

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LEONARDO VENTIMIGLIA XAVIER

DIREITO SANCIONADOR TRIBUTÁRIO:
A necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias.

Porto Alegre

2017

LEONARDO VENTIMIGLIA XAVIER

DIREITO SANCIONADOR TRIBUTÁRIO:

A necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias.

Trabalho apresentado ao Programa de Pós-Graduação (Mestrado) da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito para conclusão do curso de pós-graduação *strito sensu*.

Professor Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Porto Alegre

2017

LEONARDO VENTIMIGLIA XAVIER

DIREITO SANCIONADOR TRIBUTÁRIO:

A necessária sistematização do direito de punir infrações tributárias.

Trabalho apresentado ao Programa de Pós-Graduação (Mestrado) da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito para conclusão do curso de pós-graduação *strito sensu*.

Porto Alegre, 01 de agosto de 2017

Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini
Orientador

Prof. Dr. Luís Alberto Reichelt

Prof. Dr. Ígor Danilevicz

Prof. Dr. Rafael Da Cás Maffini

RESUMO

A doutrina jurídica, por conta do paulatino fenômeno da multiplicação das áreas de atuação do Estado, passou a subdividir o Direito em ramos autônomos. A medida busca dar conta da crescente complexidade do sistema, porquanto didaticamente distingue feixes normativos específicos voltados a regular determinadas matérias outorgando-lhes particularidades científicas e doutrinárias. Entretanto, ao longo do tempo, o conceito de autonomia foi muitas vezes exacerbado ao ponto de ser confundido com independência, como se cada ramo jurídico constituísse um segmento de conhecimento isolado, indiferente aos demais. Dentro deste quadro de multiplicidade normativa, especialmente na seara das obrigações tributárias, uma única conduta ilícita passou a ter a aptidão de atrair múltiplas sanções previstas por cada ramo autônomo do Direito sem qualquer espécie de ponderação. Não obstante, em qualquer hipótese ou subsistema em que se apresente o ilícito caracteriza-se como fenômeno que, a despeito de ostentar algumas particularidades passíveis de variação, pressupõe um ciclo idêntico. Ademais, é um só o sujeito que sofrerá o espectro punitivo de cada ramo jurídico e, por conseguinte, poderá responder inúmeras vezes pelo mesmo ato. Esta singularidade do ciclo ilícito, percebida com particular adequação pelo Direito espanhol e português, pressupõe contraposição através de um *ius puniendi* estatal uno. A aplicação de qualquer sanção deve seguir uma plêiade de pressupostos comuns aplicáveis ao Direito como um todo, e não a este ou aquele ramo de forma isolada. O presente trabalho, adotando como premissa metodológica o pensamento sistemático na Ciência do Direito, tem como escopo reaproximar a faceta punitiva do Direito Tributário brasileiro dos demais ramos jurídicos para, assim, outorgar-lhe *unidade e ordenação*. No desenvolvimento de tal objetivo serão: (a) trabalhados princípios constitucionais que, muito embora sejam costumeiramente elaborados sob as perspectivas individualizadas de cada um dos sub-ramos jurídicos, se prestam a uniformizar o direito de punir mediante o rompimento de fronteiras meramente didáticas; (b) apresentadas todas as modalidades punitivas previstas no direito brasileiro para os atos ilícitos relacionados às obrigações tributárias, o que perpassará pelas sanções de índole administrativa e também penal; e (c) propostas perspectivas de aplicação de institutos uniformizadores da prática sancionadora tributária brasileira, especialmente voltadas aos temas do concurso aparente de normas, concurso de infrações, vedação ao *bis in idem*, prejudicialidade entre a via jurisdicional criminal e a tributária, direito ao silêncio e a vedação ao efeito confiscatório na ação punitiva.

Palavras-chave: Direito Sancionador. Tributário. Sanções. Multas. Crime. Pensamento Sistemático.

ABSTRACT

The legal doctrine, due the gradual multiplication of areas that the State has to act, began to subdivide the Law into autonomous branches. The measure seeks to simplify the increasing complexity of the system, building scientific and doctrinal peculiarities about specific normative bundles that are designated to regulate certain matters. However, over the time, the concept of autonomy was often exacerbated until the point of being confused with independence, as if each legal branch constituted a segment of isolated knowledge, indifferent to the others. In this framework of normative multiplicity, especially in the area of tax obligations, a single unlawful act can attract different sanctions provided by each autonomous branch of law without any kind of reasonability. Nonetheless, the illicit, despite having some peculiarities susceptible of variation, characterizes itself as a phenomenon which presupposes a similar cycle in any hypothesis or subsystem in which it appears. In addition, the subject who will suffer the punishment of each legal branch is the same, therefore, will respond numerous times by the same illicit act. This feature of the unlawful act, perceived with particular suitability by Spanish and Portuguese law, presupposes opposition by a single punishment power of the state. The application of any sanction must follow a few common assumptions applied to the Law as a single system and not for each isolated branch. The present work, adopting the systematic thinking as methodological premise, seek to grant the unity and ordering of the punitive facet of Brazilian Tax Law by approaching it of the other legal branches. To develop this objective we: (a) worked with constitutional principles that standardize the punishment right by overcoming didactic boundaries; (b) presented all punitive species in the Brazilian law for illicit acts related to tax obligations; and (c) proposed prospects for the application of standardization institutes in the Brazilian tax punishment practice, with special regard to issues of apparent competition of rules, competition of infractions, prohibition of double jeopardy, prejudiciality between criminal and tax jurisdictional channels, right of silence and the prohibition of confiscation in punitive action.

Keywords: Sanctioning Right. Tributary. Sanctions. Fines. Crime. Systematic Thinking.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT = Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI = Ação Direta de Inconstitucionalidade

RE = Recurso Extraordinário

CARF = Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CF = Constituição Federal

CP = Código Penal

CTB = Código de Trânsito Brasileiro

CTN = Código Tributário Nacional

Dacon = Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCTF = Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DIPJ = Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica

DIRF = Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte

DL = Decreto-Lei.

ICMS = Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação

IPI = Imposto sobre produtos industrializados

IR = Imposto sobre a renda

LGT = Ley General Tributaria de España, Ley 58/2003

SRFB = Secretaria da Receita Federal do Brasil

STC = Tribunal Supremo de España

STF = Supremo Tribunal Federal

STS = Sentença exarada pelo Tribunal Supremo de España

STJ = Superior Tribunal de Justiça

TJ = Tribunal de Justiça

TRF = Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. SISTEMA DE DIREITO, ILICITUDE E DIREITO SANCIONADOR....	16
2.1 Interpretação jurídica e pensamento sistemático na ciência do Direito.....	19
2.1.1 <i>As diferentes racionalidades jurídicas e a interpretação.....</i>	<i>23</i>
2.1.2 <i>O Direito como racionalidade prática e alguns de seus principais expoentes.....</i>	<i>27</i>
2.1.3 <i>O pensamento sistemático como premissa metodológica para compreensão do direito sancionador.....</i>	<i>31</i>
2.2 O ilícito e sua natureza jurídica.....	40
2.2.1 <i>Critério qualitativo. Damnum emergens x lucrum cessans.....</i>	<i>44</i>
2.2.2 <i>Critério quantitativo.....</i>	<i>45</i>
2.2.3 <i>Síntese de critérios e a desconstrução parcial da premissa de KELSEN....</i>	<i>46</i>
2.3 Origens do Direito Sancionador no mundo ibérico.....	50
2.3.1 <i>Direito Sancionador Tributário Espanhol.....</i>	<i>60</i>
2.3.2 <i>Direito Sancionador Tributário Português.....</i>	<i>70</i>
2.3.3 <i>Breves conclusões derivadas da análise do direito sancionador tributário ibérico.....</i>	<i>76</i>
3. DIREITO SANCIONADOR TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	81
3.1 Perspectiva Constitucional do Direito Tributário Sancionador.....	83
3.1.1 <i>Legalidade.....</i>	<i>86</i>
3.1.2 <i>Ne bis in idem.....</i>	<i>94</i>
3.1.3 <i>Direito ao silêncio (nemo tenetur se detegere).....</i>	<i>104</i>
3.1.4 <i>Vedação ao confisco.....</i>	<i>112</i>
3.2 Atual conformação punitiva infraconstitucional do Direito Tributário brasileiro.....	122
3.2.1 <i>Direito sancionador tributário de matriz administrativa (Direito Tributário Penal).....</i>	<i>124</i>
3.2.1.1 <i>Generalidades acerca da norma sancionadora tributário-administrativa.....</i>	<i>125</i>
3.2.1.2 <i>Espécies e classificações das normas sancionadoras tributário-administrativas.....</i>	<i>129</i>

3.2.1.3 <i>Elemento subjetivo</i>	136
3.2.1.4 <i>Retroatividade</i>	142
3.2.2 <i>Direito sancionador tributário de matriz penal (Direito Penal Tributário)</i>	144
3.2.2.1 <i>O bem jurídico tutelado. “Dignidade” e significância penal</i>	145
3.2.2.2 <i>Delitos em espécie no Direito sancionador tributário de matriz penal</i>	156
3.2.2.2.1 <i>Descaminho e Contrabando</i>	158
3.2.2.2.2 <i>Sonegação fiscal</i>	166
3.2.2.2.3 <i>Apropriação indébita</i>	177
3.2.2.2.4 <i>Falsidades envolvendo papéis públicos tributários</i>	183
3.2.2.3 <i>Suspensão da punibilidade pelo parcelamento e extinção da punibilidade pelo pagamento</i>	185
3.3 Exame do ordenamento punitivo tributário brasileiro à luz dos preceitos de direito sancionador	190
3.3.1 <i>Concurso aparente de normas</i>	194
3.3.2 <i>Concurso de infrações</i>	202
3.3.3 <i>A dúplice punição pela esfera criminal e administrativa e a necessidade de sua reconstrução jurisprudencial</i>	208
3.3.4 <i>Prejudicialidade entre a via jurisdicional criminal e tributária</i>	215
3.3.5 <i>Direito ao silêncio no âmbito do Direito sancionador tributário</i>	227
3.3.6 <i>A vedação ao efeito confiscatório na prática sancionadora</i>	241
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	249
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	273

1. INTRODUÇÃO

As constituições dos Estados democráticos ocidentais acabaram por consolidar, em sua grande maioria, um sistema em que o capitalismo, caracterizado pela liberdade de iniciativa, convive com uma plêiade de prestações sociais asseguradas aos indivíduos. As razões históricas para tanto desbordam do âmbito de preocupação do presente estudo, porém a constatação é plenamente relevante para compreendermos a constante necessidade do Estado em auferir recursos financeiros para consecução de sua finalidade maior, notadamente a satisfação do bem comum (interesse público em sentido amplo). Acerca dos meios utilizados pelo Estado para cumprir com suas finalidades, ALIOMAR BALEEIRO esclarece:

Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos. Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências.¹

Na atualidade, a relação jurídica tributária se revela como o mais apto e eficiente dentre os instrumentos utilizados pelos Estados Democráticos de Direito para transferir riquezas e harmonizar interesses individuais e coletivos. É essencialmente através das receitas derivadas, compulsoriamente exigidas dos integrantes da coletividade, que os Poderes constituídos pela ordem jurídica buscam os recursos necessários à concretização dos fins públicos. Fala-se, assim, em um Estado Fiscal ou Estado Tributário, a quem incumbe a promoção contínua de ações e novas iniciativas sociais e, portanto, a constante administração da tensão entre a necessidade crescente de recursos e os limites da tributação (PAULSEN, 2012, p.12).² É o Direito Tributário o subsistema jurídico especialmente vocacionado a instrumentalizar a construção dos valores constitucionais, porquanto, nas palavras de KLAUS

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

TIPKE, “afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 13).³

Muito embora sem a existência de tributação não subsistam meios para que o Estado promova seus fins, o que redundaria na corrosão das bases organizacionais essenciais para o funcionamento da sociedade, por vezes, a inobservância de obrigações tributárias é vista com certa “simpatia” pela sociedade. O fenômeno deriva de uma errônea e disseminada concepção adversarial da relação *Contribuinte x Estado*. A inaptidão dos mandatários políticos para desempenho de seu mister e seus reiterados desvios éticos servem, diuturnamente, como pseudorreforço argumentativo para a construção desta visão deturpada. Todavia, o ato ilícito de índole tributária, seja aquele que atente contra o dever fundamental de recolher tributos, seja em detrimento do dever fundamental de colaboração, deve ter seu elevadíssimo grau de reprovabilidade desvelado e devidamente combatido pelo Direito.

Ao analisarmos a evolução legislativa em nosso sistema jurídico, percebemos que tal constatação vem sendo paulatinamente melhor compreendida, porquanto punições severas e de variadas índoles vêm sendo construídas pelo direito objetivo em detrimento daquele que rompa com as obrigações tributárias. HERMOSÍN, importante jurista espanhol, faz constatação similar em seu país:

No en vano se ha llegado a destacar que existe un cierto grado de simpatía social hacia estos comportamientos delictivos que denotan un nivel de inteligencia e no de maldad, por parte del defraudador ante una desconfianza ante la actuación de las autoridades públicas y en especial de la Administración tributaria. Aunque poco a poco parece que se avanza a estima que estas conductas merecen el reproche social y penal de cualquier otro comportamiento tipificado en el Código Penal.⁴

É justamente a atual conformação do *ius puniendi* estatal voltado aos atos ilícitos vinculados ao direito tributário que constituirá o objeto do presente estudo. A despeito de ser louvável a construção de uma consciência jurídica atenta à alta reprovabilidade das condutas que impliquem supressão ou redução de recursos devidos aos cofres públicos, o fato é que a profusão de novas normas sancionadoras, sejam elas de índole administrativa, sejam de natureza penal, não vem sendo pensada sistematicamente por nossa doutrina. FÁBIO ROBERTO D’ÁVILA apresenta interessante alerta sobre o tema:

³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

⁴ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008, p. 284.

A falta de cuidado com que avançou, e ainda avança, o legislador ordinário nos novos espaços de intervenção jurídico-penal, especialmente, embora não só, o legislador brasileiro, reflete uma afoiteza que se traduz, em muitos momentos e de forma até mesmo irremediável, em profunda irresponsabilidade não só para com garantias fundamentais, mas, inclusive, para com o próprio objeto a que se destina a tutela penal. (...) Refletir, neste preciso contexto, sobre a fronteira entre o direito penal e o direito administrativo sancionador é, por tudo isso, sempre uma difícil reflexão sobre a própria identidade do direito penal em espaços de juridicidade amplamente dominados pela indiferença. Onde o conteúdo do ilícito penal movimenta-se da tutela de bens jurídico-penais à mera desobediência, passando pela tutela tanto de funções, quanto de interesses de política criminal, e, portanto, onde o conteúdo material do ilícito perde-se ou no simples formalismo positivista, ou na insipidez de artificialismos politicamente orientados. Enfim, onde o penal e o administrativo quer em identidade, quer em função confundem-se permanentemente.⁵

Para que possamos caminhar em direção à superação desta ausência de diálogo entre normas punitivas administrativo-tributárias e penal-tributárias, o capítulo inicial do presente trabalho se dedicará à construção das premissas metodológicas necessárias à percepção unitária do sistema jurídico. Em primeiro lugar, será apresentado o papel fundamental desempenhado pela hermenêutica na tarefa de outorgar coerência e consistência na tomada de decisões adequadas sob uma perspectiva prático-normativa. Utilizando-nos da conceituação de CASTENHEIRA NEVES, podemos perceber que interpretar é “obter dessas leis ou normas um critério prático normativo adequado de decisão dos casos concretos [...] uma boa interpretação é aquela que numa perspectiva prático-normativa utiliza bem a norma como critério da justa decisão do problema concreto” (NEVES, 1993, p. 84).⁶

Partindo da análise de racionalidades jurídicas denominadas “tradicionais”, “científico-explicativas” ou “teorético-explicativas” e passando pela concepção do Direito como “tecnologia social”, apresentar-se-á ao leitor a percepção do fenômeno jurídico como uma ciência da “racionalidade prática”. O raciocínio jurídico-hermenêutico deixa de se apoiar sobre uma lógica exclusivamente formal e dedutiva. O ato de interpretação, embora seja cognição, também é construção e reconstrução de significados. O intérprete não pode ser considerado um elemento neutro da equação interpretativa, porquanto está imerso em um determinado contexto histórico-cultural e a ele, com base nas orientações fornecidas pelo

⁵ D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador: sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. In: WUNDERLICH, Alexandre. **Criminologia, Direito Penal e Direito Processual Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 344 p., p. 119-136, p. 121.

⁶ CASTENHEIRA NEVES, António. **Metodologia Jurídica - Problemas Fundamentais**. Coimbra: Coimbra editora, 1993.

sistema, incumbirá a tarefa de apresentar a melhor argumentação possível, capaz de demonstrar a correção normativa da decisão eleita, de modo a superar contradições.⁷ Tal reconstrução está vinculada ao sistema jurídico vigente, a valores, ponderação de princípios e, especialmente, à segurança jurídica que deve ser construída através dos discursos práticos capazes de manter a unidade do sistema.

Ainda no capítulo inaugural do presente trabalho são apresentadas as ideias centrais dos principais expoentes deste particular modo de perceber a construção diuturna do Direito. Ao fim, expressamente optamos pela *teoria evolutiva dos sistemas*, especialmente bem trabalhada por CLAUS-WILHELM CANARIS, como instrumento a partir do qual buscaremos construir uma análise *unitária e ordenada* do sistema punitivo tributário brasileiro (CANARIS, 1996).⁸ A premissa adotada é a de que, se por um lado podemos identificar bons argumentos que justificam a ordenação do Direito em subsistemas específicos, *v.g.*, Direito Civil, Direito das Obrigações, Direitos Reais, Direito Tributário, Direito Sancionador Tributário, não menos verídica é a constatação de que há princípios fundamentais (igualdade e segurança jurídica como topo dos cânones exegéticos) que entrelaçam todos estes “ramos” e reclamam congruência entre as soluções por eles apresentadas aos casos concretos. Como sustenta LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, a autonomia de cada ramo do Direito significa reconhecer-lhes a presença de feixes didáticos, científicos, doutrinários e legais próprios, mas sem deixar de reconhecer interligações recíprocas. “A velha figura (didática, se quiserem) da árvore que possui o tronco comum (o velho direito civil), do qual surgem ramificações, é própria para mostrar que a autonomia não significa ausência de interpenetrações ou vasos comunicantes entre os diversos ramos do direito” (DIFINI, 2003, p. 10).⁹

Fixada a premissa de que o Direito conforma sistema *unitário e ordenado* destinado a estatuir a prática de ações ou omissões e cujo fim reside na pretensão de melhor harmonizar os múltiplos interesses contraditórios existentes no seio de qualquer sociedade, o estudo avança sobre a análise das condutas que lhe contrariem, notadamente os atos ilícitos. É indubitável que cada ato praticado em contrariedade ao Direito, seja ele relacionado ao

⁷ “A lógica jurídica se apresenta como uma argumentação regulamentada, cujos aspectos podem variar conforme às épocas, os sistemas de direito e as áreas de aplicação. Suas características não podem ser distinguidas inteiramente *a priori*. Para formulá-las com precisão, indicando-lhes as condições de aplicação, mostram-se indispensáveis estudos empíricos e analíticos (PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996. Pg. 420).

⁸ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

subsistema tributário, civil, administrativo, ou mesmo penal, fragiliza as instituições jurídicas, gera o descrédito da sociedade em suas normas de regência e conduz a um recrudescimento constante das tensões sociais. A pergunta que norteará o segundo capítulo deste estudo é: toda e qualquer violação jurídica, seja de normas de índole penal, civil, administrativa, tributária, etc. ostenta exatamente as mesmas características ou há atos ilícitos cujas naturezas são distintas e, por conseguinte, reclamam respostas igualmente distintas?

A resposta a tal indagação, como restará demonstrado ao longo das páginas que se seguirão, segue controvertida e ostenta variadas perspectivas de abordagem. A análise partirá do conceito jurídico de ato ilícito formulado por HANS KELSEN, para quem tal atributo negativo da conduta humana somente passa a existir a partir de uma escolha amplamente discricionária do legislador, e culminará nas mais modernas teorias punitivas, cujas linhas gerais apregoam a existência de diferentes cargas axiológicas inerentes às próprias condutas puníveis mesmo antes de servirem de objeto às normas sancionadoras editadas pelo Poder Legislativo. Apresentaremos ao leitor os principais critérios surgidos ao longo do tempo na tentativa de classificar os fenômenos ilícitos, *v.g.*, critério qualitativo (*damnum emergens x lucrus cessans*), especialmente trabalhado por JAMES GOLDSCHMIDT; e o critério quantitativo, verificado nos textos de CLAUS ROXIN. Ao fim, demonstrar-se-á que o ciclo ilícito, ainda que possa apresentar distinções de grau e variabilidade na resposta dada de acordo com o subsistema eleito pelo legislador para combatê-lo, será sempre similar: (I) preceito normativo prévio; (II) ação ou omissão contrária ao preceito normativo; (III) consequência jurídica legalmente prevista e coativamente imposta pelo Estado¹⁰ em detrimento do patrimônio jurídico do infrator.

É justamente a identificação da existência de uma unidade estrutural em qualquer ilícito que nos conduzirá ao capítulo subsequente desta dissertação, cujo escopo será a análise da adequada resposta sancionadora. Valendo-nos do Direito comparado, apresentaremos a evolução da concepção unitária do *ius puniendi* estatal em Portugal e Espanha, dando especial enfoque sobre as consequências de tal pensamento nas respostas punitivas aