal.

Dessa forma, interpreta-se o art. 1º da Lei de Transação Tributária no sentido de que a solução consensual e adequada de litígios tributários pode envolver a prerrogativa sancionatória desde que acompanhada da regularização ou conformidade tributária do indébito identificado pela autoridade administrativa.

Este instrumental estaria vedado no caso de transação tributária apenas sobre os débitos e sanções tributárias integrantes dos consequentes normativos que ligam os devedores contumazes, sem que tivesse evidenciado a expansão dos efeitos positivos à sociedade com a celebração do acordo, que reputamos se adequar com a proibição constante do inciso III[1117] do art. 5º, numa interpretação teleológica e consequencialista.

Ocorre que o dispositivo impeditivo não possui eficácia técnica[1118] na medida em que a norma exige a previsão em lei específica. Por este motivo a Portaria PGFN nº 6.757, de 2022, averba que este impedimento depende da disciplina por ato do Poder Legislativo, não possuindo aplicabilidade atualmente.

[1116] Exemplo, bens de devedores mantidos no exterior que estariam segurados pela soberania e fatores inerente a extraterritorialidade, com dificuldades de repatriação de ativos por ausência de tratados e acordo internacionais.

[1117] Art. 5º É vedada a transação que: [...] III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.

[1118] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 58.

A definição do devedor contumaz[1119], consoante aponta Julia Silva Araújo Carneiro[1120], possui um núcleo essencial com sentido deôntico irredutível que se relacione com o inadimplemento sistemático, aquele que se constitui em estratégia de gestão empresarial com atuação inadimplente que se protrai no tempo. Exista um descumprimento injustificável do dever de pagar tributo quando se refira a relação jurídica incontroversa, ressalvadas as discussões administrativas e judiciais pautadas por fundamentos razoáveis. E, descumprimento substancial que possua a potencialidade de causar graves danos à sociedade e ao Estado, impedindo a concretização de políticas públicas e impulsionando a elevação da carga tributária.

Essa lacuna normativa que se perpetua com a mora legislativa pode acarretar a possibilidade de concessão de transação tributária à devedores que exercem a sua atividade com quebra do dever de pagar tributos, com uma inadimplência sistemática, injustificável e substancial. E, com a ausência de balizas normativas seguras geram riscos sociais que devem ser enfrentados pelo Estado em defesa do interesse público.

Regra geral, a Administração não pode utilizar este argumento para negar a concessão de benefícios da Lei de Transação Tributária, sem prejuízo de outros requisitos normativos, pela ausência de disciplina normativa, configurando um obstáculo a definição de seus parâmetros, salvo de o legislador delegasse as autoridades máximas dos órgãos a regulamentação.

Porém, em se tratando de hipóteses nas quais seja possível a identificação de parâmetros seguros e consistentes em provas, que se está diante de devedores que utilizem de artifícios e pratiquem fraudes fiscais com uso do dolo de aproveitamento, e prejudiquem a livre concorrência ou a livre inciativa do mercado, com a conquista de mercado a custa de sonegação fiscal, tem-se que é possível a rejeição de pedido de transação tributária, pois tal prática constitui em causa de rescisão[1121], conforme prevê a parte final do inciso I, e inciso II, ambos do art. 4º da Lei de Transação Tributária

---

[1119] O Projeto de Lei nº 1646/2019, em tramitação da Câmara dos Deputados, estabelece como requisito a inadimplência substancial e sistemática que se relacione com devedores que possuam débitos com valores iguais ou superiores à R$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) e período igual ou superior a 1 (um) ano, acrescido de atos que se qualifiquem a fraude fiscal.

[1120] CARNEIRO, Julia Silva Araújo, *op. cit.*, p. RB-6.8

[1121] Julia Silvia Araújo Carneiro defende que a interpretação sistemática dos artigos 3º, I, 4º, I, 5º, III, e 14, *caput*, III, e parágrafo único, da Lei nº 13.988/2020 permitem o impedimento de celebração de transação com devedores que demonstrem comportamentos contrários a livre concorrência, na medida que este fato importa em causa de rescisão, não fazendo sentido a realização da transação fadada a extinção. Assim, "a lei específica referida pelo art. 5º, III, permaneceria como condição à vedação de transação com o devedor contumaz apenas nas hipóteses desvinculadas da violação à livre concorrência ou da prática de atos

Em outro aspecto das normas gerais, a Lei nº 13.988, de 2020, possibilita que a multa de natureza penal pode ser objeto da transação desde que não importe em redução[1122] e especificamente as regras do edital de transação definirão as exigências a serem cumpridas pelo administrado com as concessões[1123], ou seja, não se limita apenas ao aspecto pecuniário como a necessidade de conformidade fiscal[1124].

Ricardo Berzosa Saliba[1125] defende a existência de uma falha semântica na definição de quais multas estariam sujeitas aos limites impostos pela norma, que se qualificam como "multas de natureza penal" prevista no inciso I do art. 5º, e as demais multas sem indicativo de natureza dispostas no inciso I do art. 11º.

Aponta que toda a multa tributária possui uma natureza sancionatória, a partir de uma construção lógica-sintática, propondo uma interpretação sistemática com os demais dispositivos[1126]. E, fazendo uma distinção da formação do título executivo extrajudicial quanto a constituição da multa tributária como principal e acessória, justifica que somente a multa isolada[1127] não é possível a concessão de descontos previstos em lei[1128].

Quanto a multa não tributária de natureza penal, decorrente de violação a norma jurídica penal, indica uma incompatibilidade normativa na transação tributária com a alteração do art. 51 do Código Penal com a promulgação da Lei nº 13.964, de 2019, ao disciplinar que a competência para a cobrança submete-se as normas relativa à dívida ativa da Fazenda Pública e executada perante o juízo da execução penal, o que afasta a competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, consequentemente a possibilidade de ser objeto de transação tributária[1129].

Relevante observar que a Medida Provisória nº 899, de 2019, previa originariamente o impedimento de transação (e não apenas redução) da multa qualificada

---

fraudulentos pelo devedor, a exemplo das possíveis caracterizações pelo mero volume da dívida e tempo de inadimplência" (*Ibidem*, *op. cit*., p. RB-6.10).

[1122] Art. 5º É vedada a transação que: I - reduza multas de natureza penal (Lei nº13.988/2020).

[1123] Art. 17. [...] § 1º O edital a que se refere o caput deste artigo: I - definirá: a**)** as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e as formas de pagamento admitidas (Lei nº 13.988/2020).

[1124] *Cf.* inciso III do art. 17º da Lei nº 13.988/2020.

[1125] SALBA, Ricardo Berzosa. A transação das multas na lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. In.: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023, p. RB-14.7. E-book. Disponível em:< https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/301800832/v2/page/RB-14.7>. Acesso em: 05 dez. 2022.

[1126] *Ibidem*, *op. cit*., p. RB-14.4.

[1127] Ver item 4.1.3 desta dissertação.

[1128] SALBA, Ricardo Berzosa, *op. cit*., p. RB-14.5.

[1129] *Ibidem*, *op. cit*., p. RB-14.6.

prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, da multa agravada disciplinada pelo § 6° do art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, e as de natureza penal[1130].

A proposição legislativa oriunda do Ministério da Economia e da Advocacia-Geral da União pretendia o afastamento da transação em casos com práticas de sonegações fiscais e infrações subjetivas que descrevem uma conduta dolosa, com aplicação de sanções tributárias e penais.

Contudo, na conversão da Medida Provisória nº 899, de 2019, na Lei nº 13.988, de 2020, a Comissão Mista do Congresso Nacional retirou a restrição das multas qualificadas e agravadas[1131], mantendo a possibilidade de transação sobre as multas de natureza penal, assim compreendidas como aquelas que constituem no consequente normativo da norma secundária penal na imposição de uma multa de natureza pecuniária.

Nesta linha de compreensão, entende-se que o impedimento a redução de valores de multa de natureza penal se restringe as condenações criminais no exercício da atividade punitiva exercida pelo Poder Judiciário.

No entanto, em razão da alteração da competência concorrente do Ministério Público Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional promovida pela Lei nº 13.964, de 2019, não alcançada pela definição que decorre do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.150, somente as multas criminais inscritas em dívida ativa da União cobradas nas execuções fiscais iniciadas até o dia 22 de janeiro de 2020[1132], podem ser objeto de transação.

Outro fator a ser considerado sobre a impossibilidade de redução das multas penais é decorrência da sobreposição de competências para o exercício da prerrogativa sancionatória, esta desenvolvida no processo penal e aplicadas pela autoridade judicial, com natureza punitiva e as funções que exercem estas sanções jurídicas como de finalidade retributiva e preventiva.

E com relação ao exercício da consensualidade, a possibilidade de ajuste concertado por acordo de colaboração premiada previsto no art. 3º[1133] da Lei nº 12.850,

---

[1130] *Cf*. inciso II do parágrafo 2º do artigo 5º da MP nº 899/2019.

[1131] O Projeto de Lei nº 1646/2019, que trata do devedor contumaz, autoriza a negociação de créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação com descontos de até 50% (cinquenta pontos percentuais) para pagamento à vista ou em até 60 (sessenta) parcelas, não podendo incidir sobre as "as multas decorrentes de lançamento de ofício em decorrência da caracterização das hipóteses definidas nos art. 71, art. 72 e art. 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964" (Cf. inciso II do § 1º do art. 5º).

[1132] BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer SEI nº 16614/2021/ME. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/>. Acesso em 13 dez. 2022.

[1133] Art. 3º-A. O acordo de colaboração premiada é negócio jurídico processual e meio de obtenção de prova, que pressupõe utilidade e interesse públicos (Lei nº 12.850/2013).

de 2 de agosto de 2013, que se insere na competência do sujeito ativo daquela relação jurídica, com a homologação da autoridade judiciária.

Denotando assim, uma certa incompatibilidade normativa e primazia na celebração de acordo sobre a potestade sancionatória penal no âmbito da relação jurídica penal tributária.

A legislação estabeleceu diversos requisitos à transação como forma de término dos litígios administrativos tributários, revelando avanços institucionais e sociais, na medida em que inaugura uma nova fase dialógica com a sociedade, especialmente no contencioso tributário.

Assim é relevante ingressarmos nos requisitos das modalidades de transação tributária estipulada pelo legislador, a fim de aferir a sua compatibilidade com a negociação da prerrogativa unilateral e imperativa das sanções tributárias.

A Lei de Transação Tributária estruturou este mecanismo em três modalidade distintas a saber, conforme proclama o art. 2º, *in verbis*:

> Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:
> I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal;
> II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e
> III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.
> Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

O legislador que não prima pelo rigor técnico estruturou o instituto da transação tributária na Lei nº 13.988, de 2020, pelas formas de iniciativa, por propostas individuais ou por adesão, critérios mais adequados para a uma subclassificação, posto que não se relacionam com o objeto e suas balizas estruturantes, e sedimentadas pelo regime jurídico, a partir de critérios com maior rigor científico[1134].

Nessa senda, adotando a classificação dos objetos de investigação científica, ainda que para fins metodológicos, pela Lógica dos Termos que permite a divisão em classes ou categorias em conformidade com as semelhanças ou características das

[1134] EVENTO DE LINHA DE PESQUISA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. 2022, São Paulo. **Transação tributária federal: diálogos com a RFB e a PGFN**. São Paulo: Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas, 2022. Vídeo (3h:13min). [Live]. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=esfWtcDaT7M&t=9881s. Acesso em 03 nov. 2022. Participação de Tathiane Piscitelli, Sandra Holanda, Mariana Lellis, Paulo Cesar Conrado, Andrea Mascitto, Juliana Furtado Costa Araujo, André Fernandes, Fernanda Camano e Leonardo Giannetti.

unidades normativas, em ordenação conforme o regime jurídico, parte-se a categorização pelo litígio tributário.

Assim, para fins didáticos propõe-se a definição das modalidades de transação tributária em dois grupos[1135], a saber: a) transação na cobrança de créditos ou exacional; e, b) transação no contencioso tributário ou antiexacional.

A primeira decorre de um litígio instaurado em razão da constituição do crédito fiscal e se relaciona ao adimplemento da obrigação com a satisfação do bem da vida, ou aspectos relativos à instrumentalidade no processo executivo ou satisfativo perseguido pelo sujeito ativo da relação processual.

A segunda encontra-se relacionada com o litígio instaurado em função de uma discussão jurídica que afastou ou não a vinculação em torno de um dever jurídico ligado ao direito material, notadamente capitaneado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária em sede administrativa ou judicial.

8.3.1 Transação na cobrança ou exacional

A transação na cobrança ou exacional destina-se a superação de um conflito em torno do inadimplemento verificado em determinada relação jurídica-tributária que pressupõe a constituição do crédito relativo por ato de ofício da Administração ou medida realizada pelo contribuinte nos limites da legislação, ou ainda, relacionada a medidas integrantes de um processo de cobrança quanto as garantias, constrições ou alienações, com aspectos processuais.

A Lei nº 13.988, de 2020, neste eixo da modalidade da transação submete a um regime jurídico diferenciado em relação ao objeto, adequando a subdivisão em (i) transação na cobrança de créditos fiscais; e, (ii) transação na cobrança de créditos de pequeno valor.

A forma de iniciativa para a realização da transação tributária não se constitui em espécies do gênero, mas uma mera divisão para fins metodológicos com inserção de procedimentos correlatos, que atingem o mesmo objeto, assim, devem ser tratados quando da abordagem de cada modelo.

[1135] "É exatamente por isso que a Lei nº 13.988/2020 — usemos esse interessantíssimo exemplo de via alternativa — desdobra a transação por ela disciplinada em dois grandes escaninhos: o da denominada *"transação na cobrança"*, modelo vinculado aos conflitos derivados do inadimplemento, e o da designada *"transação no contencioso"*, modelo que se atrela aos litígios postos pelas mãos do contribuinte e que se inspiram na "suspeita" de inexigibilidade" (CONRADO, Paulo Cesar. Medidas exacionais e antiexacionais: muito além das conveniências classificatórias. **Consultor Jurídico,** São Paulo, mai. 2021. ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-04/paulo-conrado-medidas-exacionais-antiexacionais>. Acesso em: 04 nov. 2022).

De partida, evidenciamos que no plano do suporte físico das significações jurídicas, não se encontra estabelecido uma modalidade de transação tributária incidente isoladamente sobre a sanção tributária, que relacionada ao tema desta investigação cientifica, parte da construção pelo hermeneuta de uma norma jurídica de "unidade irredutível de manifestação do deôntico[1136]", ou seja, no plano do conjunto articulado das significações normativas (sistema S3).

Destarte, em seguida realizar-se-á a abordagem das espécies de transações tributárias na cobrança em seus aspectos gerais e com olhar direcionado às sanções tributárias.

8.3.1.1 Transação na cobrança na cobrança de créditos fiscais

A transação na cobrança de créditos relacionados aos inscritos em dívida ativa de titularidade da União, de suas autarquias e fundações públicas podem ser realizados em cooperação com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com a Procuradoria-Geral Federal ou com a Procuradoria-Geral da União, a depender da titularidade e administração do crédito.

O objeto de litígio que corresponde ao status de inadimplemento abrange o conceito de crédito fiscal, inerente as definições constantes do parágrafo segundo do artigo 39 da Lei nº 4.320, de 1964, incluindo os tributos e respectivos adicionais como as multas, correções monetárias e juros, bem como, os demais créditos da Fazenda Pública, "tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza[1137]".

E com o advento da Lei nº 14.375, de 2022, que inseriu o art. 10-A[1138] na Lei nº 13.988, de 2020, incluiu a possibilidade de transação na cobrança de créditos tributários no contencioso administrativo fiscal sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

A elegibilidade da transação tributária na cobrança créditos se adequa ao critério de seletividade, centrado em aspectos de oportunidade e conveniência da Administração Pública objetivando a inserção de medidas alternativas e adequadas de resoluções de conflitos quando presentes elementos que demonstram uma baixa perspectiva prognóstica

[1136] CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.*, p. 170.
[1137] *Cf.* parágrafo 2º do artigo 39 da Lei nº 4.320/1964.
[1138] Art. 10-A. A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

de eficiência da ação administrativa, encontrando justificativa no princípio da razoabilidade e de proteção ao interesse público.

O artigo 11º da Lei de Transação Tributária estabelece quais serão os benefícios na transação individual ou por adesão na cobrança de créditos, restritos à (i) concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; (ii) oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; (iii) oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições; (iv) a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL até o limite de 70% (setenta pontos percentuais) do saldo remanescente dos débitos negociados; (v) o pagamento dos valores negociados com precatórios ou de direito de créditos assegurados por sentença judicial com trânsito em julgado.

Com efeito a legislação que disciplina esta nova modalidade de meio alternativo de soluções de litígios fiscais delimita em dois grupos a sujeição a determinados benefícios.

Para fins didáticos podemos designar o primeiro grupo como transação na cobrança créditos recuperáveis, com o oferecimento de prazos ou formas especiais de pagamento; a aceitação ou substituições de garantias ou constrições, e ainda alienações no curso dos processos de cobranças; a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) até o teto de 70% do saldo remanescente; e o uso de precatórios para a liquidação

E o segundo, como transação na cobrança sem perspectiva de recuperação, com a possibilidade de descontos sobre a sanção pecuniária tributária ou fiscal, nos juros e encargos legais apenas em créditos classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, mediante critérios estabelecidos pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional relativos ao grau de recuperabilidade, reduções estas que não podem ser superior à 65% (sessenta e cinco pontos percentuais), podendo ser cumulados com os benefícios aludidos no primeiro grupo quando envolver créditos inscritos em dívida ativa[1139].

