

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Thiago Maciel Pinheiro Barros

**Da (in)aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias:
uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

Mestrado em Direito Tributário

São Paulo

2021

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Thiago Maciel Pinheiro Barros

**Da (in)aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias:
uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

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

Orientador: Prof. Dr. Robson Maia Lins

São Paulo

2021

FICHA CATALOGRÁFICA

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Thiago Maciel Pinheiro Barros

**Da (in)aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias:
uma análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

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

Orientador: Prof. Dr. Robson Maia Lins.

Aprovado em: _____ de _____ de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho à minha esposa, Maria
Eduarda, ao meu filho Eduardo e à minha mãe
Moema.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, devo agradecer a Deus por todas as graças que já me deu em minha vida e por este sonho que irá se concretizar, que é de ser mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.

A Nossa Senhora, Mãe Rainha, por sempre segurar em minha mão e sustentar a minha fé. Fé essa que foi alicerce para superar todos os desafios deste mestrado.

Merece agradecimento especial a minha mãe, Moema de Andrade Pinheiro, por todo o amor, dedicação, investimento e por sempre acreditar em mim. Acredite, mamãe, este mestrado é dedicado a você. Seus dois filhos serão mestres em Direito. Você é e sempre será o meu eterno anjo.

Agradeço também ao meu pai, Cássio Roberto Araujo de Barros, por toda dedicação e incentivo dado em toda a minha vida.

Ao meu IRMÃO, Felipe Maciel Pinheiro Barros, principalmente por toda a paciência que teve e ainda terá comigo, por nunca deixar de me incentivar e acreditar no meu potencial e principalmente por ser um exemplo em todos os ramos da vida.

À minha esposa, Maria Eduarda, pelo seu amor incondicional e incentivo imensurável que me dá aos meus sonhos. Você foi mais do que importante nesta trajetória.

Ao meu orientador e amigo Robson Maia Lins, palavra nenhuma seria capaz de traduzir o sentimento de gratidão que tenho por esta oportunidade que me foi dada.

Merece registro também a gratidão aos professores Lucas Galvão de Brito e Isabela Bonfá de Jesus, pela participação em minha banca de qualificação. Todas as considerações foram de extrema importância para a finalização deste trabalho.

O meu muito obrigado ao meu primo André Maciel, por toda a ajuda e sugestões de estudo, pesquisa e apoio que me deu durante esta caminhada. Você foi essencial.

Ao meu querido e fiel amigo Marcelo Macedo, meu muito obrigado por toda a ajuda e incentivo que me deu, desde os tempos de IBET.

Por último, agradeço ao querido Professor Erick Wilson Pereira pela participação nesta banca de defesa. Não tive a honra de ser ainda seu aluno, mas tive a honra de tê-lo em minha banca de defesa. A admiração e respeito ao senhor são imensuráveis, pois tenho o senhor como um dos advogados mais respeitados e admirados do país.

Salmo 90

1. Tu que habitas sob a proteção do Altíssimo, que moras à sombra do Onipotente,
2. dize ao Senhor: Sois meu refúgio e minha cidadela, meu Deus, em que eu confio.
3. É ele quem te livrará do laço do caçador, e da peste perniciosa.
4. Ele te cobrirá com suas plumas, sob suas asas encontrarás refúgio. Sua fidelidade te será um escudo de proteção.
5. Tu não temerás os terrores noturnos, nem a flecha que voa à luz do dia,
6. nem a peste que se propaga nas trevas, nem o mal que grassa ao meio-dia.
7. Caiam mil homens à tua esquerda e dez mil à tua direita, tu não serás atingido.
8. Porém verás com teus próprios olhos, contemplarás o castigo dos pecadores,
9. porque o Senhor é teu refúgio. Escolhete, por asilo, o Altíssimo.
10. Nenhum mal te atingirá, nenhum flagelo chegará à tua tenda,
11. porque aos seus anjos ele mandou que te guardem em todos os teus caminhos.
12. Eles te sustentarão em suas mãos, para que não tropeces em alguma pedra.
13. Sobre serpente e víbora andarás, calcarás aos pés o leão e o dragão.
14. Pois que se uniu a mim, eu o livrarei; e o protegerei, pois conhece o meu nome.
15. Quando me invocar, eu o atenderei; na tribulação estarei com ele. Hei de livrá-lo e o cobrirei de glória.
16. Será favorecido de longos dias, e mostrar-lhe-ei a minha salvação.

RESUMO

A presente dissertação objetiva discutir os limites das sanções tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. Utiliza-se o método dedutivo para fazer uma pesquisa qualitativa e exploratória, valendo-se da análise bibliográfica da doutrina brasileira e da análise documental alicerçada em documentos legislativos e decisões judiciais. Entende-se o construtivismo lógico-semântico é uma lente teórico-metodológica para compreensão dos fenômenos jurídicos contemporâneos. Identifica que o conceito de sanção está atrelado a um elemento essencial do direito e que forma a relação jurídica sancionatória. Compreende que as sanções no direito tributário têm a infração tributária como antecedente e são manifestadas na forma de multas punitivas e sancionatórias. Vislumbra que os limites para a instituição das sanções tributárias estão postos pela Constituição Federal a partir dos princípios constitucionais. Percebe-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ainda que da pluralidade de ações, segue no sentido de resguardar o texto constitucional, ao impor limites à instituição de multas que impliquem violação à Constituição Federal. Por fim, conclui-se que limitação à instituição das sanções tributárias é um direito fundamental do contribuinte.

Palavras-chave: relação jurídica sancionatória; multas tributárias; limites constitucionais; jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This dissertation aims to discuss the limits of tax sanctions in the Brazilian legal system. It employs the deductive method to carry out a qualitative and exploratory research, making use of bibliographical analysis of the Brazilian doctrine and documental analysis based on legislative documents and judicial decisions. It understands that the logical-semantic constructivism is a theoretical-methodological lens for understanding contemporary legal phenomena. It identifies that the concept of sanction is linked to an essential element of law and that it forms the sanctionary legal relationship. It understands that the sanctions in the tax law have the tax infraction as an antecedent and are manifested in the form of punitive and sanctioning fines. It sees that the limits for the institution of tax sanctions are set by the Federal Constitution based on constitutional principles. It understands that the jurisprudence of the Federal Supreme Court, despite the plurality of cases, continues to safeguard the constitutional text by imposing limits on the institution of fines that violate the Federal Constitution.

Keywords: sanctionary legal relationship; tax sanctions; constitutional limits; jurisprudence of the Federal Supreme Court.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 PREMISSAS PROPEDÊUTICAS	15
2.1 A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE REFERÊNCIA	15
Erro! Indicador não definido.	
2.2 O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO COMO MÉTODO.....	16
2.2.1 Por que “Constructivismo”?	18
2.2.2 Por que “Lógico”?	18
2.2.3 Por que Semântico?	18
2.3 SISTEMA JURÍDICO E NORMA JURÍDICA.....	19
2.3.1 A fenomenologia de incidência da norma jurídica	21
2.3.2 A regra-matriz de incidência	25
2.4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	31
3 A FIGURA DA SANÇÃO NO DIREITO POSITIVO.....	33
3.1 A NORMA SANCIONATÓRIA	33
3.2 O PROBLEMA DO TERMO “SANÇÃO”	35
3.2.1 Na visão de Hans Kelsen	35
3.2.2 Na visão de Herbert Hart.....	36
3.2.3 Na visão de Alf Ross	37
3.2.4 Na visão de Lourival Vilanova.....	38
3.2.5 Na visão de Paulo de Barros Carvalho.....	39
3.3 A FUNÇÃO DAS SANÇÕES NO ÂNGULO PRAGMÁTICO.....	40
3.4 DISTINÇÃO ENTRE SANÇÃO, COERCITIVIDADE E COAÇÃO	42
3.5 O CONCEITO DE TRIBUTO ADOTADO NESTE TRABALHO	43
3.6 DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTO E SANÇÃO.....	44
4 AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO.....	45
4.1 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA SANCIONATÓRIA E O FATO JURÍDICO “INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA” COMO ANTECEDENTE NORMATIVO	45
4.2 ESPÉCIES DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	48
4.2.1 Sanções tributárias políticas.....	48
4.2.2 Sanções tributárias pecuniárias e a questão das multas punitivas e sancionatórias	50

4.2.2.1 Multa de mora.....	52
4.2.2.2 Multa de ofício	53
4.2.2.3 Multa agravada.....	54
4.2.2.4 Multa qualificada.....	55
4.2.2.5 Multa isolada	57
4.2.2.6 Multa penal.....	60
4.2.2.7 Juros de mora.....	60
4.2.2.8 Correção monetária.....	61
4.3.3 Hipóteses de exclusão da penalidade	61
4.3.3.1 Denúncia Espontânea	61
5 LIMITES PARA A INSTITUIÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS	63
5.1 O CONCEITO DE PRINCÍPIOS E O CONFLITO COM AS REGRAS.....	63
5.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS ÀS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	69
5.2.1 Princípio da segurança jurídica	70
5.2.2 Princípio da legalidade	75
5.2.3 Princípio da Irretroatividade.....	76
5.2.4 Princípio do não confisco.....	77
5.2.5 Princípio da proporcionalidade.....	79
5.3 DA (IN)APLICABILIDADE DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS.....	82
5.4 OS LIMITES DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	89
5.4.1 Tema 872 – RE 606.010	89
5.4.2 Tema 214 – RE 582.461	90
5.4.3 Tema 487 – RE 640.452	93
5.4.4 Tema 816 – RE 882.461	94
5.4.5 Tema 736 – RE 796.939	95
5.4.6 Tema 863 – RE 736.090	96
6 CONCLUSÃO	97
REFERÊNCIAS.....	101

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por objeto o estudo do limite do valor das multas cominadas em sanções tributárias, de acordo com os ensinamentos da doutrina e da jurisprudência brasileira, a fim de verificar a aplicação dos princípios da proporcionalidade e do não confisco como limitantes do poder sancionador do Estado, tendo por base os princípios constitucionais e as normas estabelecidas no Código Tributário Nacional.

Vale salientar que a atividade tributária não consiste num fenômeno recente. Desde as sociedades mais antigas, existem registros de instrumentos capazes de garantir a manutenção do Estado. Entretanto, isso não significa dizer que o tributo ou o direito tributário sempre existiram nos moldes que conhecemos hoje. Desde esse tempo antigo que o direito tributário, bem como as suas ferramentas se encontram em constante modificação a fim de garantir o sustento do Estado. Inclusive, atualmente, o direito tributário brasileiro vive a expectativa de uma reforma tributária.

É de comum acordo entre os estudiosos do direito tributário, assim como de todos os contribuintes, seja pessoa física, seja pessoa jurídica, o grau de insegurança jurídica em matéria tributária. Tal assertiva se dá pelo fato de muitas vezes o contribuinte se deparar com textos normativos complexos, com termos ambíguos e dúbios, sendo esse mesmo responsável por muitas vezes interpretá-los e também aplicá-los.

Com isso, é muito comum que, ao exercer a função interpretativa, o contribuinte incorra em equívocos, quer seja no cumprimento das obrigações tributárias principais, por exemplo, no cálculo do valor do tributo devido, quer no cumprimento de obrigações acessórias, tais como o preenchimento de declarações.

Em que pesem esses equívocos ocorrerem pela interpretação da norma jurídica pelo contribuinte, fato é que muitas vezes ele o faz propositalmente, por exemplo, está passando por alguma dificuldade financeira ou até mesmo a intenção de sonegar o tributo.

Independente do motivo que se leve ao não cumprimento da obrigação tributária principal e/ou acessória, fato é que o contribuinte incorre em ilícito ou infração tributária, sendo sujeito à imputação de sanções. Dessa forma, o presente estudo se restringirá apenas às sanções administrativas decorrentes de ilícitos administrativo-tributários e que impliquem a cominação de multa, consoante o objeto deste estudo repousar nos limites dos valores que as referidas sanções podem assumir.

Como já introduzido, o Estado busca por meio das receitas oriundas dos tributos, que é uma de suas fontes, buscar o bem-estar coletivo de seus cidadãos. Ocorre que, nesse anseio de se buscar uma maior efetividade nessa arrecadação, o Estado se vale de meios abusivos para conseguir o seu objetivo, por intermédio de sanções exacerbadas. Diante do exposto, eis que surge uma preocupação. Quais as limitações ao poder de tributar são aplicáveis às sanções tributárias? Quais os critérios de limitação que devem ser adotados para a aplicação das sanções tributárias?

No afã de resolver essas questões é que a presente pesquisa será desenvolvida, tendo por objetivo geral a compreensão das limitações do valor das multas cominadas em sanções tributárias, considerando o conceito de sanção tributária, os princípios constitucionais, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e tendo como fundamento metodológico o construtivismo lógico-semântico.

Como objetivos específicos, a pesquisa pretenderá:

- a) Arrolar os elementos da teoria do construtivismo lógico-semântico que servirão de fundamento metodológico para a pesquisa;
- b) Construir o conceito geral de sanção a partir da evolução da doutrina ao longo da história;
- c) Analisar como o conceito sanção é trabalhado no direito positivo brasileiro, tomando com base a doutrina e a legislação;
- d) Compreender qual o enquadramento das multas como sanções tributárias, suas espécies e regras-matrizes de incidência;
- e) Compreender quais são os limites constitucionais dos princípios da proporcionalidade e do não confisco para a estipulação do valor

cominado, como previstos pela Constituição Federal de 1988 e tratados pela doutrina;

- f) Verificar a aplicação dos princípios da proporcionalidade e do não confisco a partir da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, exercida tanto no controle abstrato quanto no controle concreto de constitucionalidade.

Em termos metodológicos, a pesquisa será de ordem qualitativa, com abordagem exploratória, em vertente abdutiva, aplicando a dedução para construção da hipótese, seguindo da indução para testar as hipóteses e, após, promover a síntese entre aquilo que foi verificado e a própria construção do ordenamento jurídico e terá como técnica de pesquisa a análise documental. A hipótese inicial a ser adotada é pela potencial aplicação dos princípios da proporcionalidade e do não confisco como fatores limitantes para a cominação do valor nas multas tributárias.

As fontes primárias de pesquisa serão a legislação brasileira, com ênfase no Código Tributário Nacional, na Constituição Federal e na legislação especial pertinente a temática, além das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que envolvam os limites às sanções tributárias. Já as fontes secundárias serão a doutrina, manifestada por meio de textos acadêmicos, como: livros, pesquisas monográficas e artigos publicados em periódicos especializados, tomando com base, principalmente, as produções filiadas à corrente do construtivismo lógico-semântico.

O segundo capítulo da pesquisa tratará das premissas propedêuticas do construtivismo lógico-semântico, visando situar essa vertente teórica como uma lente metodológica para análise dos fenômenos jurídicos. Nessa etapa, será discutido qual é o conceito do construtivismo lógico-semântico, quais são os sentidos da norma jurídica e sua vinculação com o sistema jurídico e como esses elementos podem ser correlacionados com o direito tributário.

No terceiro capítulo, será discutido o conceito de sanção no direito positivo, partindo, em um momento inicial, da doutrina produzida por Hans Kelsen, Herbet Hart, Alf Ross, Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho. Após, serão debatidas

quais são as funções das sanções em um sentido geral, tomando a devida cautela de diferenciar sanção, coercitividade, coação e tributo, sem olvidar das problemáticas em torno do próprio termo “sanção”.

Para o quarto capítulo ficará a compreensão e enquadramento das multas como modalidades de sanções tributárias no direito brasileiro. Para oferecer um panorama adequado, essa seção abordará as espécies de multas tributárias existentes e suas respectivas regras-matrizes.

No quinto e último capítulo, serão palmilhados, em um aspecto constitucional, quais os limites das multas tributárias contidas nos princípios da proporcionalidade e do não confisco, sendo verificado o conceito de ambos a partir do estudo dos princípios e sua aplicação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Para tanto, irá buscar decisões judiciais proferidas por aquela corte que tratem da limitação ao valor das multas cominadas em infrações tributárias e que tenham como fundamento os princípios constitucionais tratados ao longo do trabalho.

2 PREMISSAS PROPEDÊUTICAS

Neste capítulo iremos abordar sobre o referencial teórico que será utilizado neste trabalho. Inicialmente vamos abordar sobre a importância de se ter um sistema de referência e posteriormente apresentaremos o Construtivismo Lógico-Semântico, que será o alicerce de todo este trabalho.

2.1 A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE REFERÊNCIA

O sistema de referência surge como pressuposto fundamental ao conhecimento, na medida em que serve de parâmetro para ele. Assim, conhecemos algo em razão da convivência ou da experiência que possuímos. Para uma mesma realidade ou para um mesmo objeto podemos ter “n” interpretações a depender do sujeito que a vê ou a interpreta. Nos dizeres da professora Aurora Tomazini: “cada pessoa dispõe de uma forma particular de conhecimento em conformidade com um sistema de referências adotado e condicionado por seus horizontes culturais”¹.

Podemos exemplificar todo o exposto com a seguinte situação: se mostramos um mesmo carro a um mecânico e a uma pessoa leiga, podemos dizer que ambos poderão fazer proposições acerca do que estão diante, como ser um meio de transporte, é um automóvel movido a combustível e por aí vai. Porém, o conhecimento do mecânico será bem mais específico e profundo do que o do leigo a ponto de que ele provavelmente será capaz de identificar o modelo do carro, o ano, o tipo de combustível, motor, se já foi batido e por aí vai. Nem por isso estamos diante de um mesmo automóvel, porém que se analisado sob diferentes referenciais, um técnico e outro superficial, teremos proposições distintas.

Para finalizar, transcrevam-se as palavras da professora Fabiana Del Padre em que:

é por se colocarem em um sistema de referência que os objetos adquirem significado, pois algo só é tangível à medida que é conhecida sua posição em relação a outros elementos, tornando-se

¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 26

clara sua postura relativamente a um ou mais sistemas de referência².

2.2 O CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO COMO MÉTODO

O Constructivismo Lógico-Semântico se apresenta como a corrente filosófica que parte da premissa de que a linguagem constitui a realidade e seu método pode ser utilizado para o conhecimento de qualquer objeto. Concebe o mundo como uma entidade cuja morfologia não é independente dos sujeitos que fazem parte dele. Defende-se a ideia de que sempre existe intervenção humana na formação do objeto.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

o modelo se propõe amarrar os termos da linguagem, segundo esquemas lógicos que deem firmeza à mensagem, pelo cuidado especial com o arranjo sintático da frase, sem deixar de preocupar-se com o plano do conteúdo, escolhendo as significações mais adequadas à fidelidade da enunciação³.

Assim, o constructivismo se mostra relevante para o estudo do direito positivo a partir do momento em que esse, como objeto cultural, fruto da criação humana para determinados fins, necessita de uma atividade construtiva de atribuição de sentido ao texto da lei. Não se extrai nada do texto de lei, a qual é somente o ponto de partida para sua interpretação, delimitando assim lógica e semanticamente as normas jurídicas.

Por esse aspecto, relevante assinalar que a linguagem é fundamental no processo de conhecimento. Segundo Fabiana Del Padre:

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 6.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1. p. 4.

o conhecimento pressupõe a existência de linguagem. A realidade do ser cognoscente caracteriza-se exatamente por esse conhecimento do mundo, constituído mediante linguagem. Não é possível conhecermos as coisas tal como se apresentam fisicamente, fora dos discursos que a elas se referem. Por isso, nossa constante afirmação de que a linguagem cria ou constitui a realidade⁴.

A realidade, pode-se dizer, é o mundo ordenado pela linguagem. Paulo de Barros Carvalho, citando Vilém Flusser, ensina que “aquilo que nos chega pela via dos sentidos (intuição sensível), e que chamamos de realidade, é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pelo seu aparecimento”⁵. A língua constitui, forma, cria e propaga a realidade. Só há realidade onde atua a linguagem, assim como somente é possível conhecer o real mediante enunciados linguísticos. O que conhecemos, o que nos é real, reside na existência: a forma pelo qual algo nos é apresentado, em dado instante, mediante linguagem.

Na ideia de autorreferencialidade, do cerco inapelável, a linguagem explica e é explicada pela própria linguagem. Dessa forma, a teoria da linguagem é de suma importância tanto para a ciência no geral como para a ciência do direito, haja vista que o significado e o sentido das palavras se dá pelo seu uso na linguagem, ou seja, ela é de essencial para o conhecimento do saber científico. O direito é composto por uma linguagem escrita, seja por normas, linguagem prescritiva e técnica, seja por doutrina, linguagem descritiva e científica, dessa forma, a linguagem confere sentido aos termos e proposições utilizadas. A linguagem, acompanhada de um rigor semântico e sintático, atribui coerência e precisão ao discurso, seja para a ciência, em geral, seja para a própria ciência do direito.

Ainda nesse sentido, Robson Maia Lins adverte que “não há manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão, aqui tomado na sua acepção normativa como conjunto de normas jurídicas válidas vigentes num sistema, em determinado momento histórico”⁶.

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012. p. 6.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 170.

⁶ LINS, Robson Maia. O Supremo Tribunal Federal e norma jurídica: aproximações com o constructivismo lógico-semântico. *In*: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). **Vilém**

2.2.1 Por que “Constructivismo”?

A noção de constructivismo decorre da própria noção de construção. Conforme já explicado, parte-se da premissa de que dos textos nada se extrai, mas se constrói. A partir de uma superação das lições de Carlos Maximiliano, o sujeito cognoscente – intérprete – não mais se pauta na tentativa de retirar um sentido do texto. As marcas de tinta no papel – por exemplo – consistem apenas no mero suporte físico. Para tanto, para entender o que se tem aí, deve haver uma atividade de construção de sentido. Não qualquer construção, ou seja, as pessoas não podem sair interpretando com bem entendam, dado que é pressuposto uma convenção, uma limitação implícita pelos horizontes culturais – ou de uma família, ou uma comunidade, ou uma sociedade.

2.2.2 Por que “Lógico”?

A ideia do lógico está inserida na teoria semiótica, quer dizer, da teoria dos signos, no sentido de que todo signo apresenta três dimensões: sintática, semântica e pragmática. O lógico se refere ao plano sintático, das relações dos signos com os próprios signos. Ou seja, a própria estrutura. Nesse sentido, o lógico da teoria constructivista diz respeito à forma com que as normas se relacionam – seja em relação de coordenação, seja de subordinação.

2.2.3 Por que Semântico?

Já o plano semântico diz respeito ao próprio significado. Enquanto o plano sintático enfoca o suporte físico e suas relações, quer dizer, trata da parte sensível do signo, com que temos contato, o plano semântico seria a parte ausente, ou seja, a própria parte construída pelo intérprete – aquilo que exsurge em sua mente ao ter contato com o signo: o sentido.

2.3 SISTEMA JURÍDICO E NORMA JURÍDICA

Com a mudança de paradigma da filosofia do ser para a filosofia do conhecimento, passou-se a entender que as coisas não mais detêm um significado ontológico, mas sim um significado construído pelo próprio intérprete. A interpretação não mais significa extrair um conteúdo do texto, mas sua reconstrução. O sentido não está no texto, mas no sujeito cognoscente que se põe a interpretá-lo.

A tomada de consciência de que o direito é texto implica que o seu conhecimento passa necessariamente por três tomadas de posição. Primeiro, sua leitura, o que possibilita interpretá-lo e só então compreendê-lo. Se interpretar é atribuir significado a um enunciado, a interpretação jurídica se refere à atribuição de significado a um enunciado jurídico para a construção da norma jurídica.

O direito constitui um conjunto de enunciados prescritivos ou normas jurídicas (válidas em um dado sistema), criado por vontade humana para regular as condutas intersubjetivas. De antemão, já temos um primeiro contato com a ideia de sistema. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”⁷.

Daí a importância da compreensão do sistema jurídico como o conjunto das normas jurídicas postas, a partir do qual o direito positivo se apresenta como um sistema proposicional nomoempírico prescritivo. Proposicional porque é constituído de linguagem. Nomoempírico porque formado por proposições com referência empírica, são passíveis de ser objeto da experiência. Prescricional porque suas proposições prescritivas são voltadas para a regulação das condutas intersubjetivas.

Nesse sentido, cumpre trazer à baila as lições de Paulo de Barros Carvalho:

as normas jurídicas formam um sistema na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Se pensarmos neste conjunto de todas as normas jurídicas válidas, num

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 69.

determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente, segundo um princípio unificador, teremos o direito positivo que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva, pertencente à região ôntica dos objetos culturais, visto que é produzido pelo homem para disciplinar a convivência social, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas⁸.

Norma jurídica é a significação construída pela leitura dos textos positivos, fruto da atividade psicológica do intérprete, por meio da qual uma ordem de dever-ser é emitida, seja para orientar diretamente as condutas intersubjetivas por intermédio de proibições, permissões ou obrigações, seja para estabelecer a organização ou produção de novas normas, de como elas devem ser criadas, transformadas ou suprimidas.

Nesse sentido, a regra-matriz de incidência tributária é a própria norma jurídica tributária, o conjunto de enunciados prescritivos apto a regular condutas intersubjetivas. Dessa leitura, são extraídas ordens voltadas para o comportamento que, por sua vez, se modalizam em um dos três modais deônticos: “permitido”, “proibido” ou “obrigatório”. Ela deve possuir o mínimo irreduzível do deôntico, ou seja, o mínimo de estrutura formal para que a manifestação do dever-ser (do deôntico) possa ser compreendida pelo receptor da mensagem.

As normas em sentido estrito denotam a mensagem deôntica completa, as próprias significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional. Referindo-se a tais normas, dizemos que elas necessariamente se compõem de duas proposições – uma hipótese (H), que descreve uma situação abstrata capaz de produzir efeitos jurídicos; e uma conseqüente (C).

A teoria geral do direito costuma designar por antecedente, suposto ou hipótese à descrição do fato. Já o conseqüente, mandamento, estatuição ou preceito é o conjunto de notícias e informações relativas ao vínculo jurídico que se inaugura com a concretização fática. Em outras palavras, a hipótese é o conjunto de critérios que nos possibilita identificar, no plano físico, os fatos que o político entendeu

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: Fundamentos jurídicos da incidência. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 76.

relevantes, ao compasso em que a consequência congrega também critérios que nos habilitam a compor a relação jurídica que nasce.

No plexo de normas tributárias, sobressai, sem dúvida, alguma regra-matriz de incidência tributária, norma jurídica tributária em sentido estrito responsável pela instituição dos tributos. Todavia, também existem outras normas jurídicas, as quais não prescrevem uma obrigação de pagar tributo, dentre as quais as normas jurídicas responsáveis pela instituição de normas sancionatórias.

Fala-se, então, em regra matriz de incidência da multa tributária, cujo antecedente revela o descumprimento de uma obrigação ou de uma relação jurídico-tributária, prevendo em seu consequente uma sanção ou infração administrativa. Também é norma de conduta e se faz acompanhar pela norma secundária processual.

2.3.1 A fenomenologia de incidência da norma jurídica

A compreensão da incidência da norma jurídica permite entender o percurso de formação de sentido. Ao tempo, pudemos apreender que o termo “norma jurídica” apresenta duas acepções: uma ampla e outra estrita. De forma ampla ela se confunde com o próprio conceito de direito, quer dizer, qualquer texto constante do plexo normativo ou do ordenamento jurídico pátrio. Constitui-se, justamente, dos enunciados prescritivos e das proposições jurídicas – as unidades do sistema do direito positivo.

Para a doutrina clássica, de Pontes de Miranda e Miguel Reale, a incidência da norma é subsunção da norma jurídica automática e infalivelmente uma vez verificada a ocorrência dos fatos previstos pela norma. O direito busca regular as condutas intersubjetivas das pessoas por meio das normas jurídicas.

Para tanto, se ocorrer tal conduta intersubjetiva que se busca regular, automaticamente se tem a norma produzindo seus efeitos. A incidência seria, portanto, um fenômeno no mundo social que independe de linguagem jurídica. Pressupõe que o plano da dogmática jurídica, do dever-ser, toca o plano social, do

ser. Para tal corrente, a incidência seria automática e infalível, porém a aplicação depende do homem. Ou seja, a norma sempre incide juridicizando o fato que passa a depender de aplicação concreta. Primeiro um, depois o outro.

Ocorre que, como já vimos, a linguagem do direito positivo não se mistura ou não chega a tocar na linguagem do plano social. Afirmarmos que aquela é metalinguagem dessa, que é objeto dela. Partindo desse pressuposto, entendemos que só a partir de linguagem competente, um fato social pode ingressar no ordenamento do direito positivo.

Dentro da ideia de autopoiese, na qual o direito regula a si próprio, apresentando-se como um sistema sintaticamente fechado constituído de linguagem própria, não basta o acontecimento de um dado fato social previsto em uma dada norma. Tal fato precisa ser relatado por um agente competente em linguagem próprio para aí sim integrar o ordenamento jurídico. Por isso, a afirmação da professora Aurora Tomazini⁹ no sentido de que a “incidência não é automática, nem infalível à ocorrência do evento, ela depende da produção de uma linguagem competente, que atribua juridicidade ao fato, imputando-lhe efeitos na ordem jurídica”.

Um importante registro, que acreditamos merecer total transcrição, é feito pela professora Aurora¹⁰ quando aduz que:

o direito não dispõe de normas individuais e concretas para regular cada caso específico. Dispõe de um aparato de normas gerais e abstratas, que não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência da sua generalidade e abstração. O sistema pressupõe, por isso, que, a partir destas normas gerais e abstratas, sejam criadas outras regras (individuais e concretas) diretamente voltadas aos comportamentos dos indivíduos, para atuarem especificamente em cada caso, o que só ocorre com a aplicação do direito.

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 434.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 438-439.

Dessa forma, quando falamos em aplicação, não podemos fugir da ideia de incidência, já que a norma não incide automática e infalivelmente. Ela pressupõe linguagem competente, que por sua vez pressupõe agente competente, para que seja aplicada ou incidida. Em suas lições, o professor Tárek Moyses¹¹ afirma que “aplicar é ato de fala de criação normativa, é realizar a incidência da norma, enfim, é fazer-se o direito positivo”.

É precisamente no conseqüente que se encontram os dados para identificação do vínculo jurídico, razão pela qual sua função consiste precisamente na delimitação dos contornos da relação jurídica integrada por seus três elementos, no caso da obrigação de pagar tributo: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto. A partir da norma geral e abstrata se constrói a norma individual e concreta. Em outras palavras, do relato dos critérios fácticos (antecedente) e da prescrição dos elementos relacionais (conseqüente), é possível constituir o fato jurídico (antecedente) e a relação (conseqüente). Segundo Paulo de Barros Carvalho:

É incontestável a importância que os fatos jurídicos assumem, no quadro sistemático do direito positivo, pois, sem eles, jamais apareceriam direitos e deveres, inexistindo possibilidade de regular a consciência dos homens, no seio da comunidade. Mas, sem desprezar esse papel fundamental, é pela virtude de seus efeitos que as ocorrências factuais adquirem tanta relevância. E tais efeitos estão prescritos no conseqüente da norma, irradiando-se por via de relações jurídicas. Isso nos permite dizer, com inabalável convicção, que o prescritor normativo é o dado por excelência da realização do direito, porquanto é precisamente ali que está depositado o instrumento da sua razão existencial¹².

Em mais uma brilhante exposição, a professora Aurora Tomazini¹³ nos mostra o processo de incidência onde:

o homem (aplicador), a partir dos critério de identificação da hipótese de uma norma geral e abstrata, construída com a interpretação dos textos jurídicos, demarca imaginariamente (no plano do ser), a classe

¹¹ MOUSSALLEM, Tárek Moyses. Fontes do Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 102.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 285.

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 441.

de fatos a serem juridicizados. Quando, interpretando a linguagem da “realidade social” (a qual tem acesso por meio da linguagem das provas), identifica um fato denotativo da classe da hipótese, realiza a subsunção e produz uma nova linguagem jurídica, relatando tal fato no antecedente de uma norma individual e concreta e a ele imputando a relação jurídica correspondente (como proposição consequente desta norma) e assim o faz, com a denotação dos critérios de identificação do consequente da norma geral e abstrata (incidência), a qual será representativa de um liame a ser estabelecido no campo social.

Ademais, para se conhecer o direito, é necessário um processo de interpretação dos textos legais. Dentro desse processo, podemos dizer que o primeiro passo é a análise da letra fria da lei, em linguagem ordinária, ou dos enunciados prescritivos, em linguagem científica. É nesse plano, da análise do texto como suporte físico (S1), que o direito se materializa. Como o direito se manifesta pela forma escrita, é ela que nos interessa para o presente estudo. Aurora Tomazini afirma que:

o sistema dos enunciados prescritivos, que se constitui na base empírica do direito positivo, tem um campo de especulações muito vasto e de grande importância à medida que nele são introduzidas as modificações almejadas pelo legislador que influem em alterações de todos outros planos hermenêuticos. As mutações de ordem pragmática, que alteram o conteúdo significativo atribuído aos símbolos positivados são incontáveis, uma vez que depende de fatores externos relacionado à cultura e à historicidade do intérprete. Já as modificações introduzidas no plano da liberalidade textual representa uma deliberação consciente e querida pelas fontes produtoras do direito¹⁴.

Ao ler os enunciados, passamos a interpretá-los, a atribuir significados próprios ou valores a esses símbolos para construção de um conjunto de proposições que aparecem no início de maneira isolada. Relembre-se aqui tópico estudado pela Teoria Comunicacional do Direito que toma o enunciado como o texto suporte físico, bem estruturado e atento às regras gramaticais, enquanto que proposição seriam as significações desses enunciados.

Voltando, porém, ao tema da construção do sentido dos textos, temos que, a partir desse instante, saímos do plano físico para entrar no plano imaterial,

¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 248-249.

construído na mente do intérprete e composto pelas significações atribuídas aos símbolos positivados pelo legislador (S2). É o campo semântico que envolve o contexto jurídico e volta-se à construção dos sentidos prescritivos. O processo produzido aqui, de interpretação, não é de extração de significado do texto, uma vez que se os textos assim o fossem, não seria necessária a tarefa do cientista, do jurista, do intérprete, pois que o texto tudo diria em si mesmo.

Ocorre que o processo se dá pela construção de sentidos e tais proposições são fruto de um processo condicionado pelos horizontes culturais do intérprete que sofre permanente influência de seu contexto social. Razão pela qual se faz tão comum, as mais variadas interpretações de um mesmo enunciado. Porém, essas significações não são suficientes para compreensão da mensagem legislada, ou seja, para a construção completa do sentido, por meio do qual o direito regula as condutas intersubjetivas. Aurora Tomazini nos informa que “é preciso estruturá-las na fórmula hipotético-condicional ($H \rightarrow C$), para que passem a ser proposições normativas e revele conteúdo prescritivo”¹⁵.

É o plano das normas jurídicas (S3), as quais, porém, não existem isoladamente e que por isso cabe ao intérprete situá-las dentro dos sistemas de significações, estabelecendo os vínculos de subordinação e coordenação que elas mantêm com as outras normas que as construíram. Aqui também ocorre a verificação da fundamentação jurídica das normas, em que se atenta para os vícios de legalidade ou constitucionalidade. Perfaz, assim, o plano da sistematização (S4), que tem como base critérios de organização dos enunciados.

2.3.2 A regra-matriz de incidência

O conjunto de enunciados prescritivos aptos a regular condutas intersubjetivas (entre pessoas). Dessa leitura são extraídas ordens voltadas para o comportamento que, por sua vez, se modalizam em um dos três modais deônticos: “permitido”, “proibido” ou “obrigatório”. Não é qualquer significação, pois ela deve possuir o mínimo irreduzível do deôntico, ou seja, o mínimo de estrutura formal para

¹⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 241.

que a manifestação do dever-ser (do deôntico) possa ser compreendida pelo receptor da mensagem.

Denotam a mensagem deôntica completa as próprias significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional. Referindo-se a tais normas, dizemos que elas necessariamente se compõem de duas proposições – uma hipótese (H), que descreve uma situação abstrata capaz de produzir efeitos jurídicos; e um conseqüente (C) que se traduz na relação jurídica que irá se formar¹⁶. A corroborar com todo o exposto, trazemos à baila as lições de Aurora Tomazini de Carvalho, que ao abordar a questão da regra-matriz como norma padrão de incidência – um instrumento redutor de complexidades – nos informa:

com a expressão regra padrão de incidência reportamo-nos às normas construídas para incidir em infinitos casos concretos. Na expressão regra-matriz de incidência emprega-se o termo regra como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo matriz é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E de incidência, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas¹⁷.

A partir da análise dos critérios da regra-matriz, podemos delimitar todo o âmbito de incidência da norma de maneira mais específica e didática, facilitando o trabalho do cientista do direito no estudo do objeto direito positivo. Sem dúvidas que o expediente da regra-matriz se mostra de fundamental importância. Ao que parece, sua grande vantagem é a clareza e facilidade com que ela delimita o âmbito de incidência da norma.

Com a análise da hipótese, da consequência e de seus critérios, podemos simplesmente analisar toda a estrutura da norma e identificar se preenchidos os requisitos necessários e suficientes. Paulo de Barros Carvalho, porém, adverte que “a regra-matriz é uma fórmula simplificadora. Obviamente não esgota as

¹⁶ Não é outra a redação do artigo 139 do CTN ao dispor que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 379.

especulações que a leitura do texto legal suscita. Somos cientes de que a própria norma-padrão depara variações, assim na hipótese como na consequência”¹⁸.

Temos que regra-matriz de incidência é a norma em sentido estrito. Porém, o sistema ou ordenamento do direito positivo é uno, apresenta uma homogeneidade sintática, significa dizer, todas as normas apresentam a mesma estrutura lógica. Portanto, afirmamos que a regra-matriz é a própria norma jurídica em sentido estrito.

Em todas as normas do sistema encontra-se referência a critérios que identificam um fato social ainda não juridicizado, porém apto para tanto, e uma relação, que tão logo verificado o fato irá implicar a obrigação, permissão ou proibição. Ressalte-se que nas normas gerais esses critérios delimitam um conceito conotativo, enquanto que nas concretas referem-se a um conceito denotativo.

Em brilhante exposição acerca do tema, a professora Aurora Tomazini¹⁹ nos informa que as regras-matrizes são normas-padrão de incidência. Trazendo à baila suas próprias palavras, encontramos que

com a expressão regra padrão de incidência reportamo-nos às normas construídas para incidir em infinitos casos concretos. Na expressão regra-matriz de incidência emprega-se o termo regra como sinônimo de norma jurídica, porque trata-se de uma construção do intérprete, alcançada a partir do contato com os textos legislados. O termo matriz é utilizado para significar que tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta. E de incidência, porque se refere a normas produzidas para serem aplicadas.

Para uma análise mais apurada da regra-matriz, devemos primeiro identificar sua estrutura lógica para após determinar seu conteúdo. Sua estrutura lógica se compõe de um antecedente, suposto ou hipótese que descreve um evento, uma dada situação de fato, e um consequente que prescreve algo em razão da realização do antecedente.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 338.

¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 379.

Se fizermos uma análise lógico-jurídica, em linguagem formalizada, obtemos algo como $D (H \rightarrow C)$, onde o D seria o functor deôntico, o H a hipótese, \rightarrow o functor implicacional e o C o conseqüente. Procedendo à desmoralização, diríamos que deve ser se dada uma situação de fato H, então ocorre a conseqüência C. O direito se submete à lógica deôntica, do dever-ser, haja vista que pretende regular as condutas intersubjetivas por meio de comandos prescritivos, de ordens.

A partir da análise dos critérios da regra-matriz, podemos delimitar todo o âmbito de incidência da norma de maneira mais específica e didática, facilitando o trabalho do cientista do direito no estudo do objeto direito positivo, mais especificamente das normas do sistema, tanto para análise da aplicação como do controle. Já a análise da hipótese-conseqüência e seus critérios, podemos facilmente analisar toda a estrutura da norma e identificar se preenchidos os requisitos necessários e suficientes.

Por fim, uma ressalva importante feita pelo Professor Paulo de Barros²⁰, para quem deve ser feita uma “advertência de que a regra-matriz é uma formula simplificadora. Obviamente não esgota as especulações que a leitura do texto legal suscita. Somos cientes de que a própria norma-padrão depara variações, assim na hipótese como na conseqüência”. Desse modo, que não se leve a regra a termos absolutos.

Norma abstrata é aquela em que o antecedente descreve situação imaginada, uma mera suposição, uma hipótese, cuja ocorrência é possível. Além dela, temos a norma concreta, ou seja, que descreve situação que já se realizou no tempo e no espaço. Dessa forma, teríamos que o termo “hipótese” seria inapropriado, já que no caso das normas concretas não teríamos uma hipótese, mas sim um fato já ocorrido. Tal crítica não nos parece pertinente. Não vemos problemas no uso do termo “hipótese”, pois ainda que tenha já tenha acontecido a situação de fato, ela não deixa de se encaixar na “hipótese”. Ocorreu porque era, é e continua sendo possível sua “hipótese”.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 338.

Sabendo que a regra-matriz de incidência apresenta critérios de ordem material, espacial, temporal, pessoal e quantitativa, acredito que tal norma jurídica é una e indissociável de seus critérios antecedente e consequente. Apesar de tradicionalmente se atribuir ao antecedente os elementos material, espacial e temporal e ao consequente o pessoal e o quantitativo, esses mesmos se encontram entrelaçados por toda a estrutura lógica da norma, na qual podemos achar resquícios de maior ou menor intensidade a depender do recorte metodológico realizado. Por isso, acredito que, ainda que o critério pessoal não se encontre de maneira cristalina e que por isso não é ressaltado pela maioria da doutrina, ele existe, ainda que indiretamente, no antecedente da norma, tão somente analisado.

Como já vimos, toda norma descreve em seu antecedente um fato de possível ocorrência e todo fato descrito necessariamente envolve a conduta de duas categorias de pessoas. Em dada taxa, por exemplo, o fato ocorre entre o Estado que presta o serviço público e o sujeito que se beneficia dele. É a própria Constituição quem nos indica esse dado na norma de estrutura ou de competência das taxas. Talvez seja difícil visualizarmos tais assertivas, tal como afirmamos, em razão da íntima ligação que tem com o critério pessoal do consequente, porém, repetimos que a norma, apesar de ser passível de decomposição, apresenta-se no sistema como um todo.

Porém, se voltarmos à idéia de que uma norma jurídica completa se compõe de uma norma primária e de uma norma secundária e que a norma secundária prevê uma regra sancionatória em razão do não cumprimento da relação jurídica surgida, em que se insere a coação estatal exigida, podemos montar em linguagem formalizada a seguinte estrutura: $D \{ [H \rightarrow R' (S', S'')] \vee [\neg R' (S', S'') \rightarrow R'' (S', S''')] \}$. Ou seja, se analisarmos a norma secundária a demandar a prestação jurisdicional, podemos ver que em seu antecedente temos mais clara a existência do critério pessoal. Não se diga que não se trata de regra-matriz.

Como é sabido, o sistema do direito positivo apresenta uma homogeneidade sintática de um lado, mas por outro, uma heterogeneidade semântica. Assim, todas

as normas apresentam a mesma estrutura sintática. Geraldo Ataliba²¹ afirma que “aspecto pessoal é o atributo da hipótese de incidência que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”. Ainda que não se entenda dessa forma, podemos citar outro exemplo em que se mostra cristalina a necessidade de um sujeito passivo, que é nas hipóteses de normas de isenção.

Forte nessa premissa, é possível a afirmação de que o antecedente mostra a descrição genérica e hipotética de um fato com a designação genérica do sujeito passivo; critério genérico de identificação do sujeito passivo; critério de fixação do momento de configuração; previsão genérica de circunstâncias de modo e lugar; bem como o critério de mensuração da base de cálculo.

Na linha de pensamento do professor Geraldo Ataliba²², temos que

o aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato imponible fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponible e por força da lei, em sujeito da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na hipótese de incidência.

O constructivismo concebe o mundo como uma entidade cuja morfologia não é independente dos sujeitos que fazem parte dele. Tal termo se refere a teorias que tendem a defender a ideia de que sempre existe intervenção humana na formação do objeto. Ou seja, parte-se de uma construção do objeto pelo sujeito, em que se atribui sentidos a partir dos limites de sua linguagem e não de uma mera descrição a partir de associações, por exemplo.

É importante anotar que o constructivismo lógico-semântico não autoriza concluir que o intérprete tenha liberdade para atribuir a um determinado vocábulo o sentido que bem lhe aprouver. É claro que há uma liberdade estipulativa, porém

²¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 82.

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 80.

limitada pelos horizontes da cultura. O legislador no processo de positivação ou aplicação da norma de estrutura cria nova norma e escolhe acontecimentos aptos a desencadear efeitos jurídicos e estabelecer relações jurídicas, selecionando propriedades desse fato e da relação.

Porém, o processo de interpretação feito pelo cientista se dá a partir da construção de sentido da norma feito por esse mesmo sujeito cognoscente. Interpretar o direito é deslocar-se por seus planos S1, S2, S3 e S4 para se chegar a um significado. Assim, na nossa construção, só partimos de um recorte metodológico diverso para construir uma interpretação do objeto e podermos afirmar que há sim a necessidade de um critério pessoal, ainda que esse não seja relevante ou não esteja diretamente retratado pelo antecedente da regra-matriz.

Analisando apenas os critérios relevantes e que mais saltam aos olhos da doutrina, iremos nos ater aos critérios material, espacial e temporal. Aspecto material contém a designação dos dados de ordem objetiva, descreve a situação de fato, uma conduta representada por um verbo pessoal e um complemento. O aspecto espacial é a indicação das circunstâncias de lugar que podem estar explícita ou implicitamente. Se nada disser será considerado o lugar em que se consuma o fato. Por fim, especial temporal se refere ao momento em que se deve reputar acontecido o fato, também pode ser explícito ou implícito. Se nada disser será aquele em que o fato descrito acontece.

2.4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O vocábulo tributo não escapa aos vícios da vaguidade e ambiguidade. O professor Paulo de Barros, por exemplo, atribui ao mínimo seis acepções distintas para o termo. Por isso, cabe ao cientista do direito, na busca pela precisão e rigidez do discurso, a tarefa de elucidação, ou seja, explicar os sentidos do termo. Sem adentrar no mérito de cada definição de tributo, queremos expor nosso entendimento de tributo como fato, relação e norma jurídica. Fato jurídico, porque nos remete ao evento concreto, ao fato relatado em linguagem competente, quer dizer, o antecedente da norma individual e concreta. Relação jurídica no sentido que o tributo determina a obrigação tributária, ou seja, verifica a ocorrência descrita na

hipótese de incidência, surge o tributo, fruto do processo de aplicação normativa. Tributo é relação jurídica que tem por objeto uma prestação pecuniária e como sujeitos o titular de um direito subjetivo de exigir tal prestação e o portador de um dever jurídico de cumprir com a obrigação. Por fim, norma jurídica, porque remete para as ordens prescritivas integrantes do sistema jurídico. Tributo é norma dotada de estrutura hipotética condicional apta a regular condutas intersubjetivas.

Pois bem, com supedâneo nas lições do Mestre Paulo de Barros, acabamos por entender que o tributo “quer exprimir toda a fenomenologia da inocência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”²³.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 49.

3 A FIGURA DA SANÇÃO NO DIREITO POSITIVO

A partir deste capítulo iremos iniciar o estudo das sanções no direito positivo. Inicialmente trataremos da norma sancionatória em geral e em seguida apresentaremos a norma sancionatória tributária em geral, para posteriormente ingressar no objeto central deste estudo que são as multas tributárias.

3.1 A NORMA SANCIONATÓRIA

O sistema do direito positivo apresenta um caráter nitidamente coativo. Todavia, essa característica não é exclusiva sua, mas sim própria a todos os sistemas normativos, sendo eles morais, religiosos ou de qualquer outra espécie. O que diferencia a ordem jurídica é a forma de coação, por meio do emprego autorizado da força estatal para fazer cumprir suas ordens.

Essa relação entre direito e sanção, há tempos já fora observada. Observou Hans Kelsen que, “uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada – como uma ordem jurídica positiva – mas também normas que instruem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas”²⁴. Assim, a sanção surge como resposta ao descumprimento do ordenamento jurídico visando exatamente à sua preservação.

Ao discorrer sobre a sanção em uma de suas concepções, Paulo Roberto Coimbra informa ser “norma jurídica somente aquela cuja execução é assegurada por uma sanção externa e institucionalizada, oriunda da mesma fonte geradora das normas de conduta”²⁵. De fato, concordamos com o exposto, posto não haver, dentro das premissas eleitas, norma sem sanção no ordenamento jurídico, de modo que a norma jurídica completa se compõe da norma primária (dispositiva) e da norma secundária (sancionatória).

²⁴ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986. p. 181.

²⁵ BOBBIO, Norberto. Teoria Geral del derecho. 1992. *In*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 49.

Porém, por essa perspectiva, a sanção é entendida sob uma acepção estrita e está atrelada à ideia de relação processual. Representa a norma secundária sancionatória e expressa no conseqüente uma relação de cunho jurisdicional, em que o Estado participa como juiz para obter, coativamente, uma prestação insatisfeita. O Estado-juiz integrante da relação jurídica, na condição de sujeito passivo, exerce sua força para garantir o cumprimento de outra norma, a que se postula o sujeito ativo. É relação processual, por exemplo, a Lei de Execução Fiscal.

Para as pretensões do presente trabalho, não pretendemos lidar com essa noção de norma secundária sancionatória, mas sim com a sanção em sentido amplo, ou seja, sanção como espécie de norma primária (norma derivada punitiva). É aplicada face ao descumprimento de uma obrigação e não suscita, pelo menos a priori, relação processual. As multas tributárias decorrentes do não pagamento de tributo constituem exemplo típico dessa sanção.

Por esse aspecto, a norma jurídica sancionatória primária possui a mesma estrutura lógico-formal das regras de conduta, vale dizer, caracteriza-se por uma proposição-hipótese vinculada por um conectivo interproposicional condicional deonticamente modalizada com uma proposição-conseqüente, a qual, todavia, apresenta uma particularidade em seu antecedente, qual seja, a presença de um fato ilícito representado pelo descumprimento de um dever jurídico estipulado no conseqüente de outra norma jurídica, também denominado de infração tributária.

Repousando sobre o plano fenomênico, a infração tributária individualiza-se por constituir-se em uma conduta, comissiva ou omissiva, a qual, direta ou indiretamente, representa o descumprimento de deveres jurídicos estatuídos pelo direito positivo fiscal. Em matéria tributária, o ilícito tributário poderá advir da não prestação do tributo ou do não cumprimento de deveres instrumentais, embora a estrutura lógico-formal em ambos os casos seja a mesma, posto residir no antecedente o descumprimento de uma obrigação tributária.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, “designa-se por sanção tributária à relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o

titular do direito violado e o agente da infração”²⁶. Tal poder sancionatório, antes de ser tributário, é do próprio Estado no desempenho da atividade repressiva, em razão das condutas eleitas como antijurídicas. A ideia de pena não fica restrita àquelas previstas pelo direito penal. O legislador ao disciplinar, não só o direito tributário, mas outros ramos do direito, estabelece hipóteses normativas que, se não observadas, acarretam relações sancionatórias.

3.2 O PROBLEMA DO TERMO “SANÇÃO”

A definição de sanção já tomou diversas formas a depender da época e do sujeito cognoscente. Tampouco tal termo escapa dos vícios da ambiguidade. Razão pela qual, até hoje, podemos trabalhar com diversas acepções. Portanto, responder que é sanção depende da atividade de interpretação do próprio sujeito cognoscente. Entendemos a sanção de duas formas: i) como norma jurídica de conduta (norma sancionatória), que prevê em seu antecedente o descumprimento de um dever jurídico e no consequente a imposição de uma pena; ii) como a própria pena ou penalidade imposta pela norma sancionatória, ou seja, da aplicação da norma sancionatória resultaria uma sanção, por exemplo, uma multa pecuniária. Para melhor compreender o assunto, vamos palmilhar alguns dos diversos conceitos de sanções que podemos encontrar na doutrina.

3.2.1 Na visão de Hans Kelsen

Hans Kelsen enxergava a sanção como norma jurídica, logicamente estruturada na forma hipotética-condicional. Na ocorrência de um ilícito, impõe-se uma sanção. Contudo, a sanção para Kelsen podia ser em forma de punição e prêmio, dependendo da conduta tomada. Fixou as premissas de ilícito e sanção como condutas correlatas ao estabelecer que se, de um lado, a sanção é consequência do ilícito, de outro, o ilícito é pressuposto da sanção²⁷.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2018. p. 888.

²⁷ HANS, Kelsen. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 121-122.

Na visão do renomado filósofo, a sanção detinha status de norma central e imprescindível para a própria relação jurídica. A juridicidade das normas estava ligada ao fato de ela estabelecer sanções, sua força normativa dependia disso. Mais tarde, o próprio Kelsen, revendo seu posicionamento, passou a adotar a norma prescritora de condutas como norma primária e a norma sancionatória como secundária. Estabeleceu a distinção de sanções em penas ou execuções, em que as primeiras acarretariam a perda de um bem e as segundas seriam de caráter compensatório para indenizar o sujeito lesado pelo ilícito²⁸.

Nas palavras de Kelsen, o conceito de sanção:

As sanções são estabelecidas pela ordem jurídica com o fim de ocasionar certa conduta humana que o legislador considera desejável. As sanções do Direito têm o caráter de atos coercitivos no sentido desenvolvido acima. Originalmente, existia apenas um tipo de sanção: a sanção criminal, *i.e.*, punição ou sentido estrito da palavra, punição envolvendo vida, saúde, liberdade ou propriedade. O Direito mais antigo era apenas Direito criminal. Posteriormente, uma diferenciação foi feita na sanção: surgiu, acrescentada à punição, uma sanção civil específica, a execução civil, uma privação forçosa de propriedade com o fim de prover reparação, *i.e.*, compensação por um dano causado ilegalmente. Assim desenvolveu-se o Direito civil ao lado do Direito criminal. Mas o Direito civil, o Direito que regula a vida econômica, garante a conduta desejada dos homens em seu campo de uma maneira que não diferente essencialmente daquela com que o Direito criminal consegue em seu domínio, a saber, estabelecendo, para o caso de conduta contrária, uma medida coercitiva, sua própria medida coercitiva específica, a sanção civil²⁹.

3.2.2 Na visão de Herbert Hart

Para Herbert Hart, o direito é projetado para além dos modais deônticos e das dimensões formais do ordenamento jurídico. Há, na obra desse autor, uma renúncia à coercibilidade como fundamento do direito, pois as punições contidas nas normas assumem um segundo plano, beneficiando a aceitação das normas pelos

²⁸ HANS, Kelsen. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 123-124.

²⁹ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. Martins Fontes: São Paulo, 2000. p. 71.

destinatários³⁰. O teórico usa do direito penal para ilustrar sua visão acerca do papel das ordens coercitivas frente às sociedades contemporâneas:

[...] a forma-padrão, mesmo numa lei criminal (a qual, entre todas as variedades de direito, tem a semelhança mais aproximada com uma ordem baseada em ameaças), seja geral em dois sentidos: indica um tipo geral de conduta e aplica-se uma categoria geral de pessoas que se espera que vejam que se aplica a elas e que a acatem. As directivas oficiais individualizadas, caso a caso, tem um lugar secundário: se as directivas gerais primárias não são obedecidas por um individuo em particular, os funcionários podem chamar a atenção daquele e pedir o acatamento de tais directivas, tal como o faz um inspector tributário, ou a desobediência pode ser oficialmente verificada e objecto de auto, sendo o castigo objecto de ameaça imposto por um tribunal. O controlo jurídico e, por isso, primariamente, embora não exclusivamente, controlo por directivas, que são gerais neste duplo sentido.

O direito é estruturado, para Hart, como uma pirâmide invertida que tem em sua base regras primárias, compostas pelos comandos exarados aos cidadãos na forma daquilo que é proibido, permitido ou obrigado. No meio estão as regras secundárias que orientam a forma que as primárias devem ser aplicadas e compreende as decisões judiciais, as alterações legislativas e as normas de reconhecimento. No topo está a norma última de reconhecimento que, por estar em contato com a sociedade, garante a aceitabilidade racional e a legitimidade do direito³¹.

3.2.3 Na visão de Alf Ross

Na vertente de Alf Ross, as sanções devem ser analisadas em diversos aspectos, pois se fazem presentes tanto no direito quanto na moral, na religião, na pedagogia e até na própria natureza. Para o autor, a punição envolve a aplicação, contra um ofensor, de consequências desagradáveis para uma violação de um comando legal, a qual é administrada por terceiros por meio de uma autoridade constituída pelo próprio sistema jurídico³².

³⁰ MORISSON, Wayne. **Filosofia do direito**: dos gregos ao pós-modernismo. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 418-423.

³¹ HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 91-117.

³² ROSS, Alf. **On guilt, responsibility and punishment**. Berkeley: University of California, 1975. p. 36.

De acordo com Ross:

[...] o ordenamento é um fato que requer desobediência e que poder descrito exatamente da mesma maneira que é descrito um "ordenamento jurídico", isto é, como normas concernentes ao exercício da força. [...] Temor e respeito, os dois motivos que caracterizam a experiência do direito, estão reciprocamente relacionados. A força exercida pela polícia e as autoridades executivas não se baseia exclusivamente em fatores físicos, tais como de homens à sua disposição, seu treino e armamento, mas também em fatores ideológicos. [...] O poder compulsivo do direito é, deste modo, uma função de sua "validade"³³.

Daí a afirmação, por parte de Ross, de que as sanções se resumem a dois polos, um direcionado ao sofrimento e outro para a desaprovação. E é exatamente a presença desses dois sentidos que faz com que as sanções sejam diferenciadas das outras respostas possíveis para violações à ordem jurídica. Por isso, sintetiza o autor dinamarquês que a incidência das sanções se dará sempre que o objetivo de impor consequências negativas e normalmente consideradas desagradáveis e expressar a reprovação pela violação praticada contra a ordem jurídica. Todo esse processo deverá sempre ser realizado de acordo com a própria ordem jurídica, que indicará qual autoridade o fará e, de igual forma, deverá respeitar os postulados mínimos do direito de defesa e do devido processo³⁴.

3.2.4 Na visão de Lourival Vilanova

O professor Lourival Vilanova partiu da teoria construída por Kelsen, de sanção como norma que implica consequências sancionatórias. Ocorre que, a partir de premissas lógico-filosóficas, baseadas no método constructivista, concebeu como centro do ordenamento jurídico as normas primárias instituidoras de condutas. As normas jurídicas constituem-se como um conjunto de enunciados prescritivos aptos a regular condutas intersubjetivas.

³³ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Trad. Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000. p. 82-83.

³⁴ ROSS, Alf. **On guilt, responsibility and punishment**. Berkeley: University of California, 1975. p. 38-39.

O direito se manifesta por ser um sistema coercitivo. Ele usa de ordens para impor sua vontade. Assim, em caso de descumprimento dos deveres e obrigações jurídicas, aplicam-se as consequências sancionadoras. A sanção, dessa forma, é tida como norma secundária. A noção de sanção até aqui é aquela processual. Ou seja, a norma sancionatória irá garantir a aplicação e o cumprimento coercitivo das relações jurídicas prescritas nas normas de conduta.

3.2.5 Na visão de Paulo de Barros Carvalho

O professor Paulo de Barros Carvalho visualiza que a coercitividade do direito é exercida pela execução forçada de medidas e pelas restrições de liberdades. Para o tributarista, a coercitividade é uma característica intrínseca dos sistemas normativos e, no caso do sistema jurídico, o descumprimento de deveres tem como consequência a aplicação de medidas que coagem pelo emprego de força³⁵.

Explica o professor Paulo de Barros Carvalho:

A relação sancionatória vem mencionada no prescriptor da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes para a sua identificação, num caso concreto. A norma que estipula a sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no consequente³⁶.

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento das suas ordens, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a liberdade das pessoas. Daí porque, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlaça providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever. O direito, por assim dizer, garante seu ato de vontade, mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido. Mas o súdito, resistindo ao temor de punição do Estado, pode ser alvo do aparato coativo, inerente ao Poder Público,

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1. p. 294-295.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 888.

momento em que se desencadeia efetivamente o procedimento sancionatório³⁷.

Assim, o professor Paulo de Barros Carvalho entende que a sanção pode ser tanto a penalidade aplicada ao infrator, na forma de uma norma individual e concreta, como poder ser o conseqüente da norma geral e abstrata que narra a tipificação do ilícito³⁸. Dessa forma, a sanção aparece, dentro do construtivismo lógico-semântico, como o conseqüente normativo que forma uma relação jurídica, a partir da ocorrência de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente violador.³⁹

Em outra passagem, Paulo de Barros Carvalho afirmar que:

sanção experimenta mutações semânticas que variam conforme o momento da sequência prescritiva (Direito posto) ou expositiva (Ciência do Direito). Tanto é sanção a penalidade aplicada ao infrator, quanto a relação jurídica que a veicula, tratando-se de norma individual e concreta. Também é sanção o conseqüente da norma geral e abstrata, como a própria norma que tem como antecedente a tipificação do ilícito. E participa do esmo nome, ainda, o ato jurídico-administrativo que encerra o processo de elaboração de certas leis.

3.3 A FUNÇÃO DAS SANÇÕES NO ÂNGULO PRAGMÁTICO

Do nosso ponto de vista, as sanções se mostram como um efetivo meio de controle da sociedade. Muito mais em razão da coerção exercida do que da própria aplicação concreta das normas sancionatórias, ou coação. Por óbvio que ambas são indissociáveis. No mais das vezes, a coerção só se mostra efetiva em decorrência da efetividade das sanções.

Por exemplo, se uma sanção de multa por descumprimento de um dever instrumental é efetivamente aplicada e cobrada pelo Fisco, tal fato irá agir

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e posituação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1. p. 295.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e posituação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1. p. 296.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 888.

psicologicamente sobre os atos da sociedade no geral, que, a partir de então, vai pensar duas vezes, antes de cometer determinada infração.

Contudo, se há uma norma que pouco é usada e as pessoas que não a cumprem não sofrem qualquer coação, cada vez mais, outras pessoas irão tomar conhecimento do fato e deixar de cumprir a referida norma. Essa função coercitiva/coativa, portanto, mostra-se de uma utilidade tremenda. Podemos inclusive associá-la à função repressiva educativa da sanção.

As sanções, muito mais que espécies arrecadatórias, são espécies de normas garantidoras, no sentido de evitar que mais infrações venham ser cometidas. Nesse esteio, não nos referimos apenas às sanções pecuniárias. As sanções não pecuniárias também desempenham funções, para além da punitiva. Criam, por exemplo, formas de fiscalização e arrecadação dos tributos para o Fisco, regime diferenciado, por exemplo.

Ressaltamos o entendimento de Maria Ângela:

É incontestável a importância do poder estatal fiscalizatório, fruto do Poder de Polícia, na prevenção de condutas em desacordo com a legislação, incompatíveis com o interesse público, funcionando as sanções restritivas como instrumento eficiente para reprimir as ilicitudes⁴⁰.

A sanção apresenta tanto um caráter repressivo/punitivo como preventivo/educativo, de modo a penalizar o infrator e desestimular o rompimento da ordem jurídica, por meio da intimidação gerada na consciência dos sujeitos e na certeza de seus efeitos negativos. Nessa linha de raciocínio, Regina Helena Costa informa que

A sanção punitiva, que é a que desperta maior interesse, visa não somente reprimir o infrator como também estimular o cumprimento das obrigações tributárias. A relevância da relação jurídica

⁴⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 166.

sancionatória está estampada em seu caráter pedagógico e, portanto, inibidor de condutas infracionais⁴¹.

A multa é uma reação contra uma conduta social indesejada, aplicada para evitar que se destrua a distribuição da carga tributária, necessária ao sustento do Estado. O direito tributário apresenta campo fértil para utilização abusiva das sanções sob pretexto de se coibir condutas ilícitas, causando o desvirtuamento de suas finalidades.

Em hipótese alguma se pode outorgar às multas tributárias uma função arrecadatória ou reparatória. Para tanto, temos os tributos e as indenizações, respectivamente. Devemos sublinhar, então: as multas não têm – e nem podem ter – por escopo o abastecimento dos cofres públicos ou a indenização da Fazenda Pública por eventuais prejuízos. Sua função repressiva/preventiva tem por finalidade assegurar a manutenção da ordem jurídica, mais especificamente zelando para conferir segurança, garantia e respeito às normas tributárias.

Toda sanção é desestimuladora da prática de atos descumpridores de deveres jurídico-tributários. Paulo de Barros Carvalho⁴² chega inclusive a afirmar que “toda multa exerce função de apenar o sujeito a ela submetido, tendo em vista o ilícito praticado. Para Régis Fernandes de Oliveira⁴³, a sanção deve obedecer a quatro elementos básicos, quais sejam: i) o estabelecimento de sanção que corresponda à violação da regra; ii) a medida da sanção; iii) a adequação do procedimento; e iv) o órgão responsável pela aplicação.

3.4 DISTINÇÃO ENTRE SANÇÃO, COERCITIVIDADE E COAÇÃO

Sanção, conforme já verificamos, é a norma jurídica instituidora de uma relação jurídica sancionatória nas hipóteses da verificação de uma infração aos deveres jurídicos. Não se confunde com a coação. Ato de aplicação ou realização

⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 305-306.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 489.

⁴³ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Infrações e sanções administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 3.

efetiva e forçada da sanção, desde que observados os requisitos de devido processo legal. A coação é o instrumento por meio do qual se garante a fiel aplicação da punição ao sujeito infrator por um agente competente. Tampouco se confunde com a coerção.

Essa, na visão de Paulo Coimbra, seria o medo de incorrer em norma jurídica sancionatória. Esse efeito psicológico da sanção que faz com que as pessoas evitem cometer o ilícito pode ser chamado de coerção. Ou seja, é uma análise social ou psicológica. Diríamos que, juridicamente falando, a coerção seria característica do ordenamento jurídico, no sentido de impor suas normas aos jurisdicionados. São os instrumentos postos à disposição para se exigir o cumprimento das normas.

3.5 O CONCEITO DE TRIBUTO ADOTADO NESTE TRABALHO

O vocábulo tributo não escapa aos vícios da vaguidade e ambiguidade. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, atribui ao mínimo seis acepções distintas para o termo. Por isso, cabe ao cientista do direito, na busca pela precisão e rigidez do discurso, a tarefa de elucidação, ou seja, explicar os sentidos do termo. Sem adentrar ao mérito de cada definição de tributo, queremos expor nosso entendimento de tributo como fato, relação e norma jurídica.

Fato jurídico porque nos remete ao evento concreto, ao fato relatado em linguagem competente, quer dizer, o antecedente da norma individual e concreta. Relação jurídica no sentido que o tributo determina a obrigação tributária, ou seja, verifica a ocorrência descrita na hipótese de incidência, surge o tributo, fruto do processo de aplicação normativa.

Tributo é relação jurídica que tem por objeto uma prestação pecuniária, e como sujeitos, o titular de um direito subjetivo de exigir tal prestação e o portador de um dever jurídica de cumprir com a obrigação. Por fim, norma jurídica porque remete para as ordens prescritivas integrantes do sistema jurídico. Tributo é norma dotada de estrutura hipotética condicional apta a regular condutas intersubjetivas.

Pois bem, com supedâneo nas lições de Paulo de Barros Carvalho, acabamos por entender que o tributo “quer exprimir toda a fenomenologia da inocência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato.”⁴⁴

3.6 DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTO E SANÇÃO

Tributo e sanção são coisas distintas. Em brilhante exposição, o professor Robson Maia, em sua tese de Doutorado para a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, ensina-nos que:

enquanto que o tributo é instituído pelo Poder Público com a finalidade, em tese, de fazer frente às despesas públicas, as sanções tributárias têm por objeto reprimir a conduta ilícita do sujeito passivo (função repressiva), além de, preventivamente, induzir os administrados a não praticarem determinadas condutas que, a juízo do legislador infraconstitucional – mas desde que dentro da moldura constitucional – sejam negativas para a convivência em sociedade⁴⁵.

Temos duas regras distintas. A regra-matriz de incidência que institui a obrigação tributária e a norma sancionatória que tem em seu conseqüente a descrição de um fato ilícito em razão do descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz de incidência. Portanto, partindo do plano sintático, podemos resumir bem se montarmos a estrutura lógica tanto da norma jurídica tributária como da norma jurídica sancionatória.

Na primeira temos: $D[F=(S' R S'')]$. Na norma jurídica de natureza tributária, temos um fato da realidade social (F) que, se aplicado por agente competente, faz nascer a relação jurídica tributária (R) entre dois sujeitos (S' e S''). Já na segunda: $D[-(S' R S'')=R'']$. Portanto, a partir do momento que ocorre a infração, ou seja, o descumprimento da relação jurídica tributária (R), quando vertida em linguagem competente, nasce a nova relação (R'') impondo uma sanção.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pg. 49

⁴⁵ LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 99.

4 AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS NO DIREITO BRASILEIRO

4.1 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA SANCIONATÓRIA E O FATO JURÍDICO “INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA” COMO ANTECEDENTE NORMATIVO

Para definir o conceito de norma jurídica tributária sancionatória, faz-se necessário retomar, ainda que brevemente, a questão em torno da “norma jurídica” tanto em sentido amplo como em sentido estrito. As normas em sentido estrito denotam a mensagem deôntica completa, são as próprias significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional.

Referindo-se a tais normas, dizemos que elas necessariamente se compõem de duas proposições – uma hipótese (H), que descreve uma situação abstrata capaz de produzir efeitos jurídicos; e uma conseqüente (C), que delimita o vínculo entre os sujeitos da relação, consubstanciando o efeito jurídico e implicando uma obrigação, proibição ou permissão –, e um conectivo condicional que estabelece o vínculo entre as duas proposições vistas.

Essa é a chamada estrutura da norma primária, categoria na qual a norma sancionatória está inserida. Sua regra-matriz se destaca por conter em seu antecedente o descumprimento de uma obrigação ou de uma relação jurídico-tributária, prevendo em seu conseqüente uma sanção ou infração administrativa. Também é norma de conduta e se faz acompanhar pela norma secundária processual.

A aplicação da norma sancionatória ocorre quando “o homem (aplicador), a partir dos critério de identificação da hipótese de uma norma geral e abstrata, construída com a interpretação dos textos jurídicos, demarca imaginariamente (no plano do ser), a classe de fatos a serem juridicizados”⁴⁶. A aplicação da norma sancionatória ocorre por esse mesmo processo de positivação. A partir da verificação dos preenchimentos ou da subsunção do fato posto no antecedente da

⁴⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 441.

norma, cria-se uma norma individual e concreta a incidir sobre o fato para torná-lo jurídico. A particularidade se dá em razão de o antecedente da norma sancionatória conter o descumprimento a outra norma, no caso da relação jurídico-tributária. Por isso, uma vez que o contribuinte descumpra uma obrigação tributária e sua conduta se enquadre no antecedente da norma sancionatória, deverá vir uma norma individual incidindo sobre tal fato.

O fato jurídico que deflagra a cominação de uma sanção tributária é a ocorrência da infração, a qual é vista como descumprimento de uma norma jurídica. Partindo do pressuposto de que toda jurídica está estruturada no prefalado formato hipotético-condicional, o descumprimento do modal deôntico contido na norma dá azo à formação da relação jurídica de infração. No caso do direito tributário, a infração poderá nascer do descumprimento da obrigação tributária ou dos deveres instrumentais, de modo que se trata do antecedente da regra matriz sancionatória.

Nesse sentido, ensina o professor Paulo de Barros Carvalho:

A idéia de infração ou ilícito, é bom recordar, relaciona-se com o não cumprimento de determinadas prestações. Por infração tributária ou ilícito tributário entende-se todo e qualquer comportamento (omissivo ou comissivo) que represente desatendimento de deveres jurídicos previstos em normas que cuidem da tributação, a ela aplicando-se a correspondente sanção. [...] Assim como se denomina obrigação tributária o liame jurídico que se estabelece entre dois sujeitos – pretensor e devedor – designa-se por sanção tributária a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração. Além desse significado, obrigação e sanção querem dizer, respectivamente, o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, nos vínculos obrigacionais, e a importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer ou de não fazer, impostos sob o mesmo pretexto⁴⁷.

Com efeito, a infração é a previsão hipotética da norma e a sanção é a concretização ou o conseqüente da norma. Em exposição bastante didática, o professor Paulo de Barros Carvalho nos informa que:

[...] a relação sancionatória vem mencionada nos prescritos da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 479-487.

para a sua identificação, num caso concreto. A norma que estipula a sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no conseqüente.⁴⁸

De seu turno, Robson Maia Lins, sobre a necessária relação entre sanção e infração, ensina-nos que:

[...] ao analisarmos a regra sancionatória, temos que seu antecedente descreve um fato qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no conseqüente da regra-matriz da incidência. Essa conduta recebe o nome de “ilícito” ou “infração tributária”. [...] Assim, o ilícito tributário pode advir do não pagamento da importância pecuniária, ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais⁴⁹.

Assim, uma vez que o contribuinte descumpra com o dever instituído por uma norma primária, seja o pagamento do tributo, seja a prática de um dever instrumental, incorrerá em uma infração tributária passível de aplicação da sanção cominada pelo próprio conteúdo normativo. Os deveres a serem cumpridos sempre estão dispostos nas normas primárias e tornam-se exigíveis quando o fisco aplica as duas normas abstratas, a primeira é a que implica o dever de recolher o tributo, enquanto a segunda nasce do descumprimento da norma anterior⁵⁰.

Estruturalmente, é possível sintetizar a operação da norma jurídica sancionatória ocorrerá, como elucida Robson Maia Lins, na forma de um contraponto à regra-matriz de incidência da norma principal, seja ela obrigação de pagar tributo ou de cumprir com dever instrumental. As normas primárias sancionatórias terão como hipótese ou o não pagamento do tributo ou descumprimento do dever instrumental e no conseqüente estará o dever de pagar a penalidade prevista⁵¹.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 487.

⁴⁹ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 533.

⁵⁰ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 534.

⁵¹ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 541-542.

4.2 ESPÉCIES DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Para identificar as sanções tributárias, é preciso, antes de mais nada, promover uma atividade de classificação, a qual se resume a organizar em classes. Tal atividade envolve enquadrar institutos com características comuns em uma classe, distinguindo-os de outros, para uma melhor compreensão do assunto. Tal tarefa depende da técnica utilizada pelo intérprete, influenciado por suas necessidades e propósitos.

Não existe classificação certa ou errada, existe classificação mais útil ou menos útil a depender do fim que se almeja. Para tanto, somos firmes na premissa de que o critério classificatório mais útil para o estudo das sanções é o pecuniário. Porém, não se pode negar uma série de outras, por exemplo, a que as toma pela finalidade (preventiva/repressiva/indenizatória), que podem até se mostrar úteis em alguns casos e em certa medida. Dessa forma, iremos destacar, nas próximas linhas, as modalidades de sanções tributárias que podem ser identificadas.

4.2.1 Sanções tributárias políticas

A sanção política representa um constrangimento ilegal cometido pela administração para obrigar o contribuinte ao recolhimento do tributo, ou cumprimento de algum dever instrumental. Não representa obrigação pautada em lei, respeitando-se os mecanismos próprios do ordenamento, dentro do devido processo legal. São assim consideradas, quando instituídas não em prol da fiscalização tributária, mas com a finalidade de constranger o contribuinte, por via indireta, de exceção, ao recolhimento do tributo. Dizemos tratar-se de imposições ilegais e descabidas. Sua caracterização impõe, cumulativamente, forma coercitiva de exigência da obrigação tributária com evidente respeito ao devido processo legal e limitação de direito individual, por exemplo, o direito de propriedade ou o livre exercício de profissão.

A sociedade atual vive sob a ótica de um Estado Democrático de Direito. Assim, as sanções políticas, representadas nas coações ilegais por parte da administração, representam medidas das mais autoritárias, implicando, tão-somente, um retrocesso sem tamanho. Falamos a todo instante em devido processo legal. Tal

princípio, sem sombra de dúvidas, é o mais afetado pelas sanções, mais especificamente, quando falamos em proporcionalidade – forma de projeção substantiva do primeiro. Uma medida considerada proporcional deve respeitar a adequação, necessidade e proporcionalidade. A primeira é a compatibilidade entre os meios e os fins.

Necessidade se configura pela imprescindibilidade para consecução dos fins, não existindo outro meio menos gravoso e tão eficaz. Por fim, a proporcionalidade – dita em sentido estrito – reflete-se na ponderação entre as desvantagens dos meios e as vantagens dos fins. Sob a óptica da pragmática, veem-se as sanções políticas como condutas adequadas e necessárias que, porém, desrespeitando totalmente a proporcionalidade em sentido estrito.

No mais das vezes, o meio eleito propicia mais prejuízos que propriamente vantagens decorrentes de sua utilização. Dessa forma, ainda que se mostre medida adequada e necessária, ela viola o princípio da proporcionalidade e consequentemente do devido processo legal.

São essas de constitucionalidade duvidosa que nos interessam, uma vez que geralmente possuem a função de causar algum constrangimento ao contribuinte, para que esse se veja obrigado a cumprir determinada ação. Na maior das vezes, suscitam intensos debates até que o Supremo Tribunal Federal venha a firmar alguma posição. Por isso, as análises hão de ser feitas caso a caso, pois as conclusões devem ser específicas para cada caso concreto.

Em uma análise concreta, esse mesmo Tribunal chegou a editar as súmulas:

SÚMULA Nº 70: É INADMISSÍVEL A INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTO COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS

SÚMULA Nº 323: É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

SÚMULA Nº 547: NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHASM,

DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS.

Também achamos importante a transcrição de uma ementa que delinea bem os contornos semânticos constituídos pelo Supremo Tribunal Federal ao tema.

SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTOS (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF). RESTRIÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO "SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW". IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 - RTJ 173/807-808 - RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR - QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE - "NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR" (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO "ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE". DOUTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

(STF - RE: 374981 RS , Relator: Min. CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 28/03/2005, Data de Publicação: DJ 08/04/2005 PP-00082)

4.2.2 Sanções tributárias pecuniárias e a questão das multas punitivas e sancionatórias

A própria acepção do termo "multa" nos remete à ideia de castigo, de modo que é necessário compreender, antes de ingressar nas modalidades de sanções pecuniárias – multa de ofício, de mora, qualificada, isolada e agravada –, objeto desta seção, sobre a natureza jurídica das multas e, em especial, a questão das

multas punitivas e sancionatórias a partir dos estudos do professor Robson Maia Lins.

Para o professor, o núcleo reside na distinção entre a natureza das sanções, ou da classificação segundo suas funções, na dicotomia multa punitiva x multa indenizatória. Em lição precisa, o professor Robson Maia Lins nos informa: “embora estejamos trabalhando com o mesmo jurídico ilícito, as relações jurídicas dele decorrentes são as mais variadas possíveis”⁵². Mais especificamente quanto à natureza da norma sancionatória, não há um consenso nos debates que cercam a questão, divergindo a doutrina em algumas premissas.

De um lado, encontramos aqueles que defendem a possibilidade da multa apresentar natureza tanto punitiva como indenizatória, a exemplo do professor Paulo de Barros. De outro, há os defensores de naturezas distintas – como o já citado, professor Robson Maia. Por essa linha, punição e indenização não se confundem e por isso, toda multa teria caráter apenas punitivo.

A indenização pressupõe a descrição no antecedente da norma de um dano efetivamente causado que precisa ser reparado, enquanto que a punição não depende de uma lesão efetiva, prevista explicitamente, mas apenas do descumprimento de um dever, pressupondo o dano. O que queremos dizer é que na indenização, a sanção aplicada deve medir as dimensões do dano causado. Nas lições de Maria Angela, “com efeito, na composição fáctica do antecedente da norma primária sancionatória, não há qualquer descrição do dano efetivamente causado ao Erário, bastando estar tipificada a infração”⁵³.

Ambas as posições tomam a multa punitiva na mesma acepção:

como espécie de sanção tributária consistente numa prestação pecuniária, compulsória, que sobrevém como decorrência da prática de determinadas infrações, ação ou omissão do sujeito infrator

⁵² LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 85.

⁵³ PAULINO, Maria Ângela Lopes. **As Sanções no Direito Tributário: Princípios e Espécies**. 2012. 326 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 237.

contrária à lei fiscal. É, pois, típica sanção de ato ilícito, de caráter essencialmente intimidatório, aplicada tão só por ato jurídico próprio e observados os ditames do devido processo legal⁵⁴.

Por isso, a terminologia “multa punitiva” só tem razão de ser perante aqueles que entendem possível sanção com natureza indenizatória. De outro lado, como preferimos entender, ao atribuir a todas as multas o caráter punitivo, não se mostra necessário dizer sanção punitiva, trata-se de redundância, já que toda multa apresenta esse caráter.

Por sua vez, sancionatória, que decorre de sanção, também nos apresenta o mesmo significado. Ainda que, conforme já observamos, o termo padeça do vício da vaguidade e da ambiguidade, uma de suas idéias é a de sanção como pena, ou seja, sanção como o conseqüente da norma individual e concreta, penalidade que decorre do descumprimento de um dever jurídico, de um ilícito praticado.

A multa sancionatória é apenas uma das espécies de sanção tributária. É gênero que abarca ainda outras espécies, como multa de ofício, multa punitiva, multa isolada, multa de mora, dentre tantas outras. É o instrumento por meio do qual se apena o infrator, não de qualquer forma, mas por meio de uma sanção pecuniária. Aqui reside a peculiaridade do termo, porque, em nosso sentido, multa implica necessariamente uma penalidade pecuniária, ou seja, em dinheiro. Não conseguimos desassociar a natureza pecuniária do termo. Por isso, multa sancionatória seria o gênero que abriga as diversas hipóteses de sanções pecuniárias.

4.2.2.1 Multa de mora

A multa de mora contempla um amplo e fértil campo para debates. Mais especificamente relacionados ao tema da natureza reparatória ou indenizatória. Algumas considerações a respeito já foram feitas ao longo do seminário. De antemão, nossa posição pela relação intrínseca entre multa e punição já resta configurada. Só nos resta apontar para algumas categorias da multa de mora.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 490.

Apresenta, como todas as multas, um caráter punitivo, que decorre do descumprimento da obrigação tributária com a particularidade do fator tempo. A mora decorre do atraso do adimplemento pelo decurso do tempo. Nas palavras de Pontes de Miranda, a “mora é falta ao adimplemento, não só demora, ou retardo”. Ela apresenta como hipótese de incidência o cumprimento a destempo da obrigação e é aplicada pelo próprio contribuinte faltoso, que deve recolher o valor devido acrescido da multa.

Corroborando com nosso posicionamento a respeito da natureza punitiva da multa, estão decisões dos tribunais superiores, que ao observar os efeitos da denúncia espontânea – dispositivo autoaplicável que afasta tão somente a responsabilidade por infrações tributárias – inclui entre eles a exclusão das multas de mora. Não custa nada repetir: o caráter punitivo é intrínseco à própria natureza sancionatória das multas.

Dessa forma, a multa de mora decorre do descumprimento da obrigação tributária, dando ênfase em uma particularidade, que é o fator tempo. Sua função é desestimular atrasos no pagamento que são danosos à administração. Nesse sentido, encontramos as lições do professor Paulo de Barros: “nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito”⁵⁵. Poderá ser lançada de ofício ou por homologação pelo próprio infrator.

4.2.2.2 Multa de ofício

A multa de ofício é assim classificada em razão do procedimento para sua constituição. É espécie de multa punitiva que deve ser aplicada de ofício pelo agente competente (administração) por meio do auto de infração e imposição de multa. Consiste numa prestação pecuniária compulsória decorrente do descumprimento de um dever legal. Em nosso estudo, classificamos a multa de ofício como espécie de multa sancionatória. Ou seja, tem função punitiva e caráter pecuniário.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 493.

O termo de ofício se refere ao procedimento utilizado na aplicação da multa. Ou como preferimos, refere-se ao ato administrativo de imposição de multa – norma individual e concreta que veicula a relação jurídica sancionatória – que é realizado de ofício pela administração. Corroborando com o exposto, professor Paulo de Barros leciona: “Nesta medida, significa simplesmente que é uma espécie de sanção aplicada pela Autoridade Administrativa mediante lançamento de ofício ou Auto de Infração ou Imposição de Multa (AIIM)”⁵⁶.

Na legislação federal, a previsão da multa de ofício reside no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996:

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.

4.2.2.3 Multa agravada

A definição da multa agravada é intuitiva, pois tem a função de agravar a penalidade, o que lhe garante um forte caráter repressivo, é como se ela dissesse que praticadas tais condutas, a penalidade será ainda maior. É uma advertência para o infrator qualificado de que o fisco não deixará passar impunes condutas gravosas. Sua constituição também se dá de ofício pela administração e apresenta caráter punitivo. Paulo de Barros afirma que “é geralmente aplicada no percentual de 150%, objetivando com isso intimidar a prática da infração e, por fim, evitar situações dessa gravidade nos casos concretos”⁵⁷.

Seu enquadramento, dentro da legislação federal, está no art. 44, § 2º da Lei nº 9.430/1996:

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 490.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 492.

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.

O critério material da multa agravada compreende a não declaração e o não pagamento do tributo, os quais devem ser complementadas pelo descumprimento dos comandos exarados pelo ente fiscal, com nítido objetivo de prejudicar ou impedir o lançamento tributário. A sistematização dessa multa é descrita por João Carlos de Lima Júnior, em cotejamento com o direito de não produzir provas contra si mesmo, da seguinte maneira:

O poder fiscalizatório do Estado não deve ser tolhido pelo direito de autodefesa. À fiscalização cabe o dever de averiguação das atividades tributárias das pessoas, a fim de garantir a arrecadação e, conseqüentemente, a própria atividade estatal; a ausência de receitas para fazer frente aos gastos públicos certamente faria instalar o caos. Assegurar o recolhimento dos tributos é assegurar a própria sociedade, portanto direitos e garantias. Desta forma, aos agentes fiscais é garantido o direito ao acesso a toda documentação necessária para verificação da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, bem como à realização de atos de investigação tendentes ao conhecimento das operações que fazem surgir as obrigações tributárias. Em paralelo, é dever do contribuinte colaborar com a fiscalização; não cabe a ele a recusa a entregar qualquer documentação requisitada ou a criação de empecilhos à atividade fiscalizatória.⁵⁸

4.2.2.4 Multa qualificada

A multa qualificada está vinculada à prática de sonegação, de fraude ou de conluio nos termos dos arts. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1969:

⁵⁸ LIMA JÚNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 258-259.

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.

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.

Pela especificidade do seu critério material, a multa qualificada requer um comportamento específico, de índole dolosa, o que torna difícil a aplicação do instituto. Por dolo compreende-se um elemento volitivo de realizar uma conduta típica, ou seja, há um *animus* na prática. É pela ação finalística, com a compreensão do que da relação entre a conduta e o resultado⁵⁹.

Afora a situação acima mencionada, o ente fiscal também aplica a referida penalidade quando verifica conduta reiterada do contribuinte, a despeito de não haver qualquer previsão legal expressa nesse sentido. O professor Robson Maia, em artigo publicado, informa-nos a ideia geral de reiteração como repetição, um fazer da mesma maneira. Ademais, nos informa alguns elementos necessários à configuração da conduta reiterada: i) pluralidade; ii) semelhança; iii) sucessão; e iv) individualização – mesmo sujeito.

⁵⁹ LIMA JÚNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 168-174.

Ou seja, pelo que entendemos, falamos da reiteração nas hipóteses de várias condutas, mas não quaisquer condutas, pois elas devem guardar traços de semelhança – sem necessária identidade – e de sucessividade – ou seja, um acontecimento seguido de outro já ocorrido – referentes a um mesmo sujeito – em razão da individualidade da sanção⁶⁰.

Diz o professor Robson Maia Lins:

Os limites para que se possa verificar cada um dos quatro elementos da reiteração devem estar traçados dessa norma. A falta de dispositivos que possibilitem sua construção culmina na própria inexistência do instituto e impossibilidade de sua aplicação. O reconhecimento de que uma conduta é reiterada, a despeito da inexistência desta norma geral que a defina, abre margem a perigosa arbitrariedade que é coibida pelo nosso sistema jurídico em disposição muitas vezes expressa pelo brocardo *nullum crime, nulla poena sine praevia legge*⁶¹.

4.2.2.5 Multa isolada

Por seu turno, a multa isolada é assim chamada em razão do procedimento específico a que se submete. O próprio nome nos remete à idéia de que na multa deve ser cobrado o valor tão somente referente à penalidade. Também se qualifica como multa de ofício já que é a própria administração que deve autuar o infrator. Também apresenta nítido caráter punitivo.

Por fim, não podemos nos esquecer dos juros de mora e da correção monetária que, apesar de não apresentarem caráter punitivo, adotamos classificação pecuniária, razão pela qual, sem dúvida, eles irão sempre acabar agravando o montante exigido.

A classificação em tela se deve ao procedimento específico a que se submete. O próprio nome nos remete à idéia de que, na multa, deve ser cobrado o

⁶⁰ LINS, Robson Maia. A reiteração e as normas jurídicas tributárias sancionatórias: a multa qualificada da lei n. 9.430/96. In: SOUZA, Priscila; CARVALHO, Paulo de Barros (Orgs.). **Direito tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 1115.

⁶¹ LINS, Robson Maia. A reiteração e as normas jurídicas tributárias sancionatórias: a multa qualificada da lei n. 9.430/96. In: SOUZA, Priscila; CARVALHO, Paulo de Barros (Orgs.). **Direito tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 1116.

valor, tão somente, referente à penalidade. A exigência não se faz acompanhada do valor da obrigação tributária. Ou seja, o termo “isolada” seria porque se cobra a sanção, mas não a obrigação. Geralmente, encontra aplicação nas hipóteses de descumprimento de deveres instrumentais.

A sistemática seria mais ou menos da seguinte forma: a regra é o cumprimento das obrigação tributária e dos deveres instrumentais, desde que verificada a ocorrência descrita na hipótese e devidamente constituída em linguagem competente por meio de procedimento específico. Contudo, em alguns casos, o sujeito passivo não cumpre a relação jurídica, cabendo, então, ao Fisco lavrar um Auto de Infração e Imposição de Multa, ou seja, aplicar um ato administrativo de imposição de sanção, para constituir a nova relação.

Dentro da sistemática legislativa federal, a multa isolada pode ser encontrada nos arts. 44, inciso II e 74, §17:

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.

[...]

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 pela sujeito passivo.

Na prática, a autoridade administrativa, por meio desse documento, constitui a relação jurídica descumprida e a nova relação jurídica. Por exemplo, cobra tributo, multa e juros por intermédio de um único documento. Isso seria, portanto, a sistemática regular das multas sancionatórias. A seu turno, a multa isolada teria esse caráter singular de ser cobrada sozinha. Ou seja, descumpre-se um dever instrumental, lavra-se um auto administrativo de imposição de multa, cobrando-se tão somente a “multa isolada”, por isso o termo “isolada”.

Ocorre que, a nosso ver, o procedimento usual do Fisco não merece concordância científica. A prática de se cobrar, por meio de um único documento, obrigações ou deveres de naturezas distintas, não parece a mais adequada. O mais correto seria a constituição de cada obrigação e dever por meio de ato administrativo próprio. Ou seja, o tributo cobrado por ato administrativo de lançamento tributário e a multa cobrada por meio de ato administrativo de imposição de sanção. Nesse sentido, todas as multas seriam isoladas, porque cobradas por meio de procedimento.

Vale destacar, a título de fechamento, que a multa isolada pode ser cominada junto com a multa de ofício, a despeito de, em um primeiro momento, tal possibilidade ser negada pela jurisprudência nacional. Sobre a temática, vale citar a lição de João Carlos de Lima Júnior:

[...] em 2007, com as mudanças legislativas perpetradas pela Lei 11.488, a celeuma ganhou combustível e acendeu novamente a fogueira da discórdia entre os que interpretam o art. 44 da Lei 9.430/96. O ponto central, o qual levou muitos a revisitarem a questão da concomitância, foi a expressão disposição pela nova legislação de que a multa isolada recai sobre o valor do pagamento mensal. Isto porque, antes de 2007, a redação do artigo que cuida das multas de ofício, entre elas a isolada, determinava que seriam aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição⁶².

⁶² LIMA JÚNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. São Paulo: Noeses, 2018. p. 281.

Logo, o fundamento que autoriza é incidência simultânea das penalidades é o próprio art. 44 da Lei nº 9.430/1996, cuja redação literal determina que a penalidade incida, de maneira isolada, no valor estimado, o que gera diferentes hipóteses de incidência.

4.2.2.6 *Multa penal*

A multa penal é aquela tipificada em dispositivos penais, por exemplo, as hipóteses elencada no art. 32, inciso III, do Código Penal, submetidas, portanto, ao regime jurídico de direito penal. A própria norma jurídica determina se o descumprimento de um dever jurídico qualifica-se como sanção administrativa tributária ou sanção penal tributária. A multa penal constitui *ultima ratio* e será aplicada por atos de coação estatal.

4.2.2.7 *Juros de mora*

Os juros de mora possuem previsão no artigo 161 do Código Tributário Nacional, vejamos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A partir de uma interpretação literal do artigo, temos o entendimento que de os juros de mora não se constituem como uma penalidade, tendo em vista que o Código é claro em destacar o não prejuízo da aplicação de penalidades, juntamente com a cobrança dos juros de mora. Em que pese o exposto acima, existe uma grande divergência doutrinária quanto à natureza dos juros de mora.

Alguns doutrinadores, tais como: Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Paulo Roberto Coimbra e Edmar Oliveira de Andrade Filho, entendem os juros de mora como uma sanção. Divergindo desse entendimento, pois a doutrina de Robson Maia Lins desqualifica os juros de mora como uma sanção.

4.2.2.8 Correção monetária

A correção monetária em matéria tributária, possui previsão no artigo 97, §2º, do CTN, com o objetivo de tão somente recuperar a desvalorização inflacionária do capital, vejamos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
[...]

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[...]

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

4.3.3 Hipóteses de exclusão da penalidade

4.3.3.1 Denúncia Espontânea

Em razão do caráter elucidativo, cremos que seja de total relevância a transcrição do enunciado prescritivo que trata da denúncia espontânea. O artigo 138 do Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 138 a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo dependa de apuração.

Há, então, a denúncia espontânea, como um importante instrumento posto à disposição do sujeito passivo, que constitui causa excludente de responsabilidade decorrente de infrações tributárias. Partimos do pressuposto de que as normas sancionatórias não possuem natureza arrecadatória, por isso admitimos que o caráter repressivo se apresenta como um dos objetivos primordiais de tais normas. A partir da intimidação de um potencial infrator, evita-se a prática de condutas

antijurídicas e lesivas ao estado administrador – seja no sentido de dificultar a atividade fiscalizadora ou de não pagar o tributo.

Percebe-se, então, que a denúncia espontânea nada mais é que um instrumento que possibilita o arrependimento pela infração cometida. Assim, após a comunicação espontânea, ao Fisco, da infração tributária praticada, sendo essa por ausência ou insuficiência do pagamento, somada ao recolhimento do tributo (com correção monetária) e juros de mora, desde que não se tenha iniciado qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionado com o ilícito tributário, ficam excluídas as multas pelo não pagamento.

5 LIMITES PARA A INSTITUIÇÃO DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

5.1 O CONCEITO DE PRINCÍPIOS E O CONFLITO COM AS REGRAS

Para tratar dos princípios limitadores da função sancionatória, é necessário discutir qual o conceito de princípio que será adotado, bem como a relação dessa espécie com as regras. O vocábulo princípio não é termo específico e unicamente da ciência do direito. A noção de princípio está enraizada na própria condição humana. Somos todos pautados por princípios, logo, com o sistema jurídico não é diferente.

Nesse sentido, Renato Lopes Becho ensina:

Os princípios estão presentes em todas as ciências, demonstrando o começo, o ponto de partida, facilitando a compreensão e dando sentido aos mais variados sistemas. De fato, vários autores reconhecem que os princípios são necessários à sistematização de uma ciência, o mesmo ocorrendo com o sistema jurídico⁶³.

De início, é imprescindível entender a distinção entre enunciado prescritivo e norma jurídica. Enquanto o primeiro representa o suporte físico com o qual o sujeito cognoscente toma contato com os símbolos; a norma significa o próprio sentido construído. Concordamos com Braulio Bata Simões na afirmação de que “primeiro o interprete lê, depois interpreta e finalmente compreende”⁶⁴. Isso acontece porque o significado de uma palavra não é algo que está incorporado a ela.

Por essa razão, Humberto Ávila nos informa:

é justamente porque as normas são construídas pelo intérprete a partir dos dispositivos que não se pode chegar à conclusão de que este ou aquele dispositivo contem uma regra ou um princípio. Essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas ao texto nem a ele pertencem, mas são, antes, construídas pelo próprio intérprete⁶⁵.

⁶³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**: teoria geral e constitucional. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 365.

⁶⁴ SIMÕES, Braulio Bata. **Execução fiscal e dignidade da pessoa humana**. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 20.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 54.

Segundo o autor, a própria proposta classificatória entre princípios e regras é – de certa forma – imprecisa, haja vista se tratar de uma tarefa de interpretação, ou seja, (re)construção de sentido. Logo, se estamos falando de uma classificação, precisamos saber quais os critérios de distinção entre as classes. Ou seja, o que diferencia um princípio de uma regra.

De antemão, independente da classificação – se é que essa é possível –, queremos deixar clara uma premissa eleita. Sempre ao nos referirmos seja a um princípio, seja a uma regra, estamos falando de norma jurídica em sentido amplo, quer dizer, elemento integrante do ordenamento jurídico.

E devemos ir além, se não há como se falar em sistema jurídico sem normas, não podemos admitir a existência desse mesmo sistema desconstituído de regras e princípios. Isso implica dizer: todo sistema jurídico é composto tanto por regras como por princípios. Ambos guardam uma importância relacionada ao sustento do ordenamento jurídico, de modo que se complementam cada norma com sua função específica.

Paulo de Barros nos ensina que o “princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do ordenamento”⁶⁶ Dessa forma, são normas, com todas as suas características, porém, vão além, na medida em que estão empregados por um vetor semântico axiomáticamente determinado, ou seja, são dotados de valores.

Há quem fale que a norma seria o gênero, no qual estariam enquadrados os princípios e as regras. Em artigo publicado, Paulo de Barros Carvalho nos informa que “princípios são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 275.

sistema; influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”⁶⁷. Temos que o princípio – ou sobreprincípio, como prefere o professor Paulo – da segurança jurídica, está implícito no texto constitucional, haja vista que não se encontra expressamente no ordenamento.

O mesmo efetiva-se pela atuação de outros princípios, como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição. Apesar disso, a circunstância de figurarem no texto, ou no contexto, não modifica o teor de prescritividade da estimativa, que funciona como vetor valorativo que penetra nas demais regras do sistema, impregnando-lhes, fortemente, a dimensão semântica.

A nosso ver, de uma mesma norma jurídica podemos partir de interpretações tanto para a construção de uma regra como de um princípio. O suporte físico consubstancia o ponto de partida pelo qual o intérprete toma contato com a norma; já a construção de sentido pode resultar tanto numa regra – quando se privilegia o caráter comportamental em detrimento da finalidade –, como em um princípio – quando se privilegia o aspecto valorativo e finalístico de modo a atingir comportamentos inseridos em outros contextos.

Para tanto, podemos falar em três critérios capazes de estabelecer essa dissociação normativa, quais sejam: i) o critério da natureza do comportamento prescrito; ii) o critério da natureza da justificação exigida; e iii) o critério da medida de contribuição para a decisão.

O primeiro leva em conta o modo como a norma prescreve o comportamento. As regras são concebidas como normas imediatamente descritivas, haja vista estabelecerem os comandos do deôntico (obrigação, permissão e proibição) por meio da descrição da conduta a ser seguida, enquanto os princípios se caracterizam como normas imediatamente finalísticas, porquanto atuam na promoção de um estado ideal de coisas (*state of affairs*), que para sua concretização, reivindicam determinados comportamentos.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: Cadernos de direito tributário. v. 61 p. 78.

No segundo, sobressai a justificação exigida pela norma. Nesse esteio, enquanto a interpretação e a aplicação das regras demandam uma análise de correspondência entre a construção conceitual dos fatos, da norma e da finalidade; os princípios reclamam uma análise da correlação entre o estado ideal de coisas (fim) e os efeitos decorrentes da conduta (meio).

Essa afirmação é consequência do próprio critério da natureza do comportamento. Estamos a falar de elementos primordialmente distintos: um imediatamente descritivo e outro imediatamente finalístico. Ao primeiro se atrela a ideia de correspondência e ao segundo a de correlação.

O terceiro e último critério designa uma dissociação segundo o modo de contribuição da norma para a decisão. Por esse ângulo, os princípios apresentam um feitiço primário e preliminarmente complementar e parcial, devido ao fato de não serem capazes de *per si* determinar uma tomada de decisão, tampouco apresentarem a pretensão de garantir solução específica, pelo contrário, eles contribuem, juntamente com outras normas, para essa tomada de decisão.

Nesse sentido, caminha Humberto Ávila para uma conceituação das regras e dos princípios, com a qual pactuamos, veja:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobressalentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção⁶⁸.

Quanto ao conflito entre regras e princípios, é bastante interessante e coloca em oposição duas correntes fortes da doutrina. Para Humberto Ávila, por exemplo,

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 102.

as regras deveriam se sobrepor aos princípios, em razão da segurança jurídica gerada por essa espécie normativa. Elas apresentam a função de decidir previamente a forma pela qual o poder deverá ser exercido, logo atuam para afastar de forma mais segura as controvérsias e incertezas do sistema.

Além do mais, como são imediatamente prescritivas, sua aplicação mais objetiva e solução previsível tendem a reduzir possíveis arbitrariedades. Pedimos licença para citar uma passagem desse autor, que apesar de bastante longa, sintetiza o posicionamento da corrente que prega a prevalência das regras, veja:

A superação de uma regra deverá ter, em primeiro lugar, uma justificativa condizente. Essa justificativa depende de dois fatores. Primeiro, da demonstração de incompatibilidade entre a hipótese da regra e sua finalidade subjacente. É preciso apontar a discrepância entre aquilo que a hipótese da regra estabelece e o que sua finalidade exige. Segundo, da demonstração de que o afastamento da regra não provocará expressiva insegurança jurídica. Com efeito, as regras configuram meios utilizados pelo Poder Legislativo para eliminar ou reduzir a controvérsia, a incerteza e arbitrariedade e evitar problemas de coordenação, de deliberação e de conhecimento. Sendo assim, a superação das regras exige a demonstração de que o modelo de generalização não será significativamente afetado pelo aumento excessivo das controvérsias, da incerteza e da arbitrariedade, nem pela grande falta de coordenação, pelos altos custos de deliberação ou por graves problemas de conhecimento. Enfim, a superação de uma regra condiciona-se à demonstração de que a justiça individual não afeta substancialmente a justiça geral. Em segundo lugar, a superação de uma regra deverá ter uma fundamentação condizente: é preciso exteriorizar, de modo racional e transparente, as razões que permite a superação. Vale dizer, uma regra não pode ser superada sem que as razões de sua superação sejam exteriorizadas e possam, com isso, ser controladas. A fundamentação deve ser escrita, juridicamente fundamentada e logicamente estruturada. Em terceiro lugar, a superação de uma regra deverá ter uma comprovação condizente: não sendo necessárias, notórias nem presumidas, a ausência do aumento excessivo das controvérsias, da incerteza e da arbitrariedade e a inexistência de problemas de coordenação, altos custos de deliberação e graves problemas de conhecimento devem ser comprovados por meios de prova adequadas, como documentos, perícias ou estatísticas. A mera alegação não pode ser suficiente para superar uma regra⁶⁹.

Não obstante o peso das alegações, nesse ponto não conseguimos concordar com o posicionamento do jurista. Ao que nos parece, de fato, os

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 147.

princípios, por serem normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e que se voltam para a busca de um estado ideal de coisas, consistem em diretrizes para o sistema jurídico. Por isso, levando em conta a segurança e a higidez desse sistema, o dano causado pelo descumprimento de um princípios é maior do que aquele causado por uma simples regra. Geraldo Ataliba costumava usar como exemplo um edifício, em que seus alicerces e vigas-mestras seriam os princípios, ou seja, a própria base/estrutura fundamental.

Dessa maneira, são oportunas as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, ao asseverar:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada⁷⁰.

Por fim, diante da hipótese de um conflito entre princípios, acreditamos que o modo de solução será mediante uma atividade de ponderação por parte do interprete. Aliás, essa atividade não privativa dos princípios, podendo também estar presente diante do conflito de regras. O que vai mudar é a intensidade da contribuição do intérprete.

Como nos princípios há uma finalidade para um estado ideal de coisas, haverá um maior espaço para a apreciação dos comportamentos necessários à realização ou preservação desse estado de coisas. Quer dizer, na hipótese de haver um conflito, deve-se proceder a uma atividade de sopesamento entre as razões e as contrarrazões, isto é, a ponderação.

5.2 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS ÀS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

⁷⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 977.

Sabemos que a ordem constitucional posta trata de uma série de princípios atinentes à ordem tributária, tratados como verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar. Os princípios servem de fundamento e diretriz às normas jurídicas tributárias, que tratam da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

O ponto central da questão, neste momento, é saber se tais normas aplicam-se tão só às obrigações tributárias ou se influenciam de algum modo as normas sancionatórias tributárias. Ao tratar desse tema, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, influenciada pelas lições de Paulo Roberto Coimbra Silva, utiliza o termo permeabilidade para tratar dessa transição na aplicação dos princípios dos tributos para as sanções.

A autora leciona no sentido de que:

os princípios constitucionais cumprem papel fundamental na aplicação das normas primárias sancionatórias, especialmente na dimensão da relação jurídica alojada no consequente. O cientista que se propõe a conhecer as sanções tributárias não pode se esquivar do estudo das normas principiológicas, que funcionam como limites à cominação daquelas. Sancionar é reprimir ilícitos segundo sua gravidade, a qual, por sua vez, é marcada pela inconstância derivada das particularidades que circundam o dado-fato. Os princípios vem justamente conferir ao *is puniendi* tratamento conformado à integridade do sistema do direito positivo, ou melhor, às máximas do Estado Democrático de Direito⁷¹.

Defendemos que regime-jurídico constitucional dos princípios tributários se dirige às relações jurídico-tributárias, as obrigações tributárias que se referem aos tributos, assim como às sanções tributárias aplicadas em decorrência de sua não observância, sendo por descumprimento de obrigação principal e/ou acessória.

Diante do exposto, iremos esmiuçar cada um desses princípios, dando um enfoque especial aos princípios do não confisco e da proporcionalidade, quanto da sua aplicação às multas tributárias.

5.2.1 Princípio da segurança jurídica

⁷¹ PADILHA, Maria Angela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário: princípios e espécies**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 95.

Adotamos a premissa de que a segurança jurídica constitui princípio, ou sobreprincípio, apto a influenciar todo o ordenamento jurídico. O direito regula o comportamento das pessoas para tornar possível a vida social. Tal regulação manifesta-se por meio das normas jurídicas, regras de comportamento que produzem seus efeitos na sociedade. Essas normas, é claro, não devem ser consideradas isoladamente, mas em conjunto, formando um sistema, um ordenamento jurídico⁷².

O sistema do ordenamento jurídico, com sua prescritividade, confere segurança ao criar condições de certeza e igualdade no ambiente social. Aqui não nos referimos apenas ao sistema jurídico tributário, já que essa segurança é pressuposto do ordenamento no geral, na relação comunicativa estabelecida com os cidadãos, permitindo-lhes tomarem suas decisões com possibilidade de previsão das respectivas consequências.

Nesse esteio, o professor Roque Antonio Carrazza nos afirma que:

como o direito é a imputação de efeitos a determinados fatos (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as consequências de seus atos, o que dá a todos a tranquilidade para planejarem o porvir, já que se conhece o modo pelo qual as regras de conduta serão aplicadas. Por outro lado, a certeza de que serão respeitados o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito que confere às pessoas a chamada garantia do passado⁷³.

Ou seja, afirmamos assim que a segurança jurídica é justamente esse sentimento de confiança que as pessoas possuem no que foi estabelecido pelo direito, bem como a expectativa do que está por vir, para que se tenha segurança no conduzir e planejar da vida. As pessoas podem prever com certeza as consequências que advirão das situações jurídicas a que derem causa.

Ao tratar o assunto, Rafael Pandolfo nos informa que

⁷² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 455.

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 456.

para o cidadão, segurança jurídica significa, primeiro e fundamentalmente, a proteção de sua confiança. [...] Sob uma perspectiva temporal, a segurança jurídica projeta seus vetores para o passado e para o futuro, a partir das seguintes perspectivas: intangibilidade do passado e previsibilidade do futuro⁷⁴.

Para o professor Paulo de Barros, o princípio da segurança jurídica depende de fatores sistêmicos, pois está pautado em uma bidirecionalidade passado/futuro que é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas. Afirma que a previsibilidade:

tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgadas, lhes dá garantia do passado.⁷⁵

Enxergamos aqui a questão da irretroatividade/anterioridade. Podemos fazer inclusive uma relação ao que parte da doutrina chama de princípio da certeza do direito, que exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regrada – partindo para o lado da legalidade, mas que não se distancia da segurança jurídica de forma latent –, bem como requer previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa, aqui sim se enquadrando perfeitamente ao princípio da segurança jurídica e que alguns se referem como princípio da não surpresa. Além do mais, a segurança jurídica se conecta com outro princípio, reconhecido por parte da doutrina como princípio da boa-fé.

É a partir de tal relação que advêm as ideias de certeza, previsibilidade e lealdade que o cidadão espera do Estado. A reiteração de comportamentos do Poder Público cria uma expectativa de confiança legítima de que, diante de uma dada situação, ele se conduzirá de um certo modo, não lhe é dado alterar, com efeitos retroativos, sua orientação para obter vantagens sobre os contribuintes, burlando-lhes a boa-fé.

⁷⁴ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativos e judicial. São Paulo: Noeses, 2012. p. 90-91.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 279.

Como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas voltam-se para a frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de oferecido ao conhecimento dos administrados seu inteiro teor, o que se dá pela publicação do texto legal⁷⁶. Aqui, chegamos na ideia do princípio da irretroatividade e da coisa julgada, ou seja, a lei não pode irradiar seus efeitos sobre fatos passados, já consolidados e cujos efeitos se produziram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza nos ensina que:

quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, alteram-se as condições básicas do Estado de Direito, já que se quebra irremediavelmente a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, se isto acontecer, elas já não terão segurança, pois ficarão à mercê não só do Direito vigente, como também de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas.⁷⁷

Ressalta-se que, há situações excepcionais em que se concede ao legislador a possibilidade de atribuir às leis sentido retroativo. Essas são as lições de Rafael Pandolfo no sentido de que

a idéia de previsibilidade constitui ponto-chave de um sistema tributário erigido sobre a segurança jurídica, pois ela pode ser identificada como a certeza dos contribuintes sobre as conseqüências jurídicas decorrentes dos seus atos, no campo fiscal⁷⁸.

Assim, ante o exposto, seguimos nesse sentido de que a segurança jurídica constitui objeto de imenso valor para o ordenamento jurídico na busca do sentimento de justiça, conferindo garantia aos indivíduos nas relações sociais.

Paulo de Barros prefere se referir ao instituto por termo diverso daquele comumente utilizado, qual seja, sobreprincípio. Isso porque, nas lições do professor,

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 281.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 372.

⁷⁸ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativos e judicial**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 92.

“há princípios e sobreprincípios, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras”⁷⁹. Como visto, a segurança jurídica emerge no ordenamento não por constar expressamente do texto constitucional, mas pelo reconhecimento de outras normas, que na qualidade de princípios, referem-se e constroem o significado dela.

Ela se realiza pela atuação de outros princípios. Firmes na premissa de que a segurança jurídica se apresenta como sobreprincípio, temos que os dispositivos que irão resguardar o valor que subjaz no princípio da segurança jurídica, por não estarem explicitamente nos textos, vai depender da interpretação, ou seja, da construção feita pelo sujeito cognoscente, sendo natural que ocorram algumas variações, mas sempre dentro do mesmo sentido ou significado de base.

Feitas tais considerações, trazemos à baila, então, alguns dispositivos que se referem, formam ou informam a base do sobreprincípio segurança jurídica.

Art. 5º, caput, CF - 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;

[...]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

[...]

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

[...]

Art. 60, §4º, IV, CF - A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais.

[...]

Art. 103-A, §1º, CF - O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional,

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. In: Cadernos de direito tributário. v. 61 Pg. 85.

aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica

[...]

Art. 150 CF - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b

[...]

Art. 106 CTN - 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”.

[...]

Art. 146 CTN - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

5.2.2 Princípio da legalidade

Ingressando no terreno da legalidade, além daquela prevista no texto do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, a qual chamaremos aqui de legalidade genérica, temos uma mais específica, qual seja, a estrita legalidade do artigo 150 da mesma Carta Magna, que veda a exigência e a majoração de tributos sem previsão legal. Ainda que essa última seja expressa e restrita à exigência e majoração de tributos, entendemos que ela constitui apenas uma ramificação da legalidade.

Dessa forma, a legalidade, como princípio constituinte geral, sujeita sim o regime sancionado. Corroborando com o exposto, há a dicção do artigo 97 do Código Tributário Nacional no sentido de 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”.

Nesse esteio, o professor Roque Antonio Carrazza aduz que “o agente fiscal, no exercício de suas funções, não pode converter-se em legislador, criando novas figuras típicas (penais ou tributárias) ou novas sanções, além das rigorosamente apontadas na lei”⁸⁰, assim, a tipicidade está intimamente ligada à legalidade.

Além da necessidade de haver lei em sentido expresso, ela deve especificar de maneira clara e inequívoca os elementos que descrevem a infração (localizados no antecedente da norma) e os dados que irão prescrever a relação jurídica sancionatória (localizados no conseqüente da norma).

Da mesma forma que na regra-matriz tributária, na regra-matriz da norma sancionatória, uma vez verificado pelo agente competente a ocorrência do fato descrito no antecedente deve ser feita a subsunção nos estritos termos legais, fazendo surgir assim a norma individual e concreta atribuindo uma sanção.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 276.

Para explicar melhor o tema, podemos citar o professor Paulo de Barros, que apresenta a tipicidade como exigência em que

os agentes da Administração, no exercício de suas funções de gestão tributária, indiquem, pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar, além dos traços jurídicos que apontem uma conduta como ilícita⁸¹.

5.2.3 Princípio da Irretroatividade

Quanto à irretroatividade, entendemos essa como princípio objetivo que atua para implementar ou garantir a segurança jurídica. Possui íntima relação com a coisa julgada. Por ela, a lei não pode irradiar seus efeitos sobre fatos passados, já consolidados e cujos efeitos se produziram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza nos ensina que

quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, alteram-se as condições básicas do Estado de Direito, já que se quebra irremediavelmente a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. Com efeito, se isto acontecer, elas já não terão segurança, pois ficarão à mercê não só do Direito vigente, como também de futuras e imprevisíveis decisões políticas, que se podem traduzir em regras retroativas⁸².

Ressalta-se que há situações excepcionais em que se concede ao legislador a possibilidade de atribuir às leis sentido retroativo. Essas são as lições de Rafael Pandolfo no sentido de que

a idéia de previsibilidade constitui ponto-chave de um sistema tributário erigido sobre a segurança jurídica, pois ela pode ser identificada como a certeza dos contribuintes sobre as conseqüências jurídicas decorrentes dos seus atos, no campo fiscal⁸³.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. Saraiva, 2013. p. 171505.

⁸² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 372.

⁸³ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária: reflexos nos processos administrativos e judicial**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 92.

Diante do exposto, temos que o sujeito passivo só pode sofrer uma sanção, por via de regra, em decorrência de norma vigente, no momento da prática da conduta ilícita. Um ponto que merece destaque quanto às sanções se refere à prescrição do artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional. Esse constitui exceção à regra, prevendo uma retroatividade benéfica. Diante do dispositivo, tem-se que se o fato deixar de ser tipificado como infração, não se pode imputar sanção alguma. Da mesma forma, deve-se aplicar a lei menos gravosa.

5.2.4 Princípio do não confisco

Inserido dentre as limitações do poder de tributar, o princípio da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco possui previsão no art. 150, IV, da Constituição Federal, vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV – utilizar tributo com efeito de confisco;

Antes de iniciarmos a nossa análise do conceito de confisco, é de extrema importância registrar a crítica feita por Paulo de Barros Carvalho acerca do que seria confisco e da dificuldade que é delimitar o que seria um tributo confiscatório:

O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária⁸⁴.

Sobre o tema, nas palavras de Aires Barreto: “Tormentoso, entre os tormentosos, é o tema “medida do confisco”. Destriçar o limite jurídico além do qual o tributo será confiscatório é tarefa das mais árduas”⁸⁵.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 171.

⁸⁵ BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 150.

Com isso, resta evidenciada a existência da dificuldade em mensurar o que seria o um tributo confiscatório, tendo em vista que o Brasil é um país quase que continental e marcado por uma grande desigualdade social, que, em caso de tributos, incide tanto para pessoas físicas quanto jurídicas. O que queremos dizer com isso é que, de fato, o que pode ser confiscatório para um contribuinte pode não ser para outro, assim como o que pode ser confiscatório para um determinado julgador pode não ser para outro.

Confiscar significa, portanto, tomar compulsoriamente a posse da propriedade privada. Trazendo o conceito para o ramo do direito tributário, seria o Estado tomar posse de um bem de terceiro sem a devida indenização. Corroborando com nossas palavras, Robson Maia Lins nos ensina:

Essa previsão atua de forma a confirmar o direito constitucionalmente garantido de propriedade. Em outras palavras, a garantia ao direito de propriedade privada é ampliada com a vedação de utilização de tributo com efeito de confisco⁸⁶.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen adverte que:

o confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada a ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório.⁸⁷

Ainda sobre ferir o direito de propriedade, Roque Antonio Carrazza explica que ao proibir que os tributos tenham caráter confiscatório, o texto constitucional reforçou o direito de propriedade, uma vez que vedou que a absorção do patrimônio ultrapasse a capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas, podendo,

⁸⁶ LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019. p. 183.

⁸⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 223.

inclusive, inviabilizar e aniquilar empresas e impedir o livre exercício de atividade lícita⁸⁸.

O princípio do não confisco em matéria tributária visa proibir, ou seja, garantir que o Estado, sob a justificativa de cobrar tributos, aproprie-se dos bens dos seus jurisdicionados. As receitas públicas por meio das transferências de riquezas dos contribuintes ao Estado apenas é legítima e não confiscatória quando realizada dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim assim conceitua confisco:

Perdimento de bens. Ato administrativo ou judicial consistente na expropriação de bens sem contrapartida. Por óbvio, em obséquio ao direito de propriedade, o seu alcance limita-se ao objeto do crime, bem como ao seu produto, ou ainda às mercadorias objeto de contrabando. Em suma, representa figura interligada ao direito penal e não merece espaço no direito tributário, seja pela vedação à tributação confiscatória prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal, seja pela inaplicabilidade no âmbito administrativo, mesmo diante de infrações de índole tributária, porquanto a proteção ao direito e garantia fundamentais substanciada na propriedade repugna qualquer modalidade de confisco, salvo as hipóteses retrocitadas de natureza penal⁸⁹.

5.2.5 Princípio da proporcionalidade

Considerando o papel que desempenham, as sanções são um elemento intrínseco ao direito. A grande questão que se coloca ao intérprete está na graduação da violência patrimonial ou jurídica a ser aplicada. Nesse mister, as sanções tem de ser, no mínimo, proporcionais, o que implica, necessariamente, a discussão acerca do princípio da proporcionalidade.

De acordo com Helenilson Cunha Pontes⁹⁰, a proporcionalidade supre às necessidades que a situação fática exige, adequando a sanção ao ilícito praticado.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 120.

⁸⁹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

⁹⁰ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 43.

Trata-se, com efeito, de um princípio orientado à adequação do líame jurídico-obrigacional formado. Na mesma esteira, Maria Ângela Lopes Paulino⁹¹ ensina que a proporcionalidade é uma ferramenta apta à controlar os parâmetros empregados no direito sancionador. Afinal, a prática de nenhum ilícito permite que o Estado pratique arbitrariedades, sob pena de fazer ruir sua própria estrutura lógica.

No âmbito do processo administrativo federal, a proporcionalidade encontra assento no inciso VI, do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/1999. Sobre a aplicação da proporcionalidade, disserta Marcelo José Luz de Macêdo⁹²:

O Direito Tributário não fixa parâmetros abstratos para definição de uma provável multa proporcional, havendo apenas algumas tentativas de fixação de multas gradativas sem, contudo, observar esse importante parâmetro. Diante da omissão legislativa, a tarefa fica a cargo do judiciário, que, ao verificar autuações desproporcionais, acaba por anular ou reduzir a cobrança. Tal questão poderia ser evitada se o legislador se preocupasse em estabelecer ao menos alguns padrões objetivos, relacionando a base de cálculo da multa com a infração incorrida.

[...]

O princípio da proporcionalidade – em uma de suas vertentes – expressa a ideia de que a competência para legislar deve estar circunscrita na proporção do estritamente necessário ao cumprimento da finalidade a que está atrelada. Funciona como instrumento de controle, em que o legislador, ao escolher o meio para a consecução das finalidades constitucionais, deve atentar para os meios mais adequados e proporcionais em relação aos fins perseguidos. A doutrina parece já ter compreendido e concordado que é preciso respeitar o princípio da proporcionalidade nas sanções tributárias. Em que pese isso, o problema é definir parâmetros objetivos para seu aferição, principalmente, quando estamos tratando de punições decorrentes das infrações formais, despidas de qualquer quantificação pecuniária. Por ser um juízo relacional, essa ligação há de ser feita entre base de cálculo da multa isolada e infração formal. Trata-se de conteúdos jurídico-normativos que extrapolam essa imposição são inaceitáveis, porque desbordam do âmbito de competência, de modo a ignorar a própria finalidade do sistema jurídico.

⁹¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 143.

⁹² MACÊDO, Marcelo José Luz de. **Ensaio sobre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória**: da simetria entre a base de cálculo e o princípio da proporcionalidade. 2016. 50 F Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributário, 2016. p. 34-35

Em suas lições, o ilustre mestre de Kiel, Robert Alexy, afirma que a proporcionalidade é composta por três elementos, os quais denomina de adequação, necessidade e proporcionalidade. A adequação determina que seja estabelecida uma meta a ser alcançada para justificar a aplicação da proporcionalidade, enquanto a necessidade envolve escolher a alternativa menos gravosa a ser aplicada. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito busca afastar a incidência jurídica gravosa, nos primas fático e jurídico, de modo a fulminar um princípio em detrimento de outro.⁹³

De seu turno, o professor Robson Maia Lins⁹⁴ apresenta a figura da proporcionalidade intranormativa, que trata da adequada correlação entre o fato jurídico tributário e as bases de cálculo possíveis. Em sua visão, é a proporcionalidade intranormativa que servirá de requisito para análise de eventual efeito confiscatório nas relações jurídicas-tributárias que envolvam a mora.

Em um fechamento, Marcelo José Luz de Macêdo⁹⁵:

O legislador, ao estabelecer a sanção aplicável ao ilícito, pode e deve prever sua graduação, de modo a permitir que a autoridade encarregada efetivamente da aplicação possa atender as peculiaridades da conduta e do sujeito, como exige o princípio constitucional da individualização das penas. Assim, as penas, não obstante tipificadas legalmente, devem ser fixadas entre um mínimo e um máximo, consoante os critérios utilizados pelo legislador para agravá-las ou reduzi-las. Essa definição concreta da pena aplicável deve ser realizada levando-se em conta as características fáticas e jurídicas da infração concretamente apurada. Não temos dúvidas a respeito da magnitude desse princípio. O desafio reside, porém, na determinação dos critérios objetivos para mensuração do fato jurídico infracional, razão pela qual, enquanto não houver essa delimitação legal, sua verificação ficará à mercê de um subjetivismo, ou melhor, dos caprichos do Fisco e subordinada às decisões do Poder Judiciário no caso concreto.

⁹³ ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. 4 ed. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 110-116

⁹⁴ LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 106-108

⁹⁵ MACÊDO, Marcelo José Luz de. **Ensaio sobre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória**: da simetria entre a base de cálculo e o princípio da proporcionalidade. 2016. 50 F Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributário, 2016. p. 35-36

5.3 DA (IN)APLICABILIDADE DO NÃO CONFISCO ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Conforme foi evidenciado, o princípio do não confisco, por não constituir limite objetivo, mas sim típico valor, demanda uma análise mais apurada do exegeta. Para tanto, seu significado vai depender da tarefa interpretativa. Se não bastasse tal problema, ainda há outra questão, referente à sua aplicação nas normas sancionatórias. O princípio da vedação ao confisco e sua aplicabilidade quanto às infrações tributárias é motivo de intensos debates doutrinários.

Não restam dúvidas quanto à aplicabilidade do princípio do não confisco às instituições dos tributos. É certo e unânime em toda a doutrina e jurisprudência a aplicabilidade do referido princípio. Entretanto, ao trazermos a discussão para a esfera das sanções tributárias, especialmente quanto a sua aplicabilidade às multas tributárias, resta-nos claro e evidente que a doutrina é fortemente dividida.

Conforme será exposto a seguir, iremos fazer uma pesquisa na doutrina para expor as duas correntes, quais sejam: a que defende a aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias, assim como os seus argumentos e pontos de partida para chegar à referida decisão, bem como a corrente contrária, que advoga no sentido da não aplicabilidade do princípio às multas tributárias.

Iniciando a nossa pesquisa doutrinária, temos que Sacha Calmon Navarro Coelho defende a aplicação do não confisco às sanções tributárias. Além do referido princípio, o autor é categórico ao afirmar que se a penalidade ultrapassar o parâmetro que poderia punir e prevenir novos incidentes, a multa é confiscatória. Vejamos:

Uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de bular o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. [...] Não obstante, diante dos exageros do legislador, compete ao Judiciário, baseado no princípio da não

confiscatoriedade da multa fiscal, impor limites à penalidade desmedidas⁹⁶.

Outro argumento importante que traz o autor é que o princípio do não confisco é genericamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, tendo a Constituição Federal admitindo estritamente os casos em que pode ocorrer o perdimento de bens, por meio de situações extremas⁹⁷.

Por sua vez, Edmar de Oliveira Andrade Filho defende a limitação das sanções tributárias ao princípio do não confisco, fazendo uma comparação com o princípio da capacidade contributiva, sendo esse um dos parâmetros para a imposição das sanções tributárias⁹⁸. Nas palavras do professor, sobre a problemática de indicar limites às multas tributárias, o que justifica o recurso ao princípio do não confisco:

A Constituição Federal não indica quais os parâmetros positivos para a fixação normativa de penalidades. Todavia, ela hospeda mandamentos que impedem a imposição de penalidades cruéis ou de caráter perpétuo. A despeito disso, esse quadro permite algumas considerações sobre a existência de parâmetros máximos e mínimos para as penalidades, posto que temos por irrenunciável que a estipulação de parâmetros para aplicação das penas em casos concretos é uma exigência do princípio da individualização da pena. A exigência de um limite mínimo pode ser justificada pelo princípio da insignificância, segundo o qual as sanções devem atingir apenas as situações que têm um mínimo potencial lesivo. Assim, para os casos em que a falta cometida é de pequena expressão econômica não deve ser aplicada penalidade porque o custo para a imposição da norma penal é maior que o benefício que ela pode proporcionar. Esse critério pode ser dado objetivamente pela lei, ao estipular um teto de valor, ou numa escala que permita ao intérprete considerar as situações caso a caso⁹⁹.

Raquel Cavalcanti Ramos Machado também advoga de forma cristalina no sentido da aplicação do não confisco às sanções tributárias, sendo categórica ao afirmar:

⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**: infrações tributárias, sanções tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 67-68

⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**: infrações tributárias, sanções tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 64-68

⁹⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 88-90.

⁹⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 89.

O que não pode ter efeito confiscatório é o tributo, porque incide sobre um fato lícito, cuja prática, portanto, é aceita pelo ordenamento jurídico. Em termos mais diretos, aceitar a atribuição do efeito confiscatório ao tributo seria aceitar que o tributo pode tolher, por inteiro, a prática de alguns atos lícitos, o que implicaria, em muitos casos, violação do direito de propriedade e à livre iniciativa. A sanção, ao revés, é aplicada em face da prática de um ato ilícito, que o ordenamento repele. Por conta disso, pode consistir em medida que tolha por inteiro a prática de ato e pode ser confiscatória, exatamente a fim de repeli-la, sendo válidas, portanto, as sanções que importam em pena de perdimento do bens envolvidos na prática das infrações que lhes deram origem. É de se ressaltar, porém, que, se por um lado o ordenamento as sanções confiscatórias, por outro lado, em face da necessidade de proporção entre a gravidade do ilícito e a pena aplicada, medidas dessa natureza somente podem ser aplicadas em delitos gravíssimos e, ainda assim, quando o confisco guarde relação com a natureza do ilícito¹⁰⁰.

Ao discutir sobre os efeitos confiscatórios que as sanções tributárias podem assumir, Carlos Cesar de Souza Cintra afirma, em diferente vertente, que o art. 150, inciso IV, somente pode ser aplicado aos tributos. Dessa feita, as sanções ficariam limitadas pela razoabilidade e penal proporcionalidade. Em seus dizeres: “Quanto às sanções administrativas tributárias, levando-se em consideração que elas não são tributos, disso resulta que não é correto utilizar o art. 150, inciso IV, como fundamento jurídico impeditivo do apontado efeito confiscatório”¹⁰¹.

De forma semelhante pensa Jade Thomas Veloso:

Concluimos pela natureza sancionatória como um todo, não fragmentada do Estado (o poder de punir é uno), sendo assim, em que pese cada ramo possuir regimes jurídicos diferentes devido às suas peculiaridades, é certo que sua natureza, sua origem, revela inúmeras semelhanças. Há vedação constitucional em utilizar o tributo com efeito de confisco, porém não há a mesma menção no tocante às sanções, até mesmo porque não faz o menor sentido essa suposição. Caso concordássemos com a premissa estabelecida pela nosso tribunais, tal qual o não confisco é aplicável às sanções

¹⁰⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Sanções administrativas tributária**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 375-376.

¹⁰¹ CINTRA, Carlos César Sousa. Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 79

tributárias, isso acarretaria o esvaziamento da própria eficácia e função sancionatória¹⁰².

De seu turno, Leandro Paulsen concorda que as multas não podem ter um efeito confiscatório, no sentido de serem excessivamente onerosas e desproporcionais. Também afirma que as multas tributárias não podem tolher os direitos fundamentais da livre iniciativa e ao livre exercício profissional. Contudo, o respeitável jurista discorda da aplicação direta do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal às multas, consoante ficar restrito aos tributos, sendo o fundamento, para as multas não terem efeito confiscatório, diverso¹⁰³. Diz o magistrado gaúcho, ao explicar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal:

O STF tem sinalizando, também, no sentido de que a vedação do efeito confiscatório aplica-se tanto aos tributos propriamente, como às multas pelo descumprimento da legislação tributária, invocando o art. 150, IV, da CF em ambos os casos. Mas deve-se ter bem presente que os fundamentos da vedação, num e noutro caso, a rigor, são distintos. A vedação de efeito confiscatório na instituição ou majoração de tributos decorre diretamente do art. 150, IV, da Constituição; relativamente às multas, da proporcionalidade das penas e do princípio da vedação ao excesso¹⁰⁴.

Pelo entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, ele ensina que o elemento que permite discernir o efeito confiscatório está na base de cálculo que origina o fato gerador da obrigação tributária, justificando que a sanção não poderá ter valor superior daquele esperado da relação jurídica tributária. O efeito confiscatório ocorre, para o insigne jurista, quando os limites da relação originária são ultrapassados¹⁰⁵.

No esteio defendido por Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, não há como aplicar, material e formalmente, o princípio do não confisco às sanções tributárias.

¹⁰² VELOSO, Jade Thomaz. **A aplicação dos princípios da vedação ao efeito confiscatório e non bis in idem nas sanções tributárias**: uma análise a partir da sua natureza jurídica. 2019. 179 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. p. 146.

¹⁰³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 55-56.

¹⁰⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 56.

¹⁰⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 70-71.

De um lado, defende a interpretação literal do art. 150, ao ficar restrito ao signo "tributo", de outro giro, a interpretação teleológica permite multas confiscatórias, ante seu efeito punitivo¹⁰⁶. De acordo com a professora:

No que tange às multas fiscais, cuja aplicação tem como pressuposto uma conduta ilícita, parece-nos que a vedação ao confisco não constitui, por si só, uma garantia. Se a finalidade das sanções consiste em desestimular e castigar condutas reprováveis, admitir a incidência de multas com efeito de confisco, em determinadas hipóteses, torna-se medida imperativa para prevenir e punir, efetivamente, a prática de ilícitos. Ainda que não haja um enunciado específico autorizador de multa fiscal confiscatória na Constituição Federal, uma interpretação sistemática dos seus enunciados levamos à conclusão de que, em hipóteses excepcionais de condutas ilícitas nefastas com nítido intuito fraudulento, o ordenamento jurídico autoriza a imputação de multas com efeito de confisco.¹⁰⁷

Por fim, no que tange a corrente supra, a professora Isabela Bonfá de Jesus, em parceria com Lucas Lazzarini, compreende que:

Em razão da literalidade do dispositivo constitucional, defendemos não ter lugar no Direito Tributário Sancionador, o qual, no entanto, se sujeita a critérios de razoabilidade e proporcionalidade, como forma de conferir às sanções o mesmo equilíbrio promovido pelo princípio da vedação à tributação com efeito de confisco aos tributos¹⁰⁸.

Para a perspectiva adotada por nós, a lição de Bruno Fajersztajn se torna deveras importante, tendo em vista que aquele autor reconhece a coerência da aplicação da vedação ao confisco às multas tributárias, de tal maneira que “as multas que por seu valor causem ao contribuinte efeito confiscatório devem ser consideradas inconstitucionais”¹⁰⁹. A justificativa é a seguinte:

Essa afirmação decorre de dois fundamentos essenciais: o primeiro é o de que a proibição ao confisco é conceito que decorre da concepção de Estado de Direito, da qual se extrai o princípio geral de proibição ao exagero, e que impede que a imposição de sanções

¹⁰⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 146-149.

¹⁰⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015. p. 147.

¹⁰⁸ JESUS, Isabela Bonfá; LAZZARINI, Lucas. Princípio da vedação à tributação com efeito de confisco. **Revista Forense**, São Paulo, ano 116, v. 432, jun./dez. 2020. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2021/01/08/principio-da-vedacao-tributacao/>. Acesso em: 1 nov. 2021.

¹⁰⁹ FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 371.

acabem por aniquilar direitos fundamentais. Se é assim, a proibição ao confisco sequer precisaria estar expressa no art. 150 da Constituição.¹¹⁰

Fajersztajn segue explicando que a interpretação literal do art. 150 da Constituição Federal conduziria a uma norma incompatível com o sistema constitucional vigente. E corrobora esse posicionamento com o fato de que as multas tributárias decorrem do *ius tributandi* – e mesmo que decorressem do *ius puniendi*, a vedação ao confisco também é válida para o direito penal¹¹¹. Por fim, para o jurista em tela:

Realmente, se o não confisco é preceito que decorre da concepção de Estado de Direito, não há razão para deixar de aplicá-lo às multas que, no particular aspecto de representarem ato de restrição a direitos fundamentais, em tudo se assemelham aos tributos.

[...]

Se o confisco é uma limitação ao próprio direito de tributar e o direito de impor sanções tributárias decorre desse mesmo direito de tributar, não há como conceber que essa limitação não se aplique às multas tributárias¹¹².

Fazendo eco ao posicionamento acima, Paulo Roberto Coimbra Silva considera que as normas tributárias sancionatórias nascem do *ius tributandi*, o que permite que os limites à tributação sejam aplicados também às sanções tributárias. Para Coimbra Silva, o Estado não poderá comprometer direitos fundamentais, nem ao tributar, nem ao cominar sanções derivadas de tributos, pois é assegurado pela Constituição Federal a livre exploração de atividades lícitas¹¹³. Em seu magistério:

[é] inadmissível o caráter confiscatório das multas tributárias sempre que não guardarem correlação lógica e proporcional à infração cometida.

[...]

¹¹⁰ FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 371.

¹¹¹ FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 372-373.

¹¹² FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 372.

¹¹³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 221.

As multas excessivamente onerosas, que exacerbam os lindes da razoabilidade, assim entendido como o mínimo necessário para inibir os predispostos a violar seus deveres tributários e repreender seus infratores, seriam confiscatórias e, por isso, padeceriam de insanável pecha de inconstitucionalidade.¹¹⁴

Também fazem coro as vozes de Caio Augusto Takano e Florence Haret, respectivamente transcritas abaixo:

Daí se concluir que uma multa com efeito confiscatório, sobre não guardar aderência com os princípios do Direito Tributário Penal, ainda não parece promover, em nenhuma medida, o interesse público, seja porque seus efeitos são demasiado prejudiciais à atividade econômica do país, prejudicando, pois, a coletividade, seja porque gera uma punição “irreal”, de monta tão elevada que dificilmente será efetivamente cumprida a penalidade cominada. A ideia de confisco é incompatível com as sanções tributárias e, por tal razão, devem-se evitar expressões que possam, se mal interpretadas, justificar abusos pela Administração Pública e distorções no sistema do direito tributário sancionador.¹¹⁵

Ao fazer incidir uma sanção, por mais grave que seja a conduta infracional, o Fisco não pode ser confiscatório, irrazoável e desproporcional. Nessa via, capacidade contributiva e não confisco não podem ser dissociados da proporcionalidade tributária. De fato, a atividade fiscal do Estado, seja pelo tributo propriamente dito, seja pelas multas aplicadas no ambiente da tributação, jamais poderá ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do sujeito passivo, confiscando-a a título de tributação ou de sanção. Esses três vetores do conseqüente da norma sancionatória são mais que limites ao poder de tributar: são a garantia do contribuinte contra os excessos do Estado¹¹⁶.

À guisa de um fechamento, Renato Lopes Becho e Danilo Barth Pires afirmam que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal superou a divergência doutrinária, sinalizando para a aplicação do não confisco às multas tributárias, sendo, todavia, necessário observar a espécie de multa tributária em análise, ante o

¹¹⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 230.

¹¹⁵ TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, p. 30-59, 2017.

¹¹⁶ HARET, Florence. Princípios (e interpretações) aplicáveis às sanções tributárias: Análise das imposições de ordem constitucional e da exegese mais recente da jurisprudência em matéria dos ilícitos tributários. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, vol. 9, p. 105-135, 2014.

tratamento diferente que é dado por aquela corte¹¹⁷. É, por esse exato motivo, que nosso próximo passo nesta pesquisa está na investigação dos limites das multas tributárias na Corte Suprema, objeto de estudo da próxima seção.

5.4 OS LIMITES DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Nesta última seção, pretendemos analisar como vem se comportando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre os limites das sanções tributárias, com ênfase na discussão em torno da espécie sancionatória, seu fundamento legal e a constitucionalidade do percentual aplicado. O objetivo será verificar se há, de fato, uma aplicação concreta dos ditames constitucionais acerca das multas sancionatórias.

Atualmente, existem quatro julgamentos paradigmáticos sobre as multas em matéria tributária e que estão pendentes de julgamento e dois já julgados pela Corte. Trata-se de recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida, ou seja, que apresentam uma transcendência dos motivos determinantes do julgamento, o que atrai a competência do Supremo Tribunal Federal. Ainda, existe uma ação direta de inconstitucionalidade, também já julgada, que discute a aplicação do princípio do não confisco.

Começaremos nossa análise a partir dos recursos extraordinários já julgados para, então, seguir para os que estão pendentes de julgamento e, por fim, analisar a ação direta de inconstitucionalidade.

5.4.1 Tema 872 – RE 606.010

Para o Recurso Extraordinário de nº 606.010, interposto contra a União e já julgado pelo Supremo Tribunal Federal, o debate foi acerca da inconstitucionalidade da multa por ausência ou atraso na entrega de declaração, no percentual de 2%

¹¹⁷ BECHO, Renato Lopes; PIRES, Danilo Barth. As multas tributárias e o princípio do não confisco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 36, p. 290-306, 2016.

(dois por cento) a 20% (vinte por cento), prevista pelo art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002.

O primeiro argumento do recorrente é que a multa em tela ofende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ao cominar valores excessivos, ante o percentual incidente sobre os tributos declarados, mesmo que pagos, por simples descumprimento de obrigações acessórias. Em segundo plano, sustenta que a multa tem teor confiscatório o que faz com que ultrapasse sua finalidade sancionatória, transformando-se, pelos valores que pode alcançar, em instrumento arrecadatário, o que implica desvirtuamento da penalidade tributária.

O Supremo Tribunal Federal considerou a multa constitucional, determinando o seguinte:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 872 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Edson Fachin. Foi fixada a seguinte tese: “Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório¹¹⁸”.

5.4.2 Tema 214 – RE 582.461

O Recurso Extraordinário de nº 582.461 foi interposto pela empresa Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio LTDA, tendo como fundamento a abusividade da multa de 20% (vinte por cento) prevista nos arts. 87 e 98 da Lei nº 6.374/1991, sob a premissa de que há violação aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Com efeito, o argumento da recorrente considera que o ente fazendário já dispõe, nos tributos, de juros moratórios e de correção monetária, o que afastaria a cobrança da multa.

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 606.010/PR**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 25 de agosto de 2020. Publicação: 13 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3797543>

Nas contrarrazões, o ente fiscal alega que o objetivo da multa cominada é punir o atraso no recolhimento tributário, o que impede que seja feita qualquer confusão com os juros remuneratórios e a correção monetária. Em síntese, o argumento empregado pelo Estado de São Paulo é que se trata de institutos distintos e, portanto, não haveria violação principiológica.

Nos votos, o relator, Ministro Gilmar Mendes, considerou que a multa moratória objetiva sancionar o contribuinte que descumpra a legislação tributária, prestigiando, por outra via, aqueles que cumprem com seu dever no prazo legal. Na ótica do Ministro, a multa moratória pretende desestimular a prática de elisão fiscal. Sustenta, ainda, que já há precedentes, dentro do próprio Supremo Tribunal Federal, que reconhecem que o percentual de 20% (vinte por cento) não tem teor confiscatório. Por esse motivo, entendeu pela constitucionalidade da multa e teve seu entendimento, quanto a esse ponto, acompanhado pela Ministra Carmen Lúcia, pelo Ministro Ayres Britto, pelo Ministro Luiz Fux.

Em complemento, para a Ministra Ellen Gracie, as multas devem ter, em seu conteúdo, um grau de proporcionalidade em face da infração que pretendem punir. Dessa feita, o percentual deve ser necessário e suficiente para, no momento da cominação, garantir tanto a prevenção de novas condutas quanto a repressão do ato praticado. A ideia da proporcionalidade é exatamente equalizar esses patamares, impedindo que haja, por via transversa, uma ofensa patrimonial excessiva contra o infrator.

Ainda, de acordo com a Ministra Ellen Gracie, pelo direito tributário nascer do dever fundamental de pagar tributos, sendo matéria específica e, portanto, que não se confunde com o direito privado, sustenta a Ministra que ainda que o percentual de 20% (vinte por cento) seja oneroso ao contribuinte, seu patamar está de acordo com os julgamentos prévios do Supremo Tribunal Federal. O referido entendimento, uníssono ao do relator, também foi seguido pelo Ministro Dias Toffoli.

De seu turno, o Ministro Marco Aurélio, divergiu do relator. Todavia, não se manifestou sobre a inconstitucionalidade da multa, focando na outra questão objeto de impugnação, a qual discutia a possibilidade de inclusão do próprio ICMS em sua

base de cálculo. Por fim, concluíram os ministros pela constitucionalidade do percentual de 20% (vinte por cento)

Ademais, no julgamento do RE nº 582.461/SP, foi levado em conta a posição da corte firmada anteriormente nos seguintes casos:

- (i) Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RN, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, julgada em 24.10.2002, segundo a qual “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte”¹¹⁹;
- (ii) Ação direta de Inconstitucionalidade nº 1075/DF, de relatoria do ministro Celso de Mello, decidida de 17.06.1998, a qual consta de sua emenda a seguinte explicação: “É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas . - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais”¹²⁰.

¹¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**. Tribunal Pleno. Relator Ilmar Galvão. Julgamento: 24 outubro de 2002. Publicação: 14 de fevereiro 2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1522360>.

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF**. Tribunal Pleno. Relator Celso de Mello. Julgamento: 17 de junho de 1998. Publicação: 24 de novembro de 2006. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1590554>.

5.4.3 Tema 487 – RE 640.452

O Recurso Extraordinário de nº 640.452 teve sua repercussão geral reconhecida, apesar de não ter sido julgado pelo plenário. O recurso foi interposto pela Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A – ELETRONORTE, alegando o caráter confiscatório de multa isolada, cujo patamar figura no percentual de 40% (quarenta por cento) e que não gerou débito tributário.

A ação originária da impugnação teve como objeto discutir o descumprimento de um dever instrumental por parte da recorrente, cujo argumento é de não houve qualquer prejuízo ao erário. Vale destacar que o acórdão recorrido reduziu a multa de 40% (quarenta por cento) para 5% (cinco por cento).

A despeito da significativa redução do valor, a instituição recorrente considera o valor confiscatório, elencando, como fundamentos para tanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o que permite identificar a ocorrência de inconstitucionalidade do art. 78, inciso III, alínea “i”, da Lei nº 688/1996 do Estado de Rondônia.

Afirma o Relator, Ministro Joaquim Barbosa:

[...] a “multa isolada” nem sempre está relacionada à intensidade do ato ilícito, pois ela tem por hipótese uma omissão ou um erro puramente formal, sem consequência direta no montante efetivamente devido a título de tributo. Em uma de suas modalidades, a “multa isolada” é exigida quando o contribuinte obrigado a apurar o montante devido e a recolher esse valor independentemente de qualquer iniciativa da administração efetua o pagamento em atraso, porém antes do início do controle próprio da homologação ou do lançamento por dever de ofício. Como é de amplo conhecimento, o Código Tributário Nacional prevê a figura da denúncia espontânea para servir de parâmetro de controle para esse tipo de norma. Na modalidade enfrentada nos autos, a “multa isolada” não se refere a atraso de pagamento. Ela é “isolada” em razão da inexistência de tributo devido em decorrência da conduta punida¹²¹.

¹²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 640.452/RO**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 de outubro de 2011. Publicação: 07 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>.

[...]

De fato, diante do potencial de variações dos quadros fáticos-jurídicos, é altamente improvável que se possa firmar precedente genérico que reconheça como constitucionais ou inconstitucionais, em todo e qualquer caso, multas fixadas em patamares inferiores a 100% do valor das operações, (5%, 10%, 40% etc). As violações constitucionais, se existentes, costumam estar ligadas às circunstâncias específicas de cada caso, nem sempre bem retratadas. Porém, neste caso, não há controvérsia acerca da situação de fato. Estamos diante de discussão alçada exclusivamente ao plano constitucional¹²².

Reconhecida a repercussão geral da matéria, o Ministro Relator sinalizou por uma provável inconstitucionalidade da multa aplicada, tendo em mira as suas consequências quanto ao recolhimento ou não de tributo devido. Nesse sentido, afirmou o relator, para, em seguida, destacar a necessidade de intervenção do Supremo Tribunal Federal na questão:

De regra, as multas tributárias são graduadas de acordo com a intensidade da conduta ilícita. Omissões intencionais, destinadas a ocultar a ocorrência do fato gerador ou diminuir dolosamente tributo que se sabe devido costumam ser punidas com rigor. Não é incomum que o valor da multa alcance até o triplo da quantia que o contribuinte comprovadamente pretendeu sonegar (a prova da intenção específica de sonegação é requisito para a exacerbação da pena pecuniária). Por outro lado, omissões e incorreções que acarretem tributo devido, mas sem que a autoridade fiscal identifique ou comprove intenção específica de sonegar, são censuradas com multas que variam entre 20% a 100% do valor remanescente a título de tributo¹²³.

5.4.4 Tema 816 – RE 882.461

Já o Recurso Extraordinário de nº 882.461 foi interposto pela Manchester Ferro Aço Ltda contra a cominação de multa fiscal moratória, sob a alegação de violação ao princípio do não confisco, ante o patamar de 50% (cinquenta por cento)

¹²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 640.452/RO**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 de outubro de 2011. Publicação: 07 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 640.452/RO**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Julgamento: 06 de outubro de 2011. Publicação: 07 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>

aplicado a partir do art. 36, I, “b”, da Lei nº 1.611/1986, do Município de Contagem e que teve seu reconhecimento pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais.

O Ministro Relator Luiz Fux consignou o seguinte, na discussão sobre o reconhecimento da repercussão geral:

Nada obstante, esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido.¹²⁴

Na visão do referido Ministro:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.¹²⁵

A repercussão geral da matéria foi reconhecida, tomando com base a transcendência dos motivos determinantes do caso, pois cabe ao Supremo Tribunal Federal, na ótica do relator, concretizar a norma constitucional que proíbe práticas tributárias confiscatórias, fixando os parâmetros para identificar se determina multa fiscal moratória é confiscatória ou não.

5.4.5 Tema 736 – RE 796.939

De seu turno, o Recurso Extraordinário de nº 796.939 versa sobre o art. 74, §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/1996, os quais preconizam a aplicação de multa isolada,

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 882.461/MG**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento: 21 de março de 2015. Publicação: 12 de junho de 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4755293>

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 882.461/MG**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento: 21 de março de 2015. Publicação: 12 de junho de 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4755293>.

no percentual, 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.

O recurso foi interposto pela União, pleiteando a constitucionalidade dos dispositivos mencionados, que, inclusive, são objeto de constante apreciação no âmbito do Conselho de Administração de Recursos Fiscais. O julgamento encontra-se suspenso pelo pedido de vistas do Ministro Gilmar Mendes e teve voto proferido pelo Ministro Relator Edson Fachin, no sentido da inconstitucionalidade da multa nos seguintes termos:

É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária¹²⁶.

5.4.6 Tema 863 – RE 736.090

No caso do Recurso Extraordinário de nº 736.090, o dispositivo questionado é o art. 44, em seus inciso I e §1º, da Lei nº 9.430/1996, o qual prevê a aplicação de multa qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em caso de sonegação, fraude ou conluio. O recurso foi distribuído para o Ministro Relator Luiz Fux e, até o presente momento, está pendente de julgamento sem que qualquer voto, inclusive do relator, tenha sido proferido.

O argumento deduzido pelo grupo econômico recorrente é de que o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), ao incidir sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata, além de ser desproporcional e desarrazoada, também tem viés confiscatório, fazendo com que o valor da multa supere demasiadamente o do tributo que deveria ter sido recolhido.

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 796.939/RS**. Relator Ministro Edson Fachin. Decisão: 27 de abril de 2020. Publicação: 13 de junho de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>.

6 CONCLUSÃO

Após o estudo efetuado no presente trabalho, chegamos às seguintes conclusões:

01. Um sistema de referência é um pressuposto fundamental ao conhecimento, pois serve de parâmetro para ele.
02. O Constructivismo Lógico-Semântico é uma corrente filosófica que tem como premissa que a linguagem constitui a realidade e seu método pode ser utilizado para o conhecimento de qualquer objeto.
03. O constructivismo é de extrema relevância para o estudo do direito positivo, a partir do momento em que esse, como objeto cultural, fruto da criação humana para determinados fins, necessita de uma atividade construtiva de atribuição de sentido ao texto da lei.
04. Norma jurídica é a significação construída pela leitura dos textos positivos, fruto da atividade psicológica do intérprete, por meio da qual uma ordem de dever-ser é emitida, seja para orientar diretamente as condutas intersubjetivas por intermédio de proibições, permissões ou obrigações, seja para estabelecer a organização ou produção de novas normas, de como elas devem ser criadas, transformadas ou suprimidas.
05. O termo sanção é plurívoco, sendo, portanto, ambíguo, podendo ter vários significados, a depender do universo cultural do intérprete e do caso concreto. Entretanto, podemos encontrar as seguintes interpretações para o termo: i) como norma jurídica de conduta (norma sancionatória), que prevê em seu antecedente o descumprimento de um dever jurídico e no consequente a imposição de uma pena; ii) como a própria pena ou penalidade imposta pela norma sancionatória, ou seja, da aplicação da norma sancionatória resultaria uma sanção, por exemplo, uma multa pecuniária.

- 06.A sanção apresenta tanto um caráter repressivo/punitivo como preventivo/educativo, de modo a penalizar o infrator e desestimular o rompimento da ordem jurídica, por meio da intimidação gerada na consciência dos sujeitos e na certeza de seus efeitos negativos.
- 07.Fazendo um corte metodológico para o direito tributário, temos que as sanções podem ser classificadas em sanções pecuniárias e não pecuniárias.
- 08.No presente trabalho, ao tratar das multas tributárias, empregamos o conceito de sanção tributária (multa), como a consequência jurídica (penalidade), em razão do não cumprimento de um dever imposto pela administração tributária, podendo ser referente a uma obrigação principal ou acessória.
- 09.Dentre as sanções pecuniárias, temos: (i) multa de mora; (ii) multa de ofício; (iii) multa agravada; (iv) multa qualificada; (v) multa isolada; (vi) multa penal.
- 10.Princípios são normas, com todas as suas características, porém, vão além, na medida em que estão empregados por um vetor semântico axiomáticamente determinado, ou seja, são dotados de valores.
- 11.O atributo que confere esse status de tributário ao princípio será o mesmo que confere à norma a característica de norma tributária. Nesse sentido, todo enunciado prescritivo a tratar da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos será enquadrado no regime jurídico tributário.
- 12.No corpo da Carta Magna, temos normas que se destinam tanto ao ordenamento no geral como normas que tratam de matéria específica. Os princípios constitucionais tributários são verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar.

13. Apresentam-se, na maioria das vezes, como limites objetivos que visam implementar valores atribuídos à organização das relações tributárias. Com outras palavras, são garantias postas à disposição dos contribuintes. Quando valor, deve influenciar normas de relação tributária e quando limite objetivo, deve ter seu procedimento aplicado para essas mesmas normas de relação tributária. Aplicam-se tanto às obrigações tributárias, sejam elas principais ou instrumentais, quanto às relações jurídico-sancionatórias.
14. Os princípios constitucionais tributários devem ser aplicados às multas tributárias, bem como o princípio da segurança jurídica e o princípio da legalidade.
15. Não se tem dúvidas quanto a aplicação do princípio do não confisco aos tributos. Entretanto, foi demonstrado que, ao se tratar de sua aplicabilidade às multas tributárias, existe uma grande divergência doutrinária.
16. O princípio do não confisco deve ser aplicado às multas tributárias, pois se apresenta como um limitador para imputação de multas tributárias em patamares elevados, que não possuem mais o condão de tão somente sancionar, reprimir e educar o contribuinte faltoso, mas apropriar-se do patrimônio dele.
17. Em que pese defendermos a aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias, entendemos que a norma sancionatória deve respeitar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sendo esses os melhores caminhos para o Poder Judiciário julgar quando uma determinada multa tributária está sendo confiscatória.
18. Por se tratar de matéria de ordem constitucional, analisamos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, onde evidenciou-se que a suprema corte já pacificou a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias.

19. Com os casos de repercussão geral analisados, temos que o Supremo Tribunal Federal busca criar limites objetivos para se aferir quando uma multa tributária será confiscatória, sem realizar a análise do caso concreto e especificamente da espécie de multa em questão.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. 4 ed. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes; PIRES, Danilo Barth. As multas tributárias e o princípio do não confisco na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 36, p. 290-306, 2016.

BOBBIO, Norberto. Teoria Geral del derecho. 1992. *In*: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Org.). **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: O constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *In*: Cadernos de direito tributário. v. 61.

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

CINTRA, Carlos César Sousa. Reflexões em torno das sanções administrativas tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias, sanções tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

FAJERSZTAJN, Bruno. **Multas no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HARET, Florence. Princípios (e interpretações) aplicáveis às sanções tributárias: Análise das imposições de ordem constitucional e da exegese mais recente da jurisprudência em matéria dos ilícitos tributários. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, vol. 9, p. 105-135, 2014.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: Produção e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.

JESUS, Isabela Bonfá; LAZZARINI, Lucas. Princípio da vedação à tributação com efeito de confisco. **Revista Forense**, São Paulo, ano 116, v. 432, jun./dez. 2020. Disponível em: <http://genjuridico.com.br/2021/01/08/principio-da-vedacao-tributacao/>. Acesso em: 1 nov. 2021.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. Martins Fontes: São Paulo, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LIMA JÚNIOR, João Carlos. **Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. São Paulo: Noeses, 2018.

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. 2008. 400 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

LINS, Robson Maia. A reiteração e as normas jurídicas tributárias sancionatórias: a multa qualificada da lei n. 9.430/96. *In*: SOUZA, Priscila; CARVALHO, Paulo de Barros (Orgs.). **Direito tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010.

LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019.

LINS, Robson Maia Lins. O Supremo Tribunal Federal e norma jurídica: aproximações com o constructivismo lógico-semântico. *In*: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Orgs.). **Vilém flusser e juristas: Comemoração dos 25 Anos do Grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009.

MACÊDO, Marcelo José Luz de. **Ensaio sobre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória**: da simetria entre a base de cálculo e o princípio da proporcionalidade. 2016. 50 F Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributário, 2016.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Sanções administrativas tributária**. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

MOUSSALLEM, Tárek Moyses. Fontes do Direito Tributário. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de Especialização em direito tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MORISSON, Wayne. **Filosofia do direito**: dos gregos ao pós-modernismo. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Infrações e sanções administrativas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição constitucional tributária**: reflexos nos processos administrativos e judicial. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. **As Sanções no Direito Tributário: Princípios e Espécies**. 2012. 326 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**: Reflexos nos Processos Administrativos e Judicial. São Paulo: Noeses, 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

ROSS, Alf. **On guilt, responsibility and punishment**. Berkeley: University of California, 1975.

ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SIMÕES, Braulio Bata. **Execução fiscal e dignidade da pessoa humana**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 37, p. 30-59, 2017.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

VELOSO, Jade Thomaz. **A aplicação dos princípios da vedação ao efeito confiscatório e non bis in idem nas sanções tributárias**: uma análise a partir da sua natureza jurídica. 2019. 179 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.