Percebe-se que nesta moldura, o legislador foi tímido na diagramação da transação tributária em matéria sancionatória, se reservando as sanções pecuniárias punitivas quando relacionado a créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, quando

[1139] *Cf*. parágrafo primeiro do artigo 11º da Lei nº 13.988/2020.

poderia ter ingressado em outros tipos de sanções como modelo de resgate da ordem jurídica maculada em cooperação dos instrumentos referidos na norma.

Aparentemente, numa apreciação perfunctória, o fator que agravaria a formulação de negociação sobre a potestade sancionatória é a condição de que somente pode ser objeto de transação os créditos classificados pelos órgãos públicos como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, ou seja, não se destinam a todos os contribuintes. Exige-se um *plus*, indícios de que o devedor não possui capacidade financeira para assunção das obrigações normais, em similitude ao *offer in compromisse* do Direito estadunidense em um de seus fundamentos[1140], a *effective tax administration*[1141], modelo este que inspirou o legislador brasileiro[1142].

Nesse aspecto, o então Ministro de Estado da Fazenda editou a Portaria MF nº 293, de 2017, que estabeleceu os critérios de classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, de acordo com as variáveis eleitas, mediante um rating bidimensional, classificando os créditos em 4 (quatro) classes distintas pela perspectiva de recuperação, a seguir: i) A: créditos com alta perspectiva de recuperação; ii) B: créditos com média perspectiva de recuperação; iii) C: créditos com baixa perspectiva de recuperação; iv) D: créditos considerados irrecuperáveis[1143].

Referido ato normativo, declara ainda, que os créditos classificados com rating C e D com baixas perspectivas de recuperações e irrecuperáveis não constarão do Balanço

---

[1140] Fundamentos: a) dúvida sobre o mérito da dívida (*doubt as to liability*); b) dúvida a respeito da possibilidade de pagamento (*doubt as to collectibility*); e, c) dúvida no tocante a capacidade de pagamento resultante de qualquer circunstância excepcional (*effective tax administration).*

[1141] DOMINGOS, Francisco J. Nicolau, *op. cit.*, p. 192-193.

[1142] "3. A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida). O modelo ora proposto possui bastante similaridade com o instituto do "Offer in Compromise", praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América. Em suma, afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, consequentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público" (EMI nº 00268/2019 ME AGU. Medida Provisória nº 899, de 2019. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf>. Acesso em 05 dez. 2022); CARNEIRO, Julia Silva Araújo, *op. cit*., p. RB-6.3.

[1143] Art. 10. Os créditos inscritos em dívida ativa serão classificados, em ordem decrescente de recuperabilidade, observando as seguintes classes (rating): I - A: créditos com alta perspectiva de recuperação; II - B: créditos com média perspectiva de recuperação; III - C: créditos com baixa perspectiva de recuperação; IV - D: créditos considerados irrecuperáveis.

Geral da União (ou Demonstrações Contábeis Consolidadas da União) e deverão permanecer em conta de controle até sua extinção ou reclassificação[1144].

Com efeito, as ausências de expectativas destes créditos não integram a projeção do balanço orçamentário para fins estimativa de execução de receitas orçamentárias no respectivo exercício financeiro e seus impactos nas leis orçamentárias e limites constitucionais.

A Portaria PGFN nº 6.757, de 2022, disciplina sobre a classificação de recuperabilidade dos créditos, para fins de transação tributária em regulamentação ao disposto no parágrafo único do artigo 14 da Lei nº 13.988, de 2020, *in verbis*:

> Art. 24. Observada a capacidade de pagamento do sujeito passivo e para os fins das modalidades de transação, os créditos serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo:
> I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação;
> II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação;
> III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; ou
> IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.
>
> Art. 25. Para os fins do disposto nesta Portaria, são considerados irrecuperáveis os créditos:
> I - inscritos em dívida ativa há mais de 15 (quinze) anos e sem anotação atual de garantia ou suspensão de exigibilidade;
> II - com exigibilidade suspensa por decisão judicial, nos termos do art. 151, IV ou V, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, há mais de 10 (dez) anos;
> III - de titularidade de devedores:
> a) falidos;
> b) em recuperação judicial ou extrajudicial;
> c) em liquidação judicial; ou
> d) em intervenção ou liquidação extrajudicial.
> IV - de titularidade de devedores pessoa jurídica cuja situação cadastral no CNPJ seja:
> a) baixado por inaptidão;
> b) baixado por inexistência de fato;
> c) baixado por omissão contumaz;
> d) baixado por encerramento da falência;
> e) baixado pelo encerramento da liquidação judicial;
> f) baixado pelo encerramento da liquidação;
> g) inapto por localização desconhecida;
> h) inapto por inexistência de fato;
> i) inapto omisso e não localização;
> j) inapto por omissão contumaz;
> k) inapto por omissão de declarações; ou
> l) suspenso por inexistência de fato;
> V - de titularidade de devedores pessoa física com indicativo de óbito; ou

[1144] Art. 13. Os créditos classificados com rating C e D sofrerão desreconhecimento do Balanço Geral da União e deverão permanecer em conta de controle até sua extinção ou reclassificação (Portaria MF nº 293/2017).

> VI - os respectivos processos de execução fiscal estiverem arquivados com fundamento no art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, há mais de 3 (três) anos.
> Parágrafo único. As situações descritas nos incisos III, IV e V do caput deste artigo devem constar, respectivamente, nas bases do CNPJ e do CPF perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia até a data da proposta de transação, cabendo ao devedor as medidas necessárias à efetivação dos registros.

A capacidade de pagamento[1145] é uma das métricas utilizadas para aferição da recuperabilidade do crédito[1146], e assim, "será uniforme no âmbito da Administração Tributária Federal[1147]", razão pela qual a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adota o mesmo critério.

O critério da recuperabilidade na transação na cobrança de créditos fiscais é fator de dimensionamento para a possibilidade de concessão de prestacionamento dos débitos e prazos máximos de alongamento[1148], depois de abatimento das concessões previstas no artigo 11 da Lei nº 13.988, de 2020, bem como a exigência de pagamento de entrada mínima e a manutenção de garantias associadas aos débitos transacionados[1149].

Notadamente no âmbito da PGFN as transações individuais na cobrança da dívida alcançam o patamar de no máximo 145 (cento e quarenta e cinco) prestações na concessão de parcelamento com redução de até 70% com prestações escalonadas, com exigência de uma entrada mínima [1150].

1145 No *offer in compromise* nos EUA se formaliza com a atualização do "Formulário 656-B", exigindo-se que na oferta seja demonstrado por documentos a verdadeira capacidade de pagamento do devedor como requisito indispensável, vejamos: "An Offer in Compromise (offer) is an agreement between you (the taxpayer) and the IRS that settles a tax debt for less than the full amount owed. The offer program provides eligible taxpayers with a path toward paying off their tax debt. The ultimate goal is a compromise that suits the best interest of both the taxpayer and the IRS. Generally, you must make an appropriate offer based on what the IRS considers your true ability to pay. Submitting an application does not ensure that the IRS will accept your offer. It begins a process of evaluation and verification by the IRS, taking into consideration any special circumstances that may affect your ability to pay (UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: "Form 656 Booklet". **Publication Rev.** 4-2022. Disponível em: https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf. Acesso em: 02 nov. 2022).

1146 *Cf*. parágrafo único do artigo 14º da Lei nº 13.988/2022.

1147 *Cf*. artigo 21º da Portaria PGFN nº 6757/2022 e artigo 8º da Portaria RFB nº 247/2022.

1148 *Cf*. inciso III, do § 2º do art. 54 da Portaria PGFN 6757/2022, e inciso III, do § 2º do art. 40 da Portaria RFB nº 247/2022.

1149 *Cf*. artigo 7º da Portaria PGFN nº 6757/2022.

1150 No termo de transação individual realizado pelo Cruzeiro Esporte Clube ajustou uma entrada mínima, com transformação em pagamento definitivo de um depósito judicial e a concessão de prestacionamento do saldo em 145 prestações para as dívidas tributárias e em 60 prestações para a dívida previdenciária, que compreenderão o valor de R$ 350.000,00 da 1ª à 12ª parcelas, e de aproximadamente R$ 1.150.000,00 da 13ª a 24ª parcelas, e as demais de forma uniforme. (cf. painel de parcelamento, disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao/1a-regiao/termo-de-transacao-individual-cruzeiro-esporte-clube).

No *offer in compromise* do Direito estadunidense, além da análise da capacidade de pagamento para aferição de aceitação da proposta, é exigido o pagamento de todos os tributos no trimestre atual e nos dois anteriores, o adimplemento de uma taxa de US$ 205,00, uma antecipação de 20% (vinte pontos percentuais) o saldo em 5 (cinco) prestações no caso de dinheiro fixo ou o primeiro pagamento da oferta com o restante pago no prazo de 6 (seis) a 24 (vinte e quatro) meses[1151].

Destarte, o modelo brasileiro teve influências do *offer in compromise*, mas com características mais facilitadoras, com prazos mais alongados, de acordo com as peculiaridades da economia do país e a relação adversarial com os devedores até então existente, com incremento de incentivos na concertação administrativa.

Numa interpretação pela construção lógico-sintática da transação na cobrança de créditos fiscal, com relação entre os signos constantes do suporte físico do material legislado, o artigo 10 da Lei de Transação Tributária delimita seu objeto aos créditos tributários e créditos fiscais como elementos integrantes da relação de natureza obrigacional em litígio na discussão no processo administrativo fiscal ou que foram submetidos ao exame de legalidade e formalizados em título executivo extrajudicial.

As disposições do artigo 11 da mesma lei, definiu os benefícios a serem concedidos no âmbito da transação tributária que não restringe o objeto de conteúdo material, mas estabelece de forma autônoma que apenas os créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação possam sofrer a concessão de reduções nas sanções pecuniárias e demais encargos, silenciando sobre a demais sanções tributárias que não sejam delimitadas em valores pecuniários.

De outro lado, a celebração de acordo administrativo pode inserir outras obrigações acessórias em mútua colaboração e que atendam os objetivos declarados no

---

1151 **“**Are You Eligible? Before your offer can be considered, you must (1) file all tax returns you are legally required to file, (2) have received a bill for at least one tax debt included on your offer, (3) make all required estimated tax payments for the current year, and (4) if you are a business owner with employees, make all required federal tax deposits for the current quarter and the two preceding quarters [...] Application Fee. Offers require a $205 application fee. [...] Payment Options. [...]. Lump Sum Cash: This option requires 20% of the total offer amount to be paid with the offer and the remaining balance paid in 5 or fewer payments within 5 or fewer months of the date your offer is accepted. Periodic Payment: This option requires you to make the first payment with the offer and the remaining balance paid in monthly payments within 6 to 24 months, in accordance with your proposed offer terms. Note: Under the periodic payment option, you must continue to make monthly payments while the IRS is evaluating your offer. If you fail to make these payments at any time prior to receiving a final decision letter, the IRS will return your offer. You cannot appeal this decision. Total payments must equal the total offer amount. Generally, payments made on an offer will not be returned” (UNITED STATES OF AMERICA. DEPARTAMENT OF TRESAURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: “Form 656 Booklet”. **Publication Rev.** 4-2022. Disponível em: https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f656b.pdf. Acesso em: 02 nov. 2022).

artigo 3º da Lei de Transação Tributária e alcançar a finalidade de "equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa da União[1152]", contemplando as sanções pecuniárias punitivas ou mesmo a reversão de parte das penalidade pecuniárias para outras funcionalidades, desde observado o teto do inciso II do § 2º do art. 11 de redução superior a 65% (sessenta e cinco pontos percentuais) do valor global dos créditos a serem objeto de negociação.

Numa construção de uma interpretação da norma jurídica conclui-se a existência de um impedimento que sanções tributárias não pecuniárias interventivas possam ser inseridas na significação do suporte físico do artigo 10 da Lei de Transação Tributária, posto que envolve a cobrança da dívida ativa ou de créditos tributários em contencioso administrativo como objeto a ser dimensionado em colaboração das partes.

Consoante demonstrado ao logo deste trabalho, a sanção tributária se distingue do tributo em suas acepções da semiótica do Direito, e que as modalidades de sanções tributárias não pecuniárias interventivas não são representadas por valores em pecúnia ou dívida de valor, não sendo objeto de cobrança de créditos, admitindo apenas um sentido a construção do enunciado[1153].

E, no artigo 11 da mesma norma, não estabelece nenhum signo identificativo que permita a conclusão de que se qualificariam as sanções tributárias não pecuniárias interventivas, necessitando, neste plano a inserção de disposição jurídica pelo legislador, não restando margem para uma fluidez hermenêutica. A redação do caput o artigo 11 é peremptória em estabelecer quais benefícios que a transação tributária pode delimitar: "A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: [...]".

Quanto as formas de iniciativa para a realização da transação na cobrança de créditos fiscais podem se dar por meio de adesão ou por requerimento do administrado interessado, desde que presentes os requisitos indispensáveis a negociação, que pressupõe a existência prévia de um litígio.

A transação tributária realizada por meio de adesão do administrado por proposta da Administração Pública, representada por seus órgãos legitimados[1154], deve ser

---

[1152] *Cf.* §1º do art. 11 da Lei nº 13.988/2020.

[1153] "Muitas vezes, de um único enunciado podemos chegar a duas ou mais proposições (sentidos), circunstância que indica ambiguidade. Entretanto, a recíproca também é verdadeira, porquanto de dois ou mais enunciados podemos, em alguns casos, construir apenas uma proposição (ou sentido)" (CARVALHO, Paulo de Barros, 2012, *op. cit.,* p. 63).

[1154] *Cf.* artigo 10º da Lei nº 13.988/2020.

desenvolvida integralmente por meio eletrônico[1155] e definido seus critérios e parâmetros, que excluem propostas dos administrados.

Esta forma de realização de transação será perfectibilizada por meio de edital publicado nos sítios eletrônicos, com prazo de adesão, os critérios de elegibilidade e de impedimentos, as modalidades, compromissos e obrigações adicionais, prescrevendo o procedimento administrativo para a realização, com a indicação dos devedores elegíveis e as hipóteses de rescisão do acordo[1156].

No aspecto pragmático vemos que a transação tributária realizada por adesão vem sendo direcionada aos créditos sem perspectiva de recuperação, estabelecendo um limite máximo de valores para distinção da proposta individual, adequando aos critérios que afetam ao grau de recuperabilidade como "devedores pessoas jurídicas cuja situação cadastral no sistema CNPJ seja baixado por inaptidão, [...] baixado por inexistência de fato, baixado por omissão contumaz", "os débitos inscritos em dívida ativa da União há mais de 15 (quinze) anos" etc[1157].

Ainda que se possa argumentar que a transação tributária realizada por adesão, diferentemente das leis de parcelamentos especiais que realizam atos negociais e se destinam a todos os administrados devedores, possua análise pormenorizada de dados econômicos e cadastrais gerenciais adequando as concessões de acordo com o perfil de cada qual, segundo as variáveis bidimensionais relacionadas ao devedor e ao débito[1158], não se distingue no aspecto dogmático da necessidade do elemento da mútua colaboração na troca de pretensões deduzidas com o objetivo de encerramento do litígio, não havendo uma consensualização ou negociação numa linha de comunicação dialógica, como já referimos sobre a mediação[1159].

Quanto a transação realizada de forma individual por proposta da Administração Pública ou do administrado possuem algumas diferenças, que merecem ser realçadas.

Neste tipo de transação na cobrança de crédito fiscal em observância ao princípio da seletividade e critérios discricionários que encerram a faculdade do instituto, foram limitados aos devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União superem R$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) ou cujo valor consolidado dos

---

[1155] *Cf*. parágrafo terceiro do artigo 13 da Lei nº 13.988/2020.
[1156] *Cf*. artigo 41º da Portaria PGFN nº 6.757/2022 e artigo 26º da Portaria RFB nº 247/2022.
[1157] *Cf*. Edital PGFN nº 01/2019. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/edital-transacao-por-adesao_1_2019.pdf. Acesso em 02 nov. 2022.
[1158] *Cf*. artigo 9º da Portaria MF nº 293/2017.
[1159] *Cf*. item 8.2.

débitos inscritos em dívida ativa do FGTS for superior a R$ 1.000.000,00 (milhão de reais); aos devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; autarquias, fundações e empresas públicas federais; e Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta[1160].

O regulamento administrativo prevê uma transação por iniciativa da Administração ou do sujeito passivo da relação jurídica-tributária de forma simplificada quando se tratar de débitos inscritos em dívida ativa da União seja superior a R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e inferior a R$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), que possuem requisitos mais tênues com relação as informações e documentos que são exigíveis na transação individual[1161].

Percebe-se claramente que a transação denominada pelo legislador, de transação individual e por adesão, não se confunde no plano pragmático se destinando a segregação em razão do valor. E ainda, nesta hipótese não faz distinção entre crédito sem recuperação ou recuperável, no entanto ocorre a incidência do inciso I do art. 11 da Lei nº 13.988, de 2020. Destarte, nada impede que créditos recuperáveis possam ser objeto de negociação, mas sem direito às reduções ou descontos incidentes sobre a sanção tributária pecuniária, salvo para os devedores em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência que são considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação[1162].

Neste tipo de transação na cobrança de crédito fiscal por iniciativa individual demonstra que existe uma abertura dialógica de comunicação na relação jurídica tributária e fiscal com os administrados, permitindo neste tipo de transação o exercício da consensualidade, pois o acerto quanto aos efeitos depende de manifestação das partes acerca do objeto do conflito, notadamente nas propostas apresentadas pelos devedores e contraproposta dos órgãos legitimados.

Pode-se identificar uma limitação acentuada da discricionariedade administrativa delegada ao agente público no uso deste mecanismo consensual, e ainda a finalidade precípua de recuperação do crédito principal com o afastamento ou redução

[1160] *Cf*. artigo 46 da Portaria PGFN nº 6.757/2022 e artigo 31 da Portaria RFB nº 247/2022.
[1161] *Cf*. parágrafo primeiro do artigo 46 da Portaria PGFN nº 6.757/2022 e parágrafo primeiro do artigo 31 da Portaria RFB nº 247/2022.
[1162] *Cf*. parágrafo 5º do artigo 11º da Lei nº 13.988/2020.

negociada das sanções pecuniárias punitivas, como contrapartida administrativa e fator de uma lógica de incentivos.

Em outras palavras, a negociação incidente sobre a potestade sancionatória limitada em percentuais depende necessariamente da recomposição do tributo devido e não adimplido, realizando em verdade, uma recomposição da ordem jurídica violada na medida em que exige uma relação equalizada pela boa-fé na afirmação da recuperabilidade global dos ilícitos nas diversas alternativas previstas na lei.

Porém, reconhece-se que o agente público nesta hipótese deve exercer um esforço argumentativo fundado no microssistema normativo que insere nos projetores hermenêuticos em torna da consensualidade como princípio que decorre de valores constitucionais, com a inclusão do sobreprincípio democrático e proeminência da resolução adequada e concertada de conflitos tributários, especialmente da potestade sancionatória, mas com certas limitações que impedem o seu desenvolvimento como instrumento autônomo, restrita a sanção tributária pecuniária.

8.3.1.2 Transação na cobrança de créditos de pequeno valor

A transação tributária na cobrança de créditos de pequeno valor, como espécie da transação exacional, disciplinada no artigo 23 e seguintes da Lei nº 13.988, de 2020, corresponde aquela existente no âmbito do contencioso administrativo fiscal com lançamento fiscal que não supere o valor de 60 (sessenta) salários-mínimos, desde que observado os princípios de racionalidade, da economicidade e eficiência.

Em razão da simplicidade e desburocratização que devem incidir sobre os conflitos de pequeno valor, a norma jurídica permite que sejam adotados "métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação[1163]". A regra prescritiva autoriza que outros instrumentos além da transação tributária podem ser utilizados como a conciliação, a mediação e mecanismo eficientes abordados pelo Direito comparado.

Com isso, entende-se que o *agreement*[1164] no procedimento de inspeção tributária no Direito Tributário do Reino Unido poderia ser utilizado como uma alternativa, desde objeto de regulamentação normativa pela autoridade máxima do órgão administrativo, no caso o Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil diante da previsão com conteúdo enunciativo e em razão da incidência do princípio da praticabilidade.

[1163] *Cf*. inciso II do artigo 23 da Lei nº 13.988/2020.
[1164] *Cf*. item 5.2.1.1.

Em síntese, a hipótese permitiria que o agente público no procedimento administrativo identificando irregularidades, em atenção as diretrizes que podem ser firmadas numa regulação responsiva de programa de conformidade tributária, indicando as sanções que o contribuinte estaria sujeito, não seriam aplicadas no caso de uma composição frutífera nos termos de uma proposta oferecida pela Administração e aceita pelo contribuinte, encerrando um litígio de forma simplificada e célere.

E, em se tratando de dívida inscrita em dívida ativa da União a celebração do ajuste será realizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, não se estendendo a este órgão as características do contencioso administrativo, mas sendo reservado os modelos indicados no inciso II do art. 23 da Lei nº 13.988, de 2020. E nesta hipótese, a legislação autoriza que na delimitação da proposta de transação seja condicionada a homologação judicial do acordo, como garantia inerente à coisa julgada[1165].

Os benefícios a serem utilizados em contrapartida pela Administração Pública se restringem a concessão de descontos de até 50% (cinquenta pontos percentuais) sobre todo o débito, incluindo o principal, multas, juros e encargos legais; o ajuste de prazos e formas especiais de pagamentos limitado à 60 (sessenta) meses; e oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições[1166].

O legislador não admite nesta espécie de transação na cobrança, a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL até o limite de 70% (setenta pontos percentuais) do saldo remanescente dos débitos negociados e o pagamento dos valores negociados com precatórios ou de direito de créditos assegurados por sentença judicial com trânsito em julgado, como na transação na cobrança de créditos fiscais submetidos ao regime jurídico do artigo 11 e seguintes da Lei de Transação Tributária.

As propostas de transação tributária na cobrança de créditos de pequeno valor não observam a distinção entre créditos sem perspectivas de recuperações ou recuperáveis, e somente são realizadas por proposta da Administração por meio de adesão, em conformidade com os critérios de elegibilidade, compromissos e obrigações definidas, prazos, hipóteses de rescisão e procedimentos assim definidos em edital.

Efetivamente, não se identifica o exercício da consensualidade em sua completude no exercício pleno de exercício de uma autonomia de vontade e ajuste numa comunicação dialógica, que encerram as transações e mediações realizadas por

[1165] *Cf*. artigo 26 da Lei nº 13.988/2020.
[1166] *Cf*. artigo 25 da Lei nº 13.988/2020.

convocações em editais e mediante adesão, conforme apontamos nos itens e capítulo antecedentes.

No entanto, aqui se aplicam as mesmas conclusões quanto à possibilidade de transação tributária somente nas sanções tributárias pecuniárias em conjunto com o crédito tributário, distinguindo apenas que as reduções ou descontos atingem de forma global os débitos consolidados.

8.3.2 Transação no contencioso tributário ou antiexacional

A segunda modalidade de transação tributária, prevista no artigo 16 da Lei nº 13.988, de 2020, prevê a transação no contencioso tributário ou antiexacional, *in verbis*:

> Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

A norma jurídica define o objeto desta modalidade de transação tributária que deve incidir sobre um litígio oriundo de uma discussão jurídica "relevante e disseminada", num contexto conflituoso instaurado a partir de uma impugnação administrativa no processo fiscal ou de uma ação judicial de caráter antiexacional, que atinjam os aspectos relativos à existência ou não de relação jurídico-tributária ou sobre a exigibilidade posta ou pressuposta[1167] do crédito tributário.

Porém, não se admite que a transação tributária incida sobre um litígio consumado ou que exauriu seus efeitos, no sentido de proibir que sejas impostos os efeitos de uma repetição de indébito tributário[1168]. Nesse aspecto, haveria a extinção da existência de dúvida com o esgotamento da jurisdição, falecendo o pressuposto do instituto, a subsistência do litígio.

E, estabelece uma distinção entre os regimes jurídicos tributários e aduaneiros, possibilitando que questões que envolvam o controle e fiscalização de internalização de bens, mercadorias e ingressos destes em território nacional, no exercício do poder de polícia possam ser objeto da transação tributária.

De proêmio, denota-se uma amplitude deste modelo de concertação de ato administrativo não se restringindo às sanções pecuniárias punitivas, em matéria de negociação da potestade sancionatória tributária.

[1167] CONRADO, Paulo Cesar, 2023, *op. cit*., p. RB-16.4.
[1168] *Cf*. artigo 7º da Lei nº 13.988/2020.

Paulo Cesar Conrado[1169] traça uma distinção quantos aos efeitos da jurisdição, decorrentes na transação na cobrança da dívida e na transação no contencioso. A transação exacional realiza um impedimento no desenvolvimento da jurisdição executiva, que se houver o cumprimento da prestação acarreta a extinção com a satisfação; caso, ocorra a inexecução das cláusulas, a jurisdição executiva retoma seu curso. Com relação, a transação antiexacional acarreta a encerramento da jurisdição através da transformação do dissenso em consenso, afastando qualquer condicionante, e terminando em definitivo a jurisdição com a homologação da renúncia[1170].

Na transação no contencioso tributário, um dos seus principais objetivos é a redução da litigiosidade em seara administrativa e judicial, concedendo a oportunidade de terminação dos litígios de forma concertada entre a Administração e o contribuinte.

Em reforço argumentativo, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, deixou claro que a transação no contencioso tributário objetiva a redução da litigiosidade, *in verbis*:

> A proposição prevê, ainda, modalidade de transação voltada à redução de litigiosidade no contencioso tributário, afastando-se do modelo meramente arrecadatório. Objetiva-se, com a proposição, atacar o gargalo do processo contencioso tributário, cujo estoque, apenas no Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), totaliza mais de R$ 600 bilhões de reais, distribuídos em cerca de 120 mil processos. Soma-se a esse universo os processos judiciais em curso, cuja discussão se encontra garantida por seguro ou fiança, gerando custos aos litigantes, ou mesmo suspensas por decisões judiciais, que totalizam outros R$ 42 bilhões de reais.

A Portaria nº 247, de 16 de junho de 2020 do Ministro da Economia que regulamenta a transação no contencioso tributário, define no artigo 3º, que são objetivos deste instrumento, a solução consensual de litígios administrativos e judiciais; extinguir litígios administrativos ou judiciais já instaurados sobre determinada controvérsia jurídica, relevante e disseminada; reduzir o número de litígios administrativos ou judiciais e os custos relativos; estabelecer novo paradigma na relação jurídica primando pelo diálogo e adoções de meios adequados de solução de litígios; e estimular a autorregularização e a conformidade fiscal.

Evidencia-se claramente, que pelo teor da portaria ministerial de que trata sobre transação no contencioso tributário sobre discussão jurídica de relevante e disseminada controvérsia jurídica não tem vinculação com a extinção do crédito, da obrigação

---

[1169] CONRADO, Paulo Cesar, 2023, *op. cit.*, p. RB-16.5.

[1170] *Cf.* inciso V do art. 3º da Lei nº 13.988/2020; inciso IX do art. 5º e inciso VII do art. 42º da Portaria PGFN nº 6.757/2022; incisos IX e XII do art. 6º e inciso VII do art. 27º da Portaria RFB nº 247/2022.

principal, destarte, podendo ser objeto a sanção pecuniária punitiva e a sanção não pecuniária interventiva como o cancelamento de benefícios fiscais, cancelamento de registros especiais, a pena de perdimento de bens dentre outros.

No aspecto das sanções pecuniárias punitiva, Henrique Celso de Castro Sant'Anna defende a possibilidade de eleição como matéria de transação sobre a potestade sancionatória nesta modalidade, a multa qualificada federal, por entender que a exigência de comprovação de conduta dolosa, o elemento subjetivo, demonstra um ambiente marcado pela conflituosidade[1171] conforme decisões proclamadas no âmbito do CARF e no Tribunais.

A transação no contencioso tributário, que somente se realiza por meio de adesão, não é aberta em todos os casos aos administrados, possuindo requisitos próprios e especiais, mas que se constitui em meio adequado à solução de controvérsias em litígios tributários, afastando a jurisdição[1172]. É modalidade de ato negocial em que os potenciais interessados se qualificam conforme condições estabelecidas em edital, que exteriorizam sua manifestação volitiva, espontaneamente e sem condicionantes.

A titularidade da iniciativa na formação da tese jurídica a ser objeto de transação tributária, nesta modalidade, é exclusiva da União[1173], representada pelo Ministro de

---

[1171] Embora objeto de súmula editada pelo Conselho de Recursos Fiscais (CARF),3 na prática, a aplicação da multa qualificada federal de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, continua a depender de critérios subjetivos do agente fiscal. Sabe-se que essa multa somente pode ser aplicada quando comprovada a prática das condutas de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964. Essas condutas exigem a presença, a seu turno, do elemento doloso, revelado pela intenção do contribuinte de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pelas autoridades fiscais, da ocorrência do fato gerador tributário, ou reduzir o montante do tributo devido. Isso torna o dolo em matéria tributária bem peculiar: o discrímen entre (i) a conduta de deixar de recolher o tributo (ou reduzir seu montante) e (ii) a de fazê-lo mediante a adoção de práticas dolosas, muitas vezes, é identificado por uma linha tênue, dependente de inúmeros elementos, nem sempre de fácil demonstração. "Não obstante a ausência de dados estatísticos, parece seguro que o tema preenche os requisitos da relevância e da disseminação, nos termos do art. 30, parágrafos 1º e 2º da Portaria ME n. 247/2020, sendo inequívoca, por exemplo, a existência de demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação em mais de dois Tribunais Regionais Federais, além do impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes. Assim, quando menos sob esse ângulo, seria possível pensar em edital de transação tendente a atrair os contribuintes que tenham lançado a debate a pertinência do enquadramento de seu comportamento no tipo justificador da multa focalizada (SANT'ANNA, Henrique Celso de Castro. A transação no contencioso e a multa qualificada federal: atuação de contribuintes com aplicação da multa em questão gera, por si expressivo ambiente de contenciosidade. *In.*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CAMANO, Fernanda Donnabella (coords.). **Transação no Contencioso Tributário Federal: Temas de Possível Eleição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2021, p. 33-35. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/transacao_no_contencioso_trib.pdf>. Acesso em 15 mai. 2022).

[1172] CONRADO, Paulo Cesar, 2023, *op. cit*., p. RB-16.5.

[1173] CONRADO, Paulo Cesar. LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. Discricionariedade e transação no contencioso tributário. *In.*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa

Estado da Economia, e permite a participação de terceiros, com poder de sugestão de inclusão de temas que se adequem ao modelo de composição, notadamente aos que atuam nesta área da ciência do Direito e contencioso, como o Secretário Executivo do Ministério da Economia, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, o Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, o presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; representando o Poder Judiciário, o presidente do Conselho Nacional de Justiça; e os demais representantes da sociedade civil como o presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e o presidente de confederação representativa de categoria econômica ou de centrais sindicais, habilitadas à indicação de conselheiros no tribunal administrativo.

Isso não impede que sejam encaminhados pedidos da sociedade civil a estes órgãos legitimados à proposição para análise jurídica e exercício da conveniência e oportunidade em aderir aos termos apresentados.

Deveras relevante destacar que o artigo 16 da Lei nº 13.988, de 2020, condiciona a decisão de adotar a transação tributária em determinado tema, a prévia manifestação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em atribuição dúplice na manifestação técnica e jurídica, destes órgãos integrantes do Ministério da Economia[1174].

Em termos procedimentais, após a manifestação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Ministro de Estado da Economia, no exercício da discricionariedade analisa a vantajosidade das concessões recíprocas, de critérios inerentes à legalidade e à constitucionalidade, e impacto na arrecadação, fiscalização e administração do objeto da transação. E, sendo o caso, autorizará a publicação dos editais, para publicação conjunta quando a transação for por adesão no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica[1175].

Os atos a serem executados para adesão pelos interessados são definidos nos editais. A competência para a autorização da transação e formalização é do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil quando versar sobre contencioso administrativo não judicializado e do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e corresponder a proposta que

(coords.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2021. *E-book*. Página RB-21.3. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/249869017/v1/page/RB-21.3>. Acesso em 25 nov. 2020.

[1174] *Cf.* arts. 29º da Portaria ME nº 247/2020.

[1175] *Cf.* parágrafo 1º, do art. 6º da Portaria ME nº 247/2020.

importe em valores superiores à R$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais), podendo ser delegada a ocupante de cargo em comissão do Grupo Direção e Assessoramento Superiores - DAS igual ou superior ao nível 5, ou de Função Comissionada do Poder Executivo - FCPE, de mesmo nível[1176].

A celebração de transação no contencioso, em relação a sanções tributárias sujeitas à transação no contencioso administrativo, a competência pode ser definida por ato normativo delegatório ou por edital e a princípio não recairá na autoridade que aplicou a sanção, salvo eventual delegação do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quando repercutir em valores inferiores de alçada. E necessariamente, quando envolver em contencioso administrativo judicializado ou judicial, a competência sempre recairá na estrutura hierárquica da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional[1177]. Na prática as formalizações de transações sempre envolvem as chefias regionais de cada órgão, afetos ao contencioso administrativo e judicial[1178].

Em relação ao aspecto material, a transação tributária no contencioso tributário fundado em tese jurídica deve versar sobre "relevante e disseminada controvérsia jurídica" que consideram as questões de natureza tributária que extrapolem ou superem os interesses individuais ou subjetivos do litígio instaurado relacionado a inexigibilidade, assim, a discricionariedade da Administração foi sensivelmente reduzida ou limitada pelo enunciado indicado no suporte material legislado do "caput" e parágrafo terceiro do artigo 16 da Lei nº 13.988, de 2020.

A Portaria nº 247, de 2020, do Ministro da Economia, em regulamentação do referido dispositivo normativo, define como relevância da controvérsia, se for comprovada, (i) no seu aspecto econômico igual ou superior a R$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais) decorrente dos processos administrativos e judiciais conhecidos, (ii) decisões divergentes entre as Turmas ordinárias e Câmara Superior do CARF ou (iii) sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial. E, disseminada controvérsia jurídica, quando (i) houver demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos em três Tribunais Regionais Federais; (ii) mais de cinquenta processos judiciais ou administrativos referentes a sujeitos passivos distintos; (iii) a existência de incidente de resolução de demandas repetitivas admitidas pelos Tribunais

[1176] *Cf.* artigo 38º da Portaria ME nº 247/2020.
[1177] *Cf.* artigo 13º da Lei nº 13.988/2020.
[1178] No caso da PGFN ao Procurador-Chefe da Defesa em conjunto com o Procurador-Regional da Fazenda Nacional.

processantes; (iv) demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativas de integrantes de determinado seguimento econômico ou produtivo.

Efetivamente, o artigo 30[1179] da Portaria nº 247, de 2020, exige a cumulatividade de um dos pressupostos de controvérsia disseminada e da relevância da controvérsia, de acordo com a pertinência de cada modelo, administrativo ou judicial.

Além disso, a norma exige em acréscimo, que as questões devem ultrapassar os interesses subjetivos da causa, possuindo um paralelo com os critérios da repercussão geral dos recursos extraordinários do artigo 1.035 do Código de Processo Civil, como reflexos econômicos, políticos, sociais ou jurídicos de alta relevância e quando contrarie súmula ou jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou tenha sido declarado a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

Adverte Paulo Cesar Conrado[1180] que o objeto da transação antiexacional deve se circunscrever na tese jurídica, no sentido que os interesses da causa possuem características mais intrassistêmicas como por exemplo a constitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária, do que elementos factuais nas lides tributárias.

Segundo Fernanda Donnabella Camano de Souza[1181] as definições de relevância e transcendência, ultrapassando os interesses subjetivos, devem estar conectados com a solução de uma questão jurídica de um caso aos demais que possuem similitude, garantindo a previsibilidade, a calculabilidade do direito, garantindo a segurança jurídica e imprimir a estabilidade, integridade e coerência da tese definida.

Constitui em requisito implícito, que o potencial aderente à proposta de transação de contencioso tributário tenha colocado em dúvida a legitimidade e

---

[1179] Art. 30. Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada aquela que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não afetadas a julgamento pelo rito dos recursos repetitivos, nos moldes dos arts. 1.036 e seguintes da Lei nº 13.105, de 2015. §1º A controvérsia será considerada disseminada quando se constate a existência de: I - demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, pelo menos, três Tribunais Regionais Federais; II - mais de cinquenta processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos; III - incidente de resolução de demandas repetitivas cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante; ou IV - demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo. §2º A relevância de uma controvérsia estará suficientemente demonstrada quando houver: I - impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos; II - decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF; ou III - sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial.

[1180] CONRADO, Paulo Cesar, 2023, *op. cit*., p. RB-16.7.

[1181] SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Os requisitos e os efeitos da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. *In.*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2021. E-book, página RB-17.3. Disponível em <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/249869017/v1/page/RB-17>. Acesso em 25 nov. 2020.

exigibilidade da obrigação, através de impugnação administrativa ou judicial, e que demonstre uma relevância da argumentação, com características de demanda ou contenda de massa[1182], a fim de caracterizar ou evidenciar um estado de litígio, que é pressuposto essencial do artigo 171 do Código Tributário Nacional.

A relevância da controvérsia jurídica deve sinalizar um grau de importância no status de dúvida e insegurança quando a definição da tese e a aplicação da norma jurídica em abstrato na formação da norma jurídica individual com a marca da definição de posicionamento dos julgadores administrativos ou judiciais.

Quanto ao requisito da controvérsia disseminada, prescrita no inciso III do § 1º do artigo 30 da Portaria ME nº 247, de 2020, não se justifica a limitação ao incidente de resolução de demandas repetitivas[1183] que se relaciona a objetivização do processo civil, expandindo efeitos da tese definida de questões jurídicas sobre matéria de direito com risco a isonomia e à segurança jurídica, ainda não resolvidas por uma sentença judicial transido em julgado.

Nessa moldura, deve ser interpretado o disposto regulamentar para construção da significação de molde a atingir e incluir todos os instrumentos processuais civis no tocante à relação jurídica tributária relativa a inexigibilidade com aspectos objetivos como ao recursos especiais repetitivos ou recurso extraordinário com repercussão geral diante do reconhecimento da existência de multiplicidade de recursos[1184] ou nas ações declaratórias de constitucionalidade[1185] ou declaratórias de inconstitucionalidade, em razão dos efeitos vinculantes que produzem à Administração Pública, antes de seu julgamento definitivo pelo Plenário ou pelas Seções ou Turmas.

Consequentemente, a Lei nº 13.988, de 2020, impede que seja objeto de transação no contencioso administrativo ou judicial, nas hipóteses do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, quando a jurisprudência for integralmente desfavorável à Fazenda Nacional, ou de precedentes persuasivos, nos moldes dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 do Código de Processo Civil, quando integralmente favorável à Fazenda Nacional.

[1182] SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de, *op. cit*., p. RB-17.3.

[1183] Art. 976. É cabível a instauração do incidente de resolução de demandas repetitivas quando houver, simultaneamente: I - efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito; II - risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica (Lei nº 13.105/2015).

[1184] Cf. artigo 1.036 da Lei nº 13.105/2015.

[1185] Art. 14. A petição inicial indicará: [...] III - a existência de controvérsia judicial relevante sobre a aplicação da disposição objeto da ação declaratória (Lei nº 9.868/1999).

Exempli gratia, em tema de sanção não-pecuniária de perdimento de mercadorias em operações de importações, não pode ser objeto de transação por adesão na hipótese desta ser transportada em contêiner, que não se confundem com embalagem ou acessório da mercadoria, razão pela qual é considerada ilícita sua apreensão em face da decretação da pena de perdimento da carga[1186]; nas hipóteses de falsidade ideológica consistente no subfaturamento do valor da mercadoria na declaração de importação aplicando-se apenas a pena de multa[1187], em razão de pareceres aprovados pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional que se enquadram nas prescrições do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

O procedimento administrativo pode se iniciar por provocação de vários legitimados, incluindo representantes da sociedade civil, sem prejuízo de postulação de qualquer pessoa a estes, que mediante apreciação técnica dos órgãos vinculados ao Ministério da Economia e uso da discricionariedade pelo Ministro da Pasta, nos limites da legislação. A Administração emite a sua manifestação volitiva, com as concessões consentidas, expedindo os atos para todas as pessoas que se enquadrem dentro dos requisitos para adesão, que para eficácia, depende de assentimento destes, caracterizando um ato receptício.

Uma vez definidas as condições e requisitos em edital divulgado pelos órgãos vinculados do Ministério da Economia, especificando de forma objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas, propondo à adesão a qualquer pessoa que esteja em litígio com a Fazenda Nacional, prestigiando a impessoalidade e publicidade, o ato administrativo assume contornos de vinculação, posto que a discricionariedade foi exercida em momento anterior, no qual se avaliou a adequação do objeto da proposta e a vantajosidade diante das concessões recíprocas e estimativa dos reflexos no contencioso administrativo e judicial.

A Portaria nº 247, de 2020, prevê a existência de controle administrativos sobre os indeferimentos e rescisões de transações, na medida em que regulamenta o direito à

[1186] BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/93/2013. Ato declaratório nº 1/2013. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2013/parecer%2093-2013.pdf. Acesso em 25 nov. 2020.

[1187] BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/1690/16. Ato declaratório nº 4/2018. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2018/parecer-crj-1690-2016.pdf. Acesso em 25 nov. 2020.

contestação e aos recursos hierárquicos, aplicando-se as disposições da Lei nº 9.784, de 1999[1188].

Neste aspecto esta modalidade de transação difere da transação na cobrança de créditos por iniciativa individual, pois o diálogo exercido entre as partes, pode ser estabelecido por representação aos legitimados inerentes à sociedade civil[1189] antes da definição dos requisitos em edital de acordo com a aprovação pelo Ministro da Economia e seus órgãos administrativos vinculados.

Conclui-se que, em similitude aos demais modelos de propostas por adesão na mediação e na transação tributária na cobrança do crédito fiscal, não se identificam os aspectos inerentes a consensualização em sua plenitude, ressaindo aspectos da formação de um ato negocial, porém, com flexibilização na medida em que a legitimidade de iniciativa para o diálogo é ampliada aos representantes da sociedade civil indicados na legislação.

Devido a rigidez normativa na escolha das teses jurídicas a serem objetos da transação no contencioso tributário enquanto não alterada a lei de regência para as hipóteses de iniciativa por transação individual ou pela legislação regulamentadora, o caminho a ser trilhado fosse a realização de audiências públicas ou consultas públicas com fundamento nos artigos 31[1190] e 32[1191] da Lei nº 9.784, de 1999, para imprimir uma relação dialógica mais efetiva condizente com um Estado Democrático fiscal[1192].

Nesta interação com os membros da sociedade poderiam ser capitalizadas as demandas e anseios dos contribuintes em matéria com alta litigiosidade tributária, realizando-se uma apreciação técnica quanto aos requisitos indispensáveis à significação de "relevante e disseminada controvérsia jurídica", de modo a ser alcança uma maior

---

[1188] *Cf.* artigo 17º e seguintes da Portaria ME nº 247/2020.
[1189] *Cf.* incisos V e VII do artigo 28 da Portaria ME nº 247/2020.
[1190] Art. 31. Quando a matéria do processo envolver assunto de interesse geral, o órgão competente poderá, mediante despacho motivado, abrir período de consulta pública para manifestação de terceiros, antes da decisão do pedido, se não houver prejuízo para a parte interessada. § 1º A abertura da consulta pública será objeto de divulgação pelos meios oficiais, a fim de que pessoas físicas ou jurídicas possam examinar os autos, fixando-se prazo para oferecimento de alegações escritas. § 2º O comparecimento à consulta pública não confere, por si, a condição de interessado do processo, mas confere o direito de obter da Administração resposta fundamentada, que poderá ser comum a todas as alegações substancialmente iguais (Lei nº 9.784/1999).
[1191] Art. 32. Antes da tomada de decisão, a juízo da autoridade, diante da relevância da questão, poderá ser realizada audiência pública para debates sobre a matéria do processo (Lei nº 9.784/1999).
[1192] TORRES, Ricardo Lobo, 2006, *op. cit.*, p. 1071.

eficiência administrativa neste modelo de solução alternativa de resolução de conflito tributário com exponente adesões pelos administrados[1193].

Em tema relacionado a transação no contencioso tributário relativo à prerrogativa sancionatória acaba sendo dificultada sobremaneira, devido aos requisitos estabelecidos nos § 2º do art. 30 da Portaria nº 247, de 2020, quando depender da comprovação de impacto econômico igual ou superior a R$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de reais) considerando a totalidade de processos judiciais e administrativos. Porém, entende-se que o cabimento de eleição de temas a serem esgrimidos pela transação no contencioso tributário, na hipótese de relevância de controvérsia jurídica pode ser suprido pelos demais requisitos[1194] a saber: (i) decisões divergentes entre turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF ou (ii) de sentenças e acórdãos judiciais conflitantes, são suficientes para a autorização de transação tributária.

Assim, vislumbra-se a possibilidade de utilização deste instrumento de relação dialógica entre a Administração Pública e o contribuinte, quando preenchidos os pressupostos legais, demonstrando a existência de concessões mútuas em regime de colaboração para terminação de litígios, quando a norma jurídica protetiva do Estado assim o permita, a concertação da sanção tributária isolada ou em conjunto com o crédito tributário, como elemento da obrigação tributária.

A Administração Pública Federal somente possibilitou a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica sobre o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) a empregados e diretores sem a incidência das contribuições previdenciárias[1195] e o aproveitamento fiscal de despesas de amortização de ágio decorrente de aquisição de participações societárias[1196], restringindo-

---

[1193] Sandra Holanda, auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil no Evento de linha de pesquisa em direito tributário informou que a quantidade de adesões ao Edital nº 9/2022 que trata da transação no contencioso tributário relacionado ao tema da amortização de ágio decorrente de aquisição de participações societárias atingiu 53 (cinquenta e três) interessados (In. **Transação tributária federal: diálogos com a RFB e a PGFN.** Vídeo (3h:13min). [Live]).

[1194] "Para além disso, os diplomas mencionados exigem que a controvérsia trazida ao contexto da transação seja considerada disseminada (o que se verificaria por seu potencial multitudinário) e relevante (aspecto definido pela indefinição da orientação jurisprudencial ou pelo impacto econômico, considerado presente quando a soma das demandas envolvendo a tese suplanta o valor normativamente fixado" (CONRADO, Paulo Cesar, 2023, *op. cit*., p. RB-16.7).

[1195] *Cf*. Edital nº 11/2021. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2021/maio/novo-edital-para-fazer-acordo-com-a-receita-federal/edital-11-2021-transacao-de-relevante-controversia-juridica.pdf/view. Acesso em 02. nov. 2022.

[1196] *Cf*. Edital nº 09/2022. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal./pt-br/centrais-de-conteudo/editais/transacao-tributaria/edital-de-transacao-por-adesao-me-pgfn-no-9-2022/view. Acesso em 02. nov. 2022.

se a reduções globais dos tributos, multas, juros e demais encargos nos patamares progressivos de 30% (trinta pontos percentuais) à 50% (cinquenta pontos percentuais).

Neste altiplano, pode-se mencionar como hipótese a ser aferida sobre a possibilidade de transação no contencioso tributária sobre a sanção pecuniária de forma isolada de multa isolada de 50% (cinquenta pontos percentuais), decorrente de compensação não homologada ou indevida que não decorre de uma falsidade, prevista atualmente § 17º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e submetida ao julgamento pelo Supremo Tribunal Federal na ação direta de inconstitucionalidade nº 4.905/DF, ainda pendente de julgamento.

Este tema de discussão jurídica se adequa aos requisitos de disseminada controvérsia jurídica, pois atinge "mais de cinquenta processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos", se adequa ao instrumento de resolução sobre matéria de direito com risco a isonomia e à segurança jurídica; e ainda, a existência de relevância da controvérsia pela presença de sentenças e acórdãos divergentes no contencioso judicial, isso sem levar em conta o impacto econômico evidente, atendendo a proposição inserida no regulamento.

Alguns potenciais benefícios ecoam na transação antiexacional, com destaque para a Administração Tributária com o abreviamento do tempo de litígio gerando reflexos inerentes a redução de custos e a "inconsistência da jurisdição[1197]" que decorrem da proliferação das chamadas "teses filhotes" de uma tese jurídica, encontrando elementos que trazem estímulos ao exercício da oportunidade e conveniência administrativa, antecipando aos riscos inerentes aos julgamentos judiciais, criando oportunidades para uma arrecadação eficiente. E, ainda o soerguimento de impedimento ao crescimento e à retomada do litígio que se encontro encerrado com a formalização do consenso, impulsionando a superação da dúvida interpretativa com efeitos prospectivos.

Destarte, percebe-se que a Administração Tributária deve percorrer um longo caminho na utilização deste mecanismo incidente, isoladamente, sobre a prerrogativa sancionatória como método de solução de conflitos tributários ou sobre as sanções não pecuniárias interventivas como forma de atribuir uma funcionalidade em busca do interesse público a ser alcançado com uma maior eficiência e efetividade no cumprimento de normas jurídicas, que numa formatação por adesão encontram diversos óbices ao seu desenvolvimento.

[1197] CONRADO, Paulo Cesar, 2023, *op. cit*., p. RB-16.8.

CONCLUSÕES

O tributo pode ser compreendido como relação jurídica de Direito Tributário, que resulta numa obrigação pecuniária, *ex lege*, relacionando uma pessoa de direito público como sujeito ativo e alguém qualificado como sujeito passivo, observando os critérios constitucionais explícitos e implícitos, e que não se constitua em sanção de ato ilícito.

A sanção tributária como decorrência do exercício de poder inerente a atividade administrativa que engloba o desempenho de todas as atribuições punitivas que o Estado detém, e exerce contra atos que atacam ou maculam a ordem jurídica tributária, com a finalidade precípua de atingir o interesse público com a racionalização desta atividade e garantindo o respeito ao cumprimento das normas jurídicas pelos membros da sociedade.

De acordo com a análise dos planos da semiótica do Direito é possível realizar uma distinção segura entre tributo e sanção tributária.

No aspecto lógico-sintático, tributo é o resultado ou produto que decorre da descrição de eventos ou acontecimentos de cunho econômico, descritos na norma antecedente composta de um aspecto material prescrevendo um comportamento, de um aspecto temporal relacionado ao momento do nascimento da obrigação e um aspecto espacial que corresponde ao local do surgimento da obrigação, conectados por um implicativo condicional, pelo dever-ser, modalizado em obrigado, proibido ou permitido, prescrevendo uma relação jurídica estabelecida entre dois sujeitos em torno de uma prestação, criando um dever jurídico.

A sanção tributária, numa estrutura lógica-sintática, corresponde a consequência prevista na norma secundária para o caso de descumprimento de um dever jurídico de pagar tributo, prevista no antecedente normativo que o qualifica como uma ilicitude, estabelecendo uma nova relação jurídica angular de natureza processual, sujeitando-se a sua aplicação por um ato do Estado-juiz, mediante provocação do titular do direito subjetivo violado.

No aspecto semântico, tributo possui como pressuposto sempre a realização pelo sujeito passivo da relação jurídica de um ato lícito, de acordo com os critérios que disciplinam a incidência da norma tributária (aspectos material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal), dimensionado segundo a grandeza econômica do evento. A sanção tributária neste aspecto, parte da apreciação do conteúdo material da norma sancionatória, no sentido de que a valoração da ilicitude deve sempre recair em situações

que denotem a antijuridicidade, quando há a ofensa ao um bem jurídico tutelado pelas normas primárias de conduta que prescrevem um dever jurídico.

E, no plano pragmático, o tributo é o resultado de uma incidência normativa que prevê o dever de pagar uma determinada quantia ao Estado com a finalidade arrecadatória ou extrafiscal, de estímulo de modificação de comportamento lícito. A sanção tributária é uma resposta institucionalizada às violações das normas jurídicas decorrentes de práticas ilícitas, denotando várias funções ou finalidades como a punitiva, a preventiva (ou dissuasória) e a reparadora.

Para a construção de uma norma jurídica sancionatória tributária prevalece o plano lógico-sintático que permite a definição de uma norma hipotética-condicional.

A norma primária sancionatória, vinculada logica e sintaticamente com a regra matriz de incidência tributária, é composta por enunciados descritivos dos consequentes normativos das normas primárias de conduta que prescreve como consequência o dever jurídico do sujeito passivo cumprir determinada obrigação ou prestação em relação ao sujeito ativo, adotando a norma primária sancionatória o não cumprimento ou não-prestação como uma ilicitude.

A norma secundária sancionatória acolhe como hipótese de incidência o descumprimento da conduta relacionada ao modal deôntico e prescreve como consequência outra relação jurídica entre o sujeito ativo da relação jurídica primária e o órgão competente para aplicar a consequência normativa que coercitivamente imporá a sanção tributária em face do sujeito passivo.

Assim sendo, a estruturação da regra-matriz de incidência tributária permite a construção de uma regra-matriz de incidência sancionatória, com a descrição no antecedente normativo do aspecto material, do aspecto espacial e do aspecto temporal, e no consequente, o aspecto pessoal e o aspecto quantitativo, agregado de elementos acidentais a depender de cada modelo de providência sancionatória.

A prerrogativa sancionatória tributária pode ser objeto de negociação com os administrados como uma alternativa à disposição do agente público para execução do interesse público, com o alcance da finalidade administrativa e como instrumento para garantia de efetividade das normas tributárias, que trazem organicidade ao sistema tributário constitucional hábil a permitir a concretização das políticas públicas e tutelas constitucionais.

Essa ilação, decorre da aferição de diversos paradigmas que projetaram novos vetores ou sofreram influências com a mutação inerente ao Direito Constitucional, ao

Direito Administrativo Sancionador, exigindo a reinterpretação de valores, instrumentos, mecanismos e objetivos que orientam a atividade administrativa imperativa, unilateral e verticalizada entre o Estado e o administrado na relação jurídica.

Havendo por consequência, plena compatibilidade no desenvolvimento da consensualidade no Direito Tributário Sancionador que se ancora nestes parâmetros, com seus matizes em decorrência das características inerente a relação jurídica sancionatória tributária.

A Constituição Federal de 1988, adotou como modelo estruturante a formação de um Estado Democrático de Direito elegendo como fundamentos ou valores supremos a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre inciativa e o pluralismo. E possuindo como objetivos fundamentais a constituição de "uma sociedade livre, justa e solidária", no plano internacional a "solução pacífica dos conflitos", o fortalecimento dos direitos e garantias fundamentais, erigindo-se em cláusulas pétreas, não podendo ser suprimidas por eventual reforma constitucional, revelando a vedação de retrocesso no âmbito dos direitos e garantias fundamentais.

O Estado Democrático de Direito com uma atuação prospectiva para soluções eficientes de suas tarefas, através deste novo paradigma necessita realizar uma adequada composição de interesses com a abertura de diálogo com o administrado, em compromisso aberto, com a adoção de soluções administrativas consensuais e acordadas, com o incremento da assunção espontânea dos ajustes eventualmente firmados.

A Administração Pública assim, deve exercer as suas atividades dotadas de maior eficiência com aberturas dialógicas, dentro de uma perspectiva de um Estado plural, catalizador de demandas e proliferador de interesses, com imprescindível aprimoramento da funcionalidade dos órgãos estatais no desempenho de suas prerrogativas sancionatórias.

A processualização do ato administrativo no contexto de uma relação jurídica-administrativa contribuiu para a horizontalidade desta relação entre o Poder Público e o administrado, permitindo o controle do ato antes de sua edição, durante o processo de formação do ato decisório e na sua implementação, contribuindo para a formação de atos concertados entre as partes.

A nova concepção ou construção de sentido do interesse público como finalidade da ação administrativa, numa sociedade multifacetada, passou a ser compreendido como a proteção de valores adotados pela Constituição Federal e corresponde a busca do bem

comum da sociedade, que objetiva a realização da dimensão pública dos interesses dos indivíduos.

Com a proteção dos direitos fundamentais pela Magna Carta e pela crescente constitucionalização do Direito Administrativo admitiu-se a proliferação e adoção de novos mecanismos consensuais entre a Administração e o particular, em direção ao alcance das finalidades públicas, havendo nesta compreensão, que a supremacia do interesse público pode ser realizado com a celebração de atos consensuais, não havendo um impedimento absoluto, realizando a ponderação de valores, um norte para sua delimitação.

A racionalidade na aplicação de sanções jurídicas podem ser utilizadas como estratégias punitivas em suas mais variadas expressões pela Administração Pública, como função otimizadora e compositora de interesses públicos tutelados pela ordem jurídica, conferindo um maior grau de eficiência e efetividade no restabelecimento da norma jurídica violada e na potencialidade da ampliação subjetiva da responsabilização, fundamentam a utilização de mecanismos negociais e premiais, inclusive sob a luz dos vetores dos princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade, da razoabilidade e da economicidade.

O pragmatismo jurídico que se desmembra nos elementos conceituais do antifundacionalismo, o contextualismo, o consequencialismo como decorrência de um discurso filosófico, que prestigia a mutabilidade dos conceitos e institutos por meio do experimentalismo, na valorização do caso concreto como referencial a ser observado na solução de uma determinada questão com olhar ao aspecto prático, e uma aferição prospectiva de eventuais consequências concretas, fundamentam que a consensualidade sobre o ato administrativo podem conformar uma decisão mais adequada para a realização da finalidade pública.

Hodiernamente, no Direito houve uma modificação de posturas interpretativas em se admitir os usos de ferramentas consensuais sobre o poder punitivo estatal como uma caixa de ferramentas ou um instrumento com caráter funcional, que promove a harmonização dos dispositivos legais, atribuindo racionalidade, coerência e efetividade do ordenamento jurídico.

A consensualização sobre as sanções administrativas surge como uma nova funcionalidade à prerrogativa imperativa, atribuindo uma capacidade institucional do Poder Público para impulsionar a persuasão como alternativa a realização mais célere e eficaz do interesse público tutelado. E exerce uma funcionalidade de racionalização na

tomada de decisão a ser realizada pela autoridade pública no âmbito de determinado litígio instaurado, convolando-se em instrumental mediante um debate dialógico com os sujeitos que decorrem da relação jurídica sancionatória, como uma alternativa, apontando que o caminho do consenso pode ser a deliberação mais adequada e eficiente, sem abandono das competências institucionais.

A teoria da regulação responsiva admite a interdependência de medidas persuasivas e punitivas, com plena compatibilidade com o Direito Tributário, e permite que o Estado e o contribuinte realizem arranjos para alcançar a conformidade fiscal como objeto, através da lógica de uma pirâmide regulatória, e infere-se que a consensualidade constitui em força motriz para atingir o interesse público e como meio mais adequado a serem tomadas decisões ótimas no caso concreto.

O Direito como instrumento jurídico de concretização dos valores do Estado Democrático de Direito deve otimizar a construção de suas ações administrativas num regime de ponderação de interesses e valores que são obtidos dos princípios constitucionais, impondo ao administrador, especialmente em processos decisórios, o exercício de sua prerrogativa pública um juízo de valor com máxima efetividade dos princípios constitucionais.

Notadamente, alguns princípios constitucionais amparam a consensualidade sobre a prerrogativa sancionatória como meio de se alcançar o bem comum, estabelecendo a abertura da comunicação, do diálogo e do debate, bem como, no exercício da ponderação de valores, com a finalidade de se alcançar os melhores resultados, sem se descurar do respeito aos direitos fundamentais.

O princípio democrático e da cidadania projetam vetores interpretativos no Direito que assume um papel relevante de propiciar uma maior participação popular com função dissuasória na tomada de decisão administrativa, seja no âmbito da construção e edificação de políticas públicas ou no alcance das finalidades públicas tuteladas pelo Estado sempre ponderando os interesses dos administrados com o interesse coletivo, podendo ser objeto de terminação de potenciais conflitos por meio de atos consensuais, sem lhe retirar a possibilidade do exercício da competência imperativa e unilateral da Administração Pública, mas prestigiando sempre a máxima efetividade dos valores democráticos e demais preceitos constitucionais.

A consensualização como método de alcançar outros valores prestigiados pela Constituição Federal como a eficiência da Administração Pública, no que concerne ao âmbito da negociação de prerrogativas públicas como forma de solução célere e eficaz de

conflitos envolvem um robustecimento da atividade discricionária dos órgãos administrativos, que transitam suas apreciações dentro dos quadros normativos. De modo que deve projetar novas luzes interpretativas no sentido de se admitir a vinculação positiva da Administração ao conceito de juridicidade, que congrega todo o ordenamento jurídico composto pela pirâmide normativa do positivismo, a Constituição Federal, as leis, os decretos e regulamentos administrativos.

O Direito Tributário Sancionador decorre *ius puniendi* assentado nas diferenças de regimes jurídicos das sanções com finalidades punitivas, de modo que não se aplica o princípio da estrita legalidade tributária, a priori sujeitando-se ao princípio da legalidade como um dos vetores da atividade administrativa como a vinculação positiva à juridicidade à partir da interpretação da Constituição Federal e os valores protegidos pela norma fundamental, especialmente no tocante a competência e disciplina a respeito da consensualidade como mecanismos de máxima efetividade.

Assim, a prerrogativa da consensualidade pode ser estabelecida por meio de norma geral abstrata em lei ordinária que defina competência da autoridade administrativa ou construída pela hermenêutica, permitindo ao poder regulamentar a sua disciplina quando fundamentada na norma jurídica, neste caso recaindo na autoridade máxima do órgão, em se tratando de penalidades que decorram do *ius puniendi*, premissa adotada para as sanções tributárias.

A consensualidade é uma alternativa posta à disposição da Administração para imprimir uma decisão eficiente, logrando maiores resultados atendendo a finalidade expressa no interesse público com a concretização da Constituição Federal e da legislação, e compatível com o dever-poder de emissão de atos imperativos e unilaterais como na imposição de sanção jurídica, no exercício de conduta racional, coerente e proporcional. E ainda, a adoção pela Administração Pública da consensualidade em sua ação administrativa na persecução da proteção do interesse público, importa em maior eficiência alocativa da atuação estatal, permitindo uma elevação da tutela dos bens jurídicos, com menor oneração do particular, que diante da concertação dos atos, geram efeitos persuasivos na correção das condutas em direção ao cumprimento das normas jurídicas, evitando-se as práticas ilícitas.

A tomada de decisão de emissão de atos concertados pela Administração Pública na perspectiva da razoabilidade pressupõe a ponderação de todos os interesses colocados em jogo pelos intervenientes no caso em concreto, resultando numa decisão equilibrada e moderada pelo princípio da eficiência administrativa, com o objetivo de proporcionar a

maior satisfação do interesse público e otimização do bem comum. A decisão razoável se traduz, assim, num mínimo de aceitabilidade de eficiência e em um resultado ponderado e equilibrado.

A celebração de um ajuste concertado entre o Poder Público e o administrado não viola o princípio da isonomia se dentro de valores justificadores da medida, ao invés de uma imposição de uma penalidade por violação do dever jurídico, se o tratamento diferenciado se fundar em critérios objetivos e possuir uma correlação valorativa e um argumento lógico ao fim visado pela distinção, extensível aos demais sujeitos se não for restringida pela norma, por razões relevantes que afetem a eficiência administrativa.

O princípio da impessoalidade numa conotação positiva significa que a Administração deve valorar os vários interesses relevantes congruentes com a neutralidade, a isenção e a objetividade, sem perquirir sobre a subjetividade dos partícipes na celebração de ajuste consensual, aferindo a maior eficiência administrativa em direção à finalidade pública. E o dever de imparcialidade possui um sentido de uma neutralidade, que impede a existência de influências políticas ou de interesses alheios a finalidade do ato administrativo na consecução do bem comum.

Destarte, a celebração de mecanismos consensuais de solução de conflitos com a Administração Pública com a prerrogativa sancionatória, como alternativa a ser mensurada no âmbito da discricionariedade administrativa, encontra justificativa e fundamentos no princípio da impessoalidade e imparcialidade, mas não encerrando uma obrigatoriedade imposta para a substituição da potestade administrativa.

O princípio da duração razoável no processo administrativo, na vertente do Direito Tributário Sancionador, projeta luzes interpretativas sobre todo o sistema jurídico, servindo de norte para reformulação de instituições e instrumentos processuais mais eficientes na relação jurídica administrativa. Esta proteção constitucional não se destina exclusivamente a inserção de celeridade na prolação de uma decisão final, no sentido de compulsoriedade, pelo contrário, é um preceito valorativo que se adequa perfeitamente aos atos e condutas concertadas entre o particular e a Administração Pública, que possibilita a abreviação do curso do processo administrativo, alcançando a pacificação social, através de métodos de solução de conflitos consensuais.

Quanto aos instrumentos aptos à consensualidade no Direito Tributário brasileiro, os programas de parcelamentos especiais trazem em sua conformação a possibilidade de recomposição da ordem jurídica com o cumprimento da obrigação tributária de forma prestacionada, através de incentivos por meio de anistias sobre a

atividade sancionatória inerente as multas punitivas, mas não se qualificam com ato inerente a consensualização por ser mero ato de adesão aos requisitos previamente estabelecidos pelo legislador, conferindo um direito subjetivo a ser observado pelo Estado.

A mediação prevista na Lei nº 13.140, de 2015, se consubstancia num método de solução de conflitos que se caracteriza pela atuação de um terceiro imparcial e sem poder de decisão que age auxiliando e estimulando as partes a chegarem em um consenso para superação da controvérsia.

A respeito da sua aplicação em matéria tributária, o artigo 38 veda que a controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público e a celebração de termo de ajustamento de conduta, quando relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União.

Em matéria sancionatória, conforme construção da norma jurídica, é fraqueado aos órgãos ou entidades de direito público que integram a Administração Pública Federal e empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias à submissão do conflito à composição extrajudicial com o auxílio da Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal.

Porém, no tocante aos particulares, no caso de sanções pecuniárias diante da equiparação da penalidade pecuniária à obrigação principal conforme § 3º do art. 113 do CTN, ao crédito tributário, para no final das contas viabilizar o uso dos mesmos meios de constituição e de cobrança, as multas punitivas não podem ser objeto de mediação quando envolver particulares.

Isso não, significa que as demais sanções tributárias classificadas metodologicamente como sanções não pecuniárias interventivas possam ser objeto de solução adequada de conflitos tributários *lato senso*, se presente os pressupostos normativos que atendam o interesse público com a emissão de atos concertados com a Administração.

A mediação tributária não pode ser realizada na formatação da transação por adesão, prevista no art. 35 da Lei nº 13.140, de 2015, pois isso importaria em transferir a solução para ajustes parametrizados sem levar em consideração aos aspectos inerentes a composição de conflitos por meio da consensualização ou negociados numa linha de comunicação dialógica com o administrado (ou entidade pública), do qual se torna necessário um esforço argumentativo para demonstrar o aprofundamento dos motivos que levaram ao acordo administrativo.

A respeito da transação tributária, regulamentada pela Lei nº 13.988, de 2020, assume a natureza de contrato fiscal, pois o elemento da facultatividade aliado ao da mútua colaboração colmatam o modelo cooperativo e consensual de encerramento do litígio.

A transação tributária dever ser interpretada como ferramenta ou instrumental para alcançar os valores constitucionais aspirados pela sociedade, notadamente a concertação de sanções tributárias podem ser objeto de acordo com a abertura de acervo probatório e possibilitar o alcance de ativos disponíveis, desde que acompanhados com o adimplemento tributário, e inserção em regime de conformidade fiscal.

As modalidades de transações tributárias podem ser divididas em: a) transação na cobrança de créditos ou exacional, que pode ser subdividida em a.1) transação na cobrança de créditos fiscais; a.2) transação na cobrança de créditos de pequeno valor; e, b) transação no contencioso tributário ou antiexacional.

A transação exacional decorre de um litígio instaurado em razão da constituição do crédito fiscal e se relaciona ao adimplemento da obrigação com a satisfação do bem da vida, ou aspectos relativos à instrumentalidade no processo executivo ou satisfativo perseguido pelo sujeito ativo da relação processual. E, a transação antiexacional encontra-se relacionada com o litígio instaurado em função de uma discussão jurídica que afastou ou não a vinculação em torno de um dever jurídico ligado ao direito material, notadamente capitaneado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária em sede administrativa ou judicial.

A transação na cobrança na cobrança de créditos fiscais, segundo a conformação legislativa, a negociação incidente sobre a potestade sancionatória limitada em percentuais depende necessariamente da recomposição do tributo devido e não adimplido, realizando em verdade, uma recomposição da ordem jurídica violada na medida em que exige uma relação equalizada pela boa-fé na afirmação da recuperabilidade global dos ilícitos nas diversas alternativas previstas na lei, sendo que estas limitações impedem o seu desenvolvimento como instrumento autônomo, sobre a sanção tributária pecuniária.

De igual modo, a transação na cobrança de créditos de pequeno valor realizadas por meio de adesão à proposta da União não se identifica o exercício da consensualidade em sua completude no exercício pleno de exercício de uma autonomia de vontade e ajuste numa comunicação dialógica. E seguem as mesmas característica inerentes à modalidade antecedente quando a inviabilidade de negociação sobre a potestade sancionatória como dotada de autonomia.

A transação no contencioso tributário somente se realiza por meio de adesão, e o seu objeto é definido por ato do Ministro de Estado da Economia, e permite a participação de terceiros, com poder de sugestão de inclusão de temas que se adequem ao modelo de composição, notadamente aos que atuam nesta área da ciência do Direito e contencioso.

Esta modalidade não é aberta em todos os casos aos administrados, possuindo requisitos próprios e especiais, mas que se constitui em meio adequado à solução de controvérsias em litígios tributários, afastando a jurisdição. Nada impede que a Administração Tributária eleja como objeto a transação incidente sobre a prerrogativa sancionatória desde que possua a qualificação de "relevante e disseminada controvérsia jurídica".

Neste aspecto, a modalidade de transação antiexacional difere da transação na cobrança de créditos por iniciativa individual, pois o diálogo exercido entre as partes, pode ser estabelecido por representação aos legitimados inerentes à sociedade civil antes da definição dos requisitos em edital de acordo com a aprovação pelo Ministro da Economia e seus órgãos administrativos vinculados.

Vemos que, em similitude aos demais modelos de propostas por adesão na mediação e na transação tributária na cobrança do crédito fiscal, não se identificam os aspectos inerentes a consensualização em sua plenitude, ressaindo aspectos da formação de um ato negocial, porém, com flexibilização na medida em que a legitimidade de iniciativa para o diálogo é ampliada aos representantes da sociedade civil indicados na legislação.

Devido a rigidez normativa na escolha das teses jurídicas a serem objetos da transação no contencioso tributário enquanto não alterada e lei de regência para as hipóteses de iniciativa por transação individual ou a legislação regulamentadora, o caminho a ser trilhado fosse a realização de audiências públicas ou consultas públicas com fundamento nos artigos 31 e 32 da Lei nº 9.784, de 1999, para imprimir uma relação dialógica mais efetiva condizente com um Estado Democrático fiscal.

Destarte, conclui-se que atualmente no ordenamento jurídico não existem arranjos jurídicos para o exercício da consensualização sobre as sanções tributárias realizadas isoladas pelo agente público, salvo quando integradas na recomposição do crédito tributária em virtude de cobrança no tocante a transação tributária.

No entanto, vislumbra-se no modelo da transação do contencioso a possibilidade de celebração de atos consensuais com a Administração incidente somente sobre a

potestade sancionatória, mas sem um efetivo exercício de um diálogo colaborativo entre as partes, face ao estabelecimento de procedimento de adesão à transação por regras estipuladas em edital.

A única exceção em que se admite a consensualização da sanção tributária, com a abertura de um diálogo, é a mediação tributária quando envolver aos órgãos ou entidades de direito público que integram a Administração Pública Federal e empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, nos limites da Lei nº 13.140, de 2015, por intermédio da Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AYRES, Ian; BRAITHWAITE, John. **Responsive regulation. Transcending the deregulation debate**. New York (USA): Oxford University Press, 1995

ALENCAR, Leandro Zannoni Apolinário de. **O novo direito administrativo e governança pública. Responsabilidade, metas e diálogos aplicados à administração pública do Brasil**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. Ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2015.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. **Contrato administrativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

_____ Mecanismos de consenso no direito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo Marques (coords.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ALMEIDA, Tiago de Lima. **O dever fundamental de pagar tributo no estado democrático de direito**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Universidade Pontifícia Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

ALVES, Evelin Teixeira de Souza. Limites para a fixação de sanções tributárias pecuniárias formais. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, vol. 6, p. 85-113, mai.-jun. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Lições de direito administrativo**. 5. ed. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____ **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ANNIBALDI, Jimena Beatriz; PICCIONI, Ivanna Mariel. **Infracciones y sanciones tributarias**. 2012. 94 f. Trabajo de Investigatión. Facultad de Ciencias Económicas del Universidade Nacional de Cuyo, Mendonca (Argentina), 2012.

ANTÓN, F. Serrano. **La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales.** Madrid: Asociación española de Asesores Fiscales, 1996.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. A concepção pós-positiva do princípio da legalidade. **Revista de Direito Administrativo,** Rio de Janeiro (RJ), v**.** 236, p. 51-64, 2004a. DOI: 10.12660/rda.v236.2004.44672. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44672>. Acesso em 20 nov. 2020.

_____ O princípio da eficiência. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro (RJ), v. 237, p. 1-6, 2004b. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44361>. Acesso em 07 mai. 2022.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. Semiótica jurídica. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, tomo I (recurso eletrônico). In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro; FREIRE, André Luiz (coords.). São Paulo: Universidade Católica de São Paulo, 2017.

ARAUJO, Clarice von Oertzen. **Incidência jurídica: teoria e crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

ATALIBA, Geraldo**. Hipótese de incidência tributária**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____ Imposto de renda: multa punitiva. **Revista De Direito Administrativo**, Rio de Janeiro (RJ), v. 126, p. 547–557, out./dez. 1976. DOI: 10.12660/rda.v126.1976.42096. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/42096/40786>. Acesso em 26 mar 2022.

_____ Recurso em matéria tributária. **Revista de Informação Legislativa** (Senado Federal), Distrito Federal (DF), v. 25, n. 97, p. 111-132, jan./mai. 1988. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181823>. Acesso em: 20 mar. 2022.

ATHAYDE, Amanda. **Manual dos acordos de leniência no Brasil. Teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

AUCEJO, Eva Andrés. Sistema de resolución alternativa de conflitos (ADR) em derecho tributário español y comparado. Propuestas para Latinoamérica y España. **Revista Derecho del Estado**, n. 37, julio-diciembre de 2016, p. 3-68. Disponível em: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/4773>. Acesso em 19 mai. 2022.

ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador (BA), n. 4, out.-dez. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=67>. Acesso em 07 mai. 2022.

AZEVEDO, Álvaro Vilaça de. **Curso de direito civil – contratos típicos e atípicos**. Vol. IV. São Paulo: Saraiva, 2019.

BAGNOLI, Vicente. **Direito econômico e concorrencial**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. *E-book*. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html/985fcd9324b1dd3d4807496202e5f87310>. Acesso em 07 nov. 2020.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. DERZI, Misabel (atualizadora). Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CAMPOS, Sarah. A Administração Pública consensual na modernidade líquida. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte (MG), ano 14, n. 155, p. 31-43, jan. 2014.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BERBEL, Vanessa Vilela. Diálogo entre a teoria dos jogos de linguagem e a teoria dos sistemas. **Revista Direito & Práxis**, Rio de Janeiro (RJ), v. 06, n. 10, p. 233-260, 2015. DOI: <https://doi.org/10.12957/dep.2015.12346>. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/revistaceaju/article/view/12346>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BINENBOJM, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador (BA), n. 13, mar.-mai. 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=262>. Acesso em 24 abr. 2022.

_____ **Poder de polícia, ordenação e regulação. Transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador**. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

_____ **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. São Paulo: Manole, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 6. ed. São Paulo: Edipro, 2016.

BOSCATO, Neuri Antônio; ZAMBAM, Neuro José. Políticas públicas de conciliação e mediação para solução de conflitos: abordagem a partir de Amartya Sen. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Brasília (DF), v. 21, n. 02. p. 183-204, abr./jun. 2022. DOI: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.21.e03.2022>. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/issue/view/174>. Acesso em: 26 mai. 2022.

BRAITHWAITE, Valerie. Responsive regulation and taxation: introduction. **Law & Policy**, v. 29, n. 1, p. 3-10, 2007. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1467-9930.2007.00242.x>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Ano CXXVI, n. 191-A, 05 out. 1988. Seção 1, p. 1.

_____ Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976. Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Brasília, DF. Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1455compilado.htm>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598compilado.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm>. Acesso em: 23 mar 2022

_____ Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 23 mar 2022

_____ Lei nº 8.177, de 1 de março de 1991. Estabelece regras para a desindexação da economia e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8177.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. Dispõe sobre impostos e contribuições federais, disciplina a utilização de cruzados novos e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8218.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8870.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022

_____ Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Segunda Seção de Julgamento). Recurso Voluntário no Processo nº 18470.730847/2015-36. Conselheiro Relator Marcelo Freitas de Souza Costa. Sessão de 09 de maio de 2019. Recorrente: Pedro José Barusco. Interessado: Fazenda Nacional. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18470730847201536_6091705.pdf>. Acesso em 14 abr. 2022.

_____ Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Primeira Seção de Julgamento). Acórdão nº 1201002.470. J. 18 de setembro de 2018. Recorrente: S. Z. Importação e Exportação Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10925000971200847_5927331.pdf>. Acesso em 08 abr. 2022.

_____ Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Primeira Seção de Julgamento). Recurso Voluntário nº 173.389. Conselheira Relatora Albertina Silva Santos de Lima. Sessão de 05 de julho de 2010. Recorrente: Cristiano Ferreira Monteiro. Interessado: Fazenda Nacional. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/14751000063200509_6032848.pdf.pdf>. Acesso em 14 abr. 2022.

_____ Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Terceira Seção de Julgamento) Acórdão nº 3803-006.888. Recorrente: Asap Importação e Exportação Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator: Conselheiro Paulo Renato Mothes. Brasília, DF, 28 de janeiro de 2015. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12466722476201259_5478132.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2022.

_____ Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo ICMS nº 66, de 3 de julho de 2009. Dispõe sobre a instituição do Sistema de Inteligência Fiscal (SIF) e intercâmbio de informações entre as unidades da Federação. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009>. Acesso em: 02 jun. 2022.

_____ Ministério da Economia. Conselho de Contribuintes (Primeiro). Recurso nº 146.913. Conselheiro Relator Paulo Jacinto do Nascimento. J. 24 de março de 2006. Recorrente: 1ª Turma DRJ/Belém/PA. Interessado: Dismar Distribuidora de Bebidas São Miguel Arcanjo Ltda. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10240000695200492_4230145.pdf>. Acesso em 14 abr. 2022.

_____ Ministério da Economia. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Revista de Informações e Debates do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Ano 9. Edição 72, jun. 2012. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2759:catid=28&Itemid=23>. Acesso em 09 nov. 2020.

_____ Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT/nº 226/2013. Brasília, DF, 2013. 7f.

_____ Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/93/2013. Ato declaratório nº 1/2013. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2013/parecer%2093-2013.pdf>. Acesso em 25. nov. 2020.

_____ Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 284/2014. Brasília, DF, 2014. 18 f. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset?q=284>. Acesso em: 25. nov. 2020.

_____ Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PFGN/CRJ nº 269/2015. Brasília, DF, 2015. 97 f. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset?q=269>. Acesso em: 13. jun. 2022.

_____ Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT nº 1499/2016. Brasília, DF, 2016. 90 f. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/0014992016>. Acesso em: 13. jun. 2022.

_____Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CAT/nº 707/2017. Brasília, DF, 2017. 26 f. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/0007072017>. Acesso em 13 jun. 2022.

_____ Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ/1690/16. Ato declaratório nº 4/2018. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/2018/parecer-crj-1690-2016.pdf>. Acesso em 25 nov. 2020.

_____ Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer SEI nº 16614/2021/ME. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/>. Acesso em 13 dez. 2022.

_____ Ministério Público Federal (5ª Câmara de Coordenação e Revisão). Nota Técnica nº 1/2017. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/nt-01-2017-5ccr-acordo-de-leniencia-comissao-leniencia.pdf>. Acesso em 28 abr. 2022.

_____ Presidência da República. Guia da Política de Governança Pública. Brasília. 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/centrais-de-conteudo/downloads/guia-da-politica-de-governanca-publica>. Acesso em 09 nov. 2020.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo no Recurso Especial nº 1.280.482/SC. Agravante: Santana Administração, Construção e Incorporações de Imóveis Ltda. Agravado: Município de São José. Relator Ministro Herman Benjamin. J. 07 de fevereiro de 2012. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201102257221&dt_publicacao=13/04/2012>. Acesso em: 01. jun. 2022

_____ Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.276.692/RS. Agravante: S Panizzon Pneus. Agravada: Fazenda Nacional. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. J 1º de outubro de 2013. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101674484&dt_publicacao=07/10/2013>. Acesso em 21 abr. 2022.

_____Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1361961. Agravante: Edite Kovalski e outro. Agravado: Fazenda Nacional. Relator Ministro Herman Benjamin. J. 02 de agosto de 2012. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1163401&num_registro=201001956153&data=20120823&peticao_numero=201200194999&formato=PDF>. Acesso em 13 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1441694/CE. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Suelly Morbeck. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. J. 07 de agosto de 2014. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201400552748&dt_publicacao=18/08/2014>. Acesso em: 13 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 1.445.663/SC. Recorrente: Brasita Importação, Exportação e Comércio Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Relatora Ministra Assusete Magalhães. J. 13 de outubro de 2020. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=116767554&num_registro=201400708225&data=20201020&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 24 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 183.994/SP. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Guainco Pisos Esmaltados Ltda. Relator Ministro Franciulli Neto. J. 11 de abril de 2000. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800563970&dt_publicacao=15-05-2000&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em 11 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 1472761/PR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Tung Chuan Wang. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. J. 18 de maio de 2021. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401848631&dt_publicacao=30/06/2021>. Acesso em: 23 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). Recurso Especial nº 9.571/RJ. Recorrente: SNCI Sociedade Nacional de Comercialização Integrada Ltda. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator Ministro Ari Pargendler. J 18 de outubro de 1995. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199100059617&dt_publicacao=20-11-1995&cod_tipo_documento=&formato=PDF>. Acesso em 21 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.510.834/PA. Agravante: Ministério Público Federal. Agravada: Patrícia do Carmo Barcelos Araújo. Relatora Ministra Regina Helena Costa. J. 18 de novembro de 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500232712&dt_publicacao=21/09/2018>. Acesso em 06 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.279.053/AM. Agravante: Sandoz do Brasil Indústria Farmacêutica Ltda. Agravada: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. J. 06 de março de 2012. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201102208462&dt_publicacao=16/03/2012>. Acesso em: 25 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 1.553.005-PE. Recorrente: Altronic S/A Equipamentos Eletrônicos – EPP. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. J. 23 de fevereiro de 2016. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201301231534&dt_publicacao=16/09/2016>. Acesso em: 1 jun. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 728.999/PR. Recorrente: Roberto Catalano Botelho Ferraz. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Luiz Fux. J. 12 de setembro de 2006. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500331148&dt_publicacao=26/10/2006>. Acesso em 24 mar 2022

_____ Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial nº 1.022.550. Recorrente: Nevio Minatto. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro José Delgado. J. 27 de maio de 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4025148&num_registro=200800096953&data=20080623&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 25 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1552955/PE. Agravante N L DE S. Agravado: Ministério Público Federal. Relator Ministro Felix Fischer. J. 21 de novembro de 2017. Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201502120310&dt_publicacao=27/11/2017>. Acesso em 14 abr. 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). Habeas Corpus nº 414.879/SP. Impetrante: Fernando Yamagami Abrahão. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Relator Ministro Ribeiro Dantas. J. 24 de maio de 2018. Disponível em <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201702240885&dt_publicacao=30/05/2018>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Superior Tribunal de Justiça (Sexta Turma). Habeas Corpus nº 351.718/PE. Impetrante: Raquel Braga Vieira e outros. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco. Relator Ministro Antonio Saldanha Palheiro. J. 16 de outubro de 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201600712584&dt_publicacao=30/10/2018>. Acesso em 08 abr. 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 4.095/PR. Requerente: Associação Brasileira de Sementes e Mudas – ABRASEM. Intimado: Secretário de Estado da Agricultura e do Abastecimento. Relatora Ministra Rosa Weber. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2625640>. Acesso em 24 abr. 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173/DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Presidente da República e outro. Relator Ministro Joaquim Barbosa. J. 25 de setembro de 2008. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582642>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2024-2/DF. Requerente: Governador do Estado do Mato Grosso do Sul. Requerido: Congresso Nacional. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. J. 27 de outubro de 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347393>. Acesso em: 02 jun. 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Sessão Virtual do Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.875/RN. Requerente: Procurador-Geral da República. Intimados: Governador do Estado do Rio Grande do Norte e outro. Relator Ministro Alexandre de Moraes. J. 21 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759690738>. Acesso em 13 mai. 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.568/DF. Requerente: Partido Popular Socialista e outro. Intimado: Presidente da República. Relatora Ministra Carmen Lúcia. J. 3 de novembro de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1870956>. Acesoo em 13. mai. 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2859/DF. Plenário. Requerente: Partido Trabalhista Brasileiro. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>. Acesso em 10 fev. 2021.

_____ Supremo Tribunal Federal (Plenário). Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ. Requerente: American Virginia Indústria e Comércio, Importação e Exportação de Tabacos Ltda. Requerido: União. Relator Ministro Cesar Peluso. J. 27 de junho de 2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 94.001-4/SP. Recorrente: Anisio Pereira de Lacerda e outros e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator Ministro Moreira Alves. J. 11 de março de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=187487>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 594.296/MG. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Maria Ester Martins Dias. Relator Ministro Dias Toffoli. J. 21 de setembro de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1729772>**.** Acesso em 13 mai. 2022**.**

_____Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 407.190/RS. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social. Recorrido: Calçados Pôr-Do-Sol Ltda. Relator Ministro Marco Aurélio. J. 27 de outubro de 2004. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur11542/false>. Acesso em 11 abr. 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 194.036-1/SP. Recorrente: Raul da Cruz Duarte Ltda. Recorrido: Município de Santo André: União. Relator Ministro Carlos Veloso. J. 24 de abril de 1997. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=233723>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163334/SC. Requerente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. J. 18 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 02 jun. 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 640.905/SP. Recorrente: União. Recorrido: Tecbraf – Tecnologia de Produtos para Fundição Ltda. Relator Ministro Luiz Fux. J. 15 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14274788>. Acesso em 09 mai. 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal. (Plenário) Súmula Vinculante nº 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula773/false>. Acesso em 23 mar 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 836.828/RS. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Darlene Santos dos Santos. Relator Ministro Roberto Barroso. J. 16 de dezembro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7708861>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Recurso Extraordinário nº 96.096-3/SP. Recorrente: Afonso Domingues Silveira Ribeiro e outros. Recorrida: Prefeitura Municipal de São Paulo. Relator Ministro Rafael Mayer. J. 11 de setembro de 1982. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=190324>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal. (Segunda Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 871.174/PR. Requerente: Harry Françóia e outro. Requerido: União. Ministro relator Dias Toffoli. J. 22 de setembro de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9751422>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). Recurso Extraordinário nº 104.817-4/SP. Recorrente: Prefeitura Municipal de São Paulo. Recorrida: Julieta Romi. Relator Ministro Cordeiro Guerra. J. 14 de maio de 1985. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=196799>. Acesso em 24 mar 2022.

_____ Tribunal de Contas da União (Plenário). Tomada de Contas nº 038.359/2019-7. Sessão de 11 de março de 2020. Entidade: Agência Nacional de Telecomunicações. Relator Ministro Bruno Dantas. Disponível em: <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/resultado/processo/*/NUMEROSOMENTENUMEROS%253A3835920197/%2520>. Acesso em 29 abr. 2022.

_____ Tribunal Regional Federal (1ª Região). Terceira Turma. Apelação Criminal nº 0005660-63.2012.4.01.3500. Relator Juiz Federal José Alexandre Franco. J. 30 de julho de 2019. Disponível em: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00056606320124013500>. Acesso em 14 abr. 2022.

_____ Tribunal Regional Federal. (3ª Região). Apelação Cível nº 50019168720174036104. Terceira Turma. J. 21 de novembro de 2019. Relatora Desembargadora Federal Cecília Maria Piedra Marcondes. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>. Acesso em 21 abr. 2022.

_____ Tribunal Regional Federal. (3ª Região). Apelação Cível n. 0006032-04.2015.4.03.6102. Quarta Turma. São Paulo, 24 de novembro de 2020. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>. Acesso em 10 jan. 2021.

_____ Tribunal Regional Federal (3ª Região). Apelação Criminal nº 0006582-27.2014.4.03.6104. Apelante: Justiça Pública. Apelado: Alan Otacílio Pereira. Relator Desembargador Federal Nino Oliveira Toldo. J. 12 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>. Acesso em 24 mar 2022.

BRUYN JÚNIOR, Herbet Cornelio Pieter de. **A pena de perdimento no direito aduaneiro brasileiro**. 2016. 430 f. Dissertação (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte (MG), ano 15, n. 174, ago. 2015. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=236769>. Acesso em: 21 nov. 2020.

CALDAS, Roberto Correia da Silva Gomes. A razoável duração do processo administrativo-tributário e sua eficiência: morosidade x decadência, prescrição intercorrente e perempção. **Revista Jurídica**, Curitiba (PR), v. 1, nº 46, p. 204-234, 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.26668/revistajur.2316-753X.v1i46.2006>. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/2006>. Acesso em 10 mai. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CÂMARA, Lauro Tércio Bezerra. **Transação tributária no direito brasileiro**. 2020. 192 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

CAMARGO, Margarida Lacombe. O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal brasileiro. *In*: BINENBOJM, Gustavo; SOUZA NETO, Claudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (orgs.). **Vinte anos da Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal. Parte geral**. Vol. 1. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARDOSO, Lais Vieira. Antijuridicidade nos crimes fiscais. PEIXOTO, Marcelo Magalhães *et al* (coord.). In**: Direito Penal Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005.

CARNEIRO, Julia Silva Araújo. A transação tributária na lei nº 13.988/2020: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz. In.: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023, p. RB-6.1. E-book. Disponível em:< https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/301800832/v2/page/RB-6.1>. Acesso em: 05 dez. 2022.

CARMINATTI, Marília Rodrigues Alves; CUNHA, Nicodemos Victor Dantas da. Extrafiscalidade proibitiva e sanção tributária: o limite entre o ilícito e o lícito. In: Robson Maia Lins (coord.). **Direito Tributário Sancionatório.** São Paulo: Noeses, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019b.

_____ **Direito penal tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial.** São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____ O constructivismo lógico-semântico aplicado ao estudo do direito. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2019a.

CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico.** Vol. III. São Paulo: Noeses, 2019a.

_____ **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019b.

_____ **Direito tributário, linguagem e método**. 7. ed. e rev. São Paulo: Noeses, 2018

_____ **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____ O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Direito e Positivação no Direito Tributário**. Vol. I. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Silzia Alves; FARIA, Carolina Lemos de. A transação por adesão como parte da política pública autocompositiva realizada pela Advocacia-Geral da União. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte (MG), ano 19, n. 221, p. 59-67, jul. 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 28. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.

CARVALHO NETO, Tarcisio Vieira. **O princípio da impessoalidade nas decisões administrativas**. 2014. 335 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

CHUB, Dmitry Valereivich; FOMIN, Anton Andreevich. Tax mediation: experience of France. Published in **journal "Taxes and Taxation**", n. 2, p. 210-217-, 2014. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.2.11229. Disponível em: <http://en.nbpublish.com/library_read_article.php?id=-28046>. Acesso em 10 nov. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____ **Curso de direito tributário brasileiro**. 15. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COL, Alessandro Del. Teoria geral do processo tributário sancionador: princípios constitucionais. *In*: LINS, Robson Maia (coord.). **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Noeses, 2021.

_____ Direito administrativo sancionador: a pena de perdimento de mercadorias em importação e a consensualidade. **Revista da Advocacia-Geral da União**, Brasília-DF, v. 21, n. 04, p. 45-78, out./dez. 2022. DOI: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.21.e04.2022>. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/issue/view/175>. Acesso em: 02 out. 2022.

CONRADO, Paulo Cesar. Medidas exacionais e antiexacionais: muito além das conveniências classificatórias. **Consultor Jurídico,** São Paulo, mai. 2021. ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-04/paulo-conrado-medidas-exacionais-antiexacionais>. Acesso em: 04 nov. 2022.

CONRADO, Paulo Cesar. Transação antiexacional (contencioso e sua possível incidência sobre a tese jurídica de fundo. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023, p. RB-16.1. E-book. Disponível em:<h https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/301800832/v2/page/RB-16.1 >. Acesso em: 05 dez. 2022

CONRADO, Paulo Cesar. LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. Discricionariedade e transação no contencioso tributário. *In*.: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2021. *E-book*. Página RB-21.3. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/249869017/v1/page/RB-21.3>. Acesso em 25 nov. 2020.

CORREIA, Jorge André de Carvalho Barreira Alves. **Contrato e poder público administrativo**. Volume I. 2015. 900 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Os tributos e os direitos fundamentais. **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor,** Brasília (DF), v. 3, n. 2, jul./dez. 2016. DOI: <https://doi.org/10.31501/repats.v3i2.7491>. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/REPATS/article/view/7491>. Acesso em: 25 mar. 2022.

CUNHA, Arlindo Felipe da. **Tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade nas infrações tributárias**. 2010. 271 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. **Direito tributário sancionador. Culpabilidade e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. *In:* BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____ Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 30-31, p. 213-260, 1987-1988.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro – teoria geral do direito civil**. Vol. 1. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 13ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

_____ **Direito administrativo**. 30. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

_____ Participação popular na administração pública. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro (RJ), n. 191, p. 26-39 jan.-mar. 1993. DOI: 10.12660/rda.v191.1993.45639. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45639>. Acesso em 04 mai. 2022.

DOMINGOS, Francisco J. Nicolau. **Los métodos de resolución alternativa de conflitos tributários: nuevas tendências dogmáticas.** 2012. 605 f. Tese (Doutorado em Direito). Departamento de Direito Público da Universidade de Extremadura. Cáceres, Espanha, 2012. Disponível em: <https://dehesa.unex.es:8443/bitstream/10662/831/1/TDUEX_2013_Domingos_FJ.pdf>. Acesso em: 10 mai. 2022.

ENGLISCH, Joachim. Infracciones y sanciones tributarias administrativas y sus implicaciones constitucionales em Alemania. SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ESPANHA, STC. Recurso de Amparo 3983-1994. J. 29 de setembro de 1997. Don José Gabaldón López. BOE núm. 260, de 30 de octubre de 1997. Disponível em: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/3416#complete_resolucion>. Acesso em 09 abr. 2022.

EVENTO DE LINHA DE PESQUISA EM DIREITO TRIBUTÁRIO. 2022, São Paulo. **Transação tributária federal: diálogos com a RFB e a PGFN**. São Paulo: Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas, 2022. Vídeo (3h:13min). [Live]. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=esfWtcDaT7M&t=9881s. Acesso em 03 nov. 2022. Participação de Tathiane Piscitelli, Sandra Holanda, Mariana Lellis, Paulo Cesar Conrado, Andrea Mascitto, Juliana Furtado Costa Araujo, André Fernandes, Fernanda Camano e Leonardo Giannetti.

FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no direito tributário**. Serie Doutrina Tributária, Vol. XXVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

FALEIROS JÚNIOR, José Luiz de Moura. A administração pública consensual: novo paradigma de participação dos cidadãos na formação das decisões estatais. **Revista**

Digital de Direito Administrativo, Ribeirão Preto (SP), vol. 4, n. 2, p. 69-90, 2017. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v4i2p69-90. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/131126/130583>. Acesso em 12 mai. 2022.

FARIAS, Cristiano Chaves de. ROSENVALD, Nelson. BRAGA NETTO, Felipe Peixoto. **Curso de direito civil.** Vol. 3. 2. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2015.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

FERRAZ, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 4. ed., rev., e ampl. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Antonio Airton. Pena de Perdimento de bens: a configuração do dano ao erário. **Fiscosoft.** São Paulo, 2015. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=320190>. Acesso em 10 nov. 2020.

FERREIRA, Daniel. **Sanções administrativas**. São Paulo: Malheiros, 2001.

FERREIRA, Jean Marcos. **Confisco e perda de bens no direito brasileiro**. 1. ed. Campo Grande: J. M Ferreira, 2000.

FERREIRA, Sergio de Andréa. A Justiça Administrativa Francesa na Atualidade. **Revista de Direito do Ministério Público do Estado da Guanabara**, Rio de Janeiro (RJ), nº 09, p. 108-127, set./dez. 1969. Disponível em: <https://www.mprj.mp.br/web/guest/servicos/revista-do-mp/revista-9-fase-1/artigo-das-pags-108-127>. Acesso em 21 mai. 2022.

FLOR, Luis María Romero. **Las actas com acuerdo em la ley general tributaria y en derecho comparado**. 2010. 372 f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdad de Ciencias Jurídicas y Sociales da Universidad de Catilla La Mancha e Facoltà di Giurisprudenza di Università di Bologna, Bologna, 2010.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FRANÇA, Phillip Gil. **Ato administrativo, consequencialismo e compliance**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. *E-book*. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com>. Acesso em 12 nov. 2022.

FRANCO, Ana Claudia La Plata de Mello. Mediação de conflitos oriundos do licenciamento ambiental: novos paradigmas entre o advento do novo código de processo civil (Lei 13.105/2015) e da Lei de Mediação (Lei 13.140/2015). **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, v. 48, jan.-mar. 2016.

FRANCO, Felipe Godoy. Regulação responsiva, Lei nº 13.506/2017 e a necessária releitura do poder-dever de aplicar sanções. **Revista Brasileira de Filosofia do Direito**, v. 8, n. 1, p. 62-84, jan./jul. 2022.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

FREEDMAN, Judith. Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice. **UBCL Rev.**, v. 44, p. 627, 2011. Disponível em: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/ubclr44&div=33&id=&page=>. Acesso em 25 out. 2022.

GODOY, Arnaldo Sampaio Morais de. Transação e arbitragem no direito tributário norte-americano. In.: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário: Homenagem ao Jurista Carlos Mário da Silva Veloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

GRAU, Eros. **Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do direito**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Multa agravada e em duplicidade. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 74. São Paulo: Dialética. 2002.

GREGO-SANTOS, Bruno. **Transação extrajudicial na administração pública**. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

GUEDES, Jefferson Carús. Transigibilidade de interesses públicos: prevenção e abreviação de demandas da Fazenda Pública. *In*.: GUEDES, Carús; SOUZA, Luciane Moessa de (coords.). **Advocacia de estado – questões institucionais para a construção de um Estado de justiça**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

HART, Herbet L. A. **O conceito de direito**. 3. ed. Tradução: A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 9. ed. e rev. Traduzida de J. Cretella Jr e Agnes Cretella. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

JUNQUEIRA, Helena Marques. **Transação tributária**. 2009. 295f. Tese (Doutorando em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

LEVINER, Sagit. An overview: a new era of tax enforcement–from "big stick" to responsive regulation. **Regulation & Governance**, v. 2, n. 3, p. 360-380, 2008. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1748-5991.2008.00039.x>. Acesso em: 11 nov. 2022.

LIMA JUNIOR, José Carlos de. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, qualificada e isolada**. 2017. 272 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____ **Curso de direito tributário brasileiro**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2019. *E-book*. Disponível em:

<https://ler.amazon.com.br/reader?asin=B07P7QZS2V&ref_=kwl_kr_iv_rec_1&language=pt-BR>. Acesso em 15. jan. 2022.

LINS, Robson Maia; FERNANDES, Pablo Gurgel. O constructivismo lógico-semântico e o direito sancionatório: uma introdução inspirada por lições de Lourival Vilanova. *In.*: LINS, Robson Maia. **Direito Tributário Sancionatório.** São Paulo: Noeses, 2021.

LONTO, Samanta Mendes. O uso da mediação na recuperação judicial. *In.*: WATANABE, Kazuo *et al* (coord). **Desjudicialização, Justiça Conciliativa e Poder Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. *E-book.* Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/253598259/v1/page/RB-16.2>. Acesso em: 19 mai. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. A pena de perdimento de bens e a insubsistência do fato gerador da obrigação tributária. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n. 57, set.-out. 2007.

_____ **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____ **Curso de direito tributário brasileiro**. 25. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004a.

_____ **Curso de direito tributário**. 31. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____ Teoria das sanções tributárias. *In.*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004b.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções Tributárias. *In.*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções Tributárias. *In.*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes; MAIA, Mário Henrique Goulart. **O poder administrativo sancionador: origem e controle jurídico.** Ribeirão Preto: Migalhas, 2012.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 11ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

MARRARA, Thiago. Regulação consensual: o papel dos compromissos de cessação de prática no ajustamento de condutas dos regulados. **Revista Digital de Direito Administrativo**, Ribeirão Preto (SP), v. 4, n. 1, p. 274-293, 2017. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v4i1p274-293>. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/125810>. Acesso em: 17. jun. 2022.

MARTINS, Clélia Aparecida. **Sobre jogo de linguagem: Habermas e Wittgenstein**. Madri: Revista de Filosofia, 2010

MARTINS FILHO, Luiz Dias. Infrações e sanções tributárias. *In.*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Humberto Falcão. MARINI, Caio. Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília-DF, nº 130, p. 42-53, mai.-ago., 2014. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/40>. Acesso em 30 abr. 2022.

MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: definições e limites**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MASSON, Cleber. **Direito penal esquematizado. Parte Geral.** Vol. 1. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2011.

_____ **Direito penal**. Vol. 1. 9. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2015.

MASUCCI, Alfonso. Formación y evolución del derecho administrativo in Francia y Alemania. **Revista de Administración Pública**, Madrid, *n.* 184, p. 9-39, enero-abril 2011. Disponível em: <https://recyt.fecyt.es/index.php/RAP/article/view/40444>. Acesso em 28 abr. 2022.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____ **Direito administrativo moderno**. 21. ed., rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MENDES, Gilmar; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

MESSIAS, Luiz Batista. **Teoria da norma jurídica: interpretação concretizadora e as relações tributárias.** 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal**. Vol. 1. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MODESTO, Paulo. Participação Popular na Administração Pública: mecanismos de operacionalização. **Revista Eletrônica de Direito do Estado,** Salvador (BA), nº 2, abr./jun., 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em 27 abr. 2022.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. A Administração Pública consensual e a arbitragem. **Revista de Arbitragem e Mediação**, São Paulo, v. 35, out. 2012.

MONTEIRO, Stéfano Resende. Dever fundamental de conformidade tributária e a nova relação entre o contribuinte e o Estado. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo (SP), n. 51, p. 407–429, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.51.16.2022.2150. Disponível

em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2150>. Acesso em: 14 nov. 2022.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MORAIS, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade do direito brasileiro. *In*.: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte (MG): Fórum, 2008.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 16. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

_____ **Mutações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____ Mutações do direito administrativo novas considerações (avaliação e controle das transformações). **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador (BA), nº 2, jun.-ago. de 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=46>. Acesso em 12 mai. 2022.

_____ Novos institutos consensuais da ação administrativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro (RJ), n. 231, p. 129-156, jan./mar. 2003. DOI: 10.12660/rda.v231.2003.45823. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45823>. Acesso em: 05 nov. 2020.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo; GARCIA, Flávio Amaral. A principiologia no Direito Administrativo Sancionador. **Revista Brasileira de Direito Público – RBDP**, Belo Horizonte (MG), ano 11, n. 43 out./dez. 2013. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=98862>. Acesso em: 10 mar. 2014.

MOTTA, Fabricio. Novos desafios da legalidade administrativa. *In.:* MOTTA, Fabrício *et al* (coords.). **O direito administrativo nos 30 anos da constituição brasileira: um diálogo luso-brasileiro**. Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas, 2019.

_____ O paradigma da realidade e o direito administrativo. *In.:* DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinicius Alves (coord.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTTA, Fabrício Macedo. A Origem e a Significação do Ato Administrativo no Estado de Direito. **Fórum Administrativo – Direito Público – FA**, Belo Horizonte (MG), ano 2, n. 12, fev. 2002. Disponível em:<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=1363>. Acesso em: 28 abr. 2022.

NABAIS, José Casalta. **Contratos Fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade**. Coimbra: Coimbra, 1994.

NEVES, Cleuler Barbosa das. FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. Dever de consensualidade na atuação administrativa. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília (DF), v. 55, n. 218, p. 63-84, abr./jun. 2018. Disponível em: < https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/218/ril_v55_n218_p63>. Acesso em 08 nov. 2020.

NEVES, Heidi Rosa Florêncio. **Direito administrativo sancionador e o crime de insider trading**. 2013. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Administração pública, legalidade e pós-positivismo. *In*.: BRANDÃO, Cláudio; ADEODATO, João Maurício (orgs.). **Princípio da Legalidade - Da Dogmática Jurídica à Teoria do Direito.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2009.

NOBRE, Simone Cruz. A utilização da transação em conflitos tributários. Uma reflexão a partir da Constituição da República Federativa do Brasil e da experiência norte-americana com o administrative dispute resolution act. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 119, p. 91-104, nov.-dez., 2014.

NOHARA, Irene Patrícia. Consensualidade e gestão democrática do interesse público no Direito Administrativo contemporâneo. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte (MG), ano 15, n. 78, p. 29-51, mar./abr. 2013.

_____ **Direito Administrativo**. 9ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2019.

_____ **Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. 1ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Método, 2014.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Understanding and influencing 'taxpayers' compliance behaviour.** Paris: OECD Publishing. 2010. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/46274793.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2022.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Governança pública e parcerias do Estado: novas fronteiras do direito administrativo. **Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Rio de Janeiro,** Rio de Janeiro (RJ**)** (Edição Especial), p. 113-120, 2012. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MzU3OQ%2C%2C>. Acesso em 30 abr. 2022.

_____ Participação administrativa. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 167-194, abr./jun. 2005. DOI: <http://dx.doi.org/10.21056/aec.v5i20.459>. Disponível em:

<http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/459/424>. Acesso em: 30. abr. 2022.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. SCHWANKA, Cristiane. A Administração Pública consensual como a nova face da Administração Pública do séc. XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão, instrumentos de ação. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo,** São Paulo, v. 104, p. 303-322, jan./dez. 2009. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br>. Acesso em: 05 nov. 2020.

OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. Direito administrativo sancionador brasileiro: breve evolução, identidade, abrangência e funcionalidades. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte (MG), ano 22, n. 120, p. 83-126, mar./abr. 2020

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. 2013. 245 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de; FIGUEIREDO, Diogo de Andrade Figueiredo. Refletindo sobre o parcelamento de débitos tributários nos 50 anos de CTN**. Revista Fórum de Direito Tributário,** Belo Horizonte (MG), ano 14, n. 81, maio/jun. 2016.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

OSÓRIO, Fabio Medina. **Direito administrativo sancionador**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/>. Acesso em 19 mar 2022.

PACHECO, Angela Maria da Motta Pacheco. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Liamond, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. **A atuação administrativa consensual: estudo dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador.** Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação do Departamento de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010a.

_____ Processo regulatório sancionador e consensualidade: análise do acordo substitutivo no âmbito da Anatel. **Revista de Direito de Informática e Telecomunicações**, Belo Horizonte (MG), ano 5, n. 8, jan./jun. 2010b. Disponível em: < https://www.forumconhecimento.com.br/>. Acesso em: 27 out. 2022.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Universidade Pontifícia Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de direito penal tributário brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2021.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. **Sanções não pecuniárias no Direito Tributário em razão do descumprimento de obrigação principal: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas**. 2015. 220 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

PÉREZ, Juan J. Zornoza. **El sistema de infracciones y sanciones tributarias: los princípios constitucionales del derecho sancionador**. Madrid: Civitas, 1992.

PIERONI, Fabrizio de Lima. **A consensualidade e a Administração Pública: a autocomposição como método adequado para a solução dos conflitos concernentes aos entes públicos**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. A mediação e o código de processo civil projetado. *In.*: Teresa Arruda Alvim. **Reflexões sobre o Novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. Disponível em*:* <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/103219806/v1/document/103554010/anchor/a-103554010>. Acesso em 21 mai. 2022.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (coord.). Primeiras reflexões sobre a transação prevista pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. *In.*: **Medição e Arbitragem na Administração Pública**. Volume 2. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020.

POLAND, Peter. **La mediazione tributaria. Analisi di in istituti controverso**. 2015. 108 f. Tesi di laurea magistrale. Dipartimento di Giurisprudenza da Università di Pisa, Pisa (IT), 2015. Disponível em: <https://etd.adm.unipi.it/theses/available/etd-06012015-232633/unrestricted/tesi_Poland.pdf>. Acesso em 25 maio de 2022.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro**. 2013. 315 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

PONCIANO, Vera Lúcia Feil. Sanção Aplicável ao Subfaturamento na Importação: Pena de Perdimento ou Pena de Multa*? In.*: TREVISAN, Rosaldo (coord.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Lex, 2008.

PUIG, Manuel Rebollo *et al*. Panorama del derecho administrativo sancionador en España: los derechos y las garantias de los ciudadanos. **Estud. Socio-Juríd.,** Bogotá (Colombia), n. 7, p. 23-74, enero-junio de 2005. Disponível em: <http://www.scielo.org.co/pdf/esju/v7n1/v7n1a01.pdf>. Acesso em 19 mar 2022.

QUINZARA, Eduardo Cordero. Los princípios que rigen la potestade sancionadora de la administración en el derecho chileno. **Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso** *XLII*, Valparaíso (Chile), n. 42, p. 399 – 439, enero-junio 2014. Disponível em: <https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512014000100012>. Acesso em 29 mar 2022.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

RIBEIRO, Leonardo Coelho. **O direito administrativo como caixa de ferramentas: a formulação e a avaliação da ação pública entre instrumentalismo, instituições e incentivos**. 2015. 200 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

_____ A instrumentalidade do direito administrativo e a regulação de novas tecnologias disruptivas. **Revista de Direito Público da Economia**, Belo Horizonte (MG), ano 14, n. 56, p. 181-204, out./dez. 2016.

RIBEIRO, Manoela Barbosa Machado. **A negociação no direito administrativo: uma perspectiva sobre o acordo de leniência**. 2018. 174 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Universidade Pontifícia Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

ROCHA, Sérgio André. Sanções Tributárias? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 92, 2003.

RODRIGUES, Marco Antônio dos Santos; GISMONDI, Rodrigo. Métodos de solução consensual de conflitos e a Fazenda Pública. *In.:* PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (coord.). **Mediação e arbitragem na administração pública.** Vol. 2. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020.

ROSEMBUJ, Tulio. **La transacción tributaria. Discricionalidad y actos de consenso**. Barcelona: Atelier, 2000.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução: Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000.

SADDY, André; GRECO, Rodrigo. Termo de Ajustamento de Conduta em Procedimentos Sancionatórios Regulatórios. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília (DF), v. 52, n. 206, abr./jun. 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/206/ril_v52_n206_p165>. Acesso em: 11 mai. 2022.

SALBA, Ricardo Berzosa. A transação das multas na lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. In.: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2023, p. RB-6.1. E-book. Disponível em:< https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/301800832/v2/page/RB-14.7>. Acesso em: 05 dez. 2022.

SALLES, Carlos Alberto de. A solução consensual de controvérsias administrativas: o caso do governo federal norte-americano. In: WATANABE, Kazuo *et al* (coord). **Desjudicialização, Justiça Conciliativa e Poder Público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/253598259/v1/page/RB-10.3>. Acesso em 19 mai. 2022.

SANCHO, Carlos David Delgado. Elementos constitutivos de la infracción tributaria. **Estudios y Notas Cronica Tributaria**, n. 139, p. 59-77, 2011. Disponível em:

<https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/139/139_Delgado.pdf>. Acesso em 29 mar 2022.

SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário. Aspectos relevantes**. 1. ed. Campinas: Bookseller, 2006.

SANT'ANNA, Henrique Celso de Castro. A transação no contencioso e a multa qualificada federal: atuação de contribuintes com aplicação da multa em questão gera, por si expressivo ambiente de contenciosidade. *In*.: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CAMANO, Fernanda Donnabella (coords.). **Transação no Contencioso Tributário Federal: Temas de Possível Eleição**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2021. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/sites/default/files/2021-09/transacao_no_contencioso_trib.pdf>. Acesso em 15 mai. 2022.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Liamond, 2020.

SANTOS, Christiano Jorge; ZONTA, Fernando de Oliveira. Pragmatismo como suporte filosófico à justiça penal negociada. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 317, ano 46, p. 33-55, jul. 2021. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br>. Acesso em:12 nov. 2022.

SANTOS NETO, José Leite dos. **Sanções políticas e proporcionalidade: proteção à concorrência e regimes especiais de tributação**. 2019. 146 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Sergipe, São Cristóvão, 2019.

SCARVINO, Dardo. **La filosofia actual. Pensar sin certezas**. Buenos Aires: Paidós, 2000.

SCHAUER, Frederick. **The force of law**. London: Harvard University Press, 2015.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Regimes especiais de fiscalização e devedores contumazes: revisitando o tema das sanções políticas em matéria tributária. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental**, Curitiba (PR), v. 9, n. 2, p. 86-108, mai./ago. 2018. DOI: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v9i2.21608. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/direitoeconomico/article/view/21608>. Acesso em: 19 abr. 2022.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções administrativas tributárias. **Revista Fórum de Direito Tributário**, ano 4, n. 21, mai./jun. 2006. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

SGARBI, Adrian. In: **Clássicos de teoria do direto**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SIQUEIRA, Pedro H. Braz. O Monitoramento dos Maiores Contribuintes: uma aplicação de regulação responsiva? **Revista de Direito Setorial e Regulatório**, Brasília (DF), v. 8, nº 1, p. 82-104, maio 2022. Disponível em: <https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/37980/33268>. Acesso em 11 nov. 2022.

SILVA, Clarissa Sampaio. Consensualidade administrativa e relações funcionais: a abertura de espaços de diálogo na realidade brasileira em decorrência do princípio democrático e das Convenções nº 151 e nº 154 da OIT. **A & C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte (MG), ano 20, n. 81, p. 201-222, jul./set. 2020. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/1278>. Acesso em: 10 mai. 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 23ª edição. São Paulo: Malheiros Editores: 2004.

SILVA, Leandro Cabral e. **Lançamento e pretensão punitiva**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021.

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

SILVA, Vasco Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Coimbra: Almedina, 1998.

SOUZA, Fernanda Donnabella Camano de. Os requisitos e os efeitos da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. *In.*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coords.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2021. E-book, página RB-17.3. Disponível em <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/249869017/v1/page/RB-17>. Acesso em 25 nov. 2020.

SOUZA, Luciane Moessa de (coord.). Mediação de conflitos envolvendo entes públicos. *In.*: SOUZA, Luciane Moessa de **Mediação de conflitos: novo paradigma de acesso à justiça**. 2. ed. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015.

_____ **Meios consensuais de solução de conflitos envolvendo entes públicos e a mediação de conflitos coletivos**. 2010. 607 f. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/94327/292011.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 13. jun. 2022.

_____ Resolução consensual de conflitos envolvendo o Poder Público: caminho possível e adequado, com o devido respeito às peculiaridades do regime jurídico-administrativo. **Revista do Advogado da AASP: mediação e conciliação**. São Paulo, ano XXXIV, n. 123, p. 162-169, ago. 2014. Disponível em: <https://aplicacao.aasp.org.br/aasp/servicos/revista_advogado/paginaveis/123/index.html?_ga=2.47594336.699858214.1655860308-567487075.1655860308>. Acesso em 20. out. 2021.

SOUZA, Raquel Nogueira de. Sobre a constitucionalidade da multa de 50% sobre o valor do crédito objeto do pedido de ressarcimento/compensação indeferido ou indevido incluída pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010. **Revista Dialética de Direito Tributário,** São Paulo, nº 201, 2012.

SPENGLER, Fabiana Marion; GISLENI, Ana Carolina. A mediação como meio de construção de uma administração pública democrática. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí (SC), v. 16, n. 1, 2011. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/3272>. Acesso em 31 mai. 2022.

TARTURCE, Flávio. **Direito civil – teoria geral dos contratos e contratos em espécie**. 15. ed. rev., atual., e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

TARTUCE, Flávio. Direito civil. **Direito das obrigações e responsabilidade civil**. 12. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

TEPEDINO, Gustavo. KONDER, Carlos Nelson. BANDEIRA, Paula Greco. **Fundamentos do direito civil – contratos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-07-1984 e a Constituição Federal de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica. Metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____ Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais. **Interesse Público IP,** Belo Horizonte (MG), n. 37, ano 8, mai.-jun. 2006 Disponível em:<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=49176>. Acesso em: 24 abr. 2020.

_____ Princípio da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário.** Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 313.

_____ Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte (MG), ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>. Acesso em: 21 nov. 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. Mutações do Estado Fiscal. *In*: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (coords.). **Direito Administrativo: estudos em homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto.** Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2006.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará,** Fortaleza, v. 38.2, jul./dez. 2018. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/32888/95982>. Acesso em 18 fev. 2021.

VARGAS, Daniel Vianna**.** A mediação como instrumento de eficiência na administração pública, sob o prisma da análise econômica do direito. *In*.: PINHO, Humberto Dalla Bernardina de; RODRIGUES, Roberto de Aragão Ribeiro (coords.). **Mediação e arbitragem na administração pública.** Vol. 2. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020.

VIEIRA, Bruno Soeiro; VIEIRA, Iracema de Lourdes Teixeira. A moratória de tributos municipais em tempos de pandemia: um estudo de caso. **Revista Jurídica da Presidência,** Brasília (DF), v. 24, n. 132, p. 222-244 fev./abr. 2022. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/2635/1412>. Acesso em 31. mai. 2022.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____ **Causalidade e relação no direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____ Norma jurídica: proposição jurídica (significação semiótica). **Revista de Direito Público**, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 61, p. 12-33, 1982.

VILLEGAS, Hector. **Direito penal tributário**. São Paulo: EDUC e Resenha Tributária, 1974.

VITALIS, Aline. Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista de Direito FGV**, São Paulo, v. 15, n. 1, p. 1-22, jan./abr. 2019. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/79430/75987>. Acesso em: 11 nov. 2022.

VORONOFF, Alice. **Direito administrativo sancionador no Brasil: justificação, interpretação e aplicação**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. (trad.) José Carlos Bruni. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

XAVIER, Leonardo Vetimiglia. **Direito sancionador tributário: a necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias**. 2017. 279 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

XAVIER, Marília de Araújo Barros. **Direito sancionador: estudos no direito tributário**. 2018. 180 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018

ZANELLATO FILHO, Paulo José. **A (in)constitucionalidade da pena de perdimento aduaneira**. 2015. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2015.

ZOMER, Sílvia Regina. **A constituição da norma de lançamento tributário: uma análise lógico-semântica**. 2011. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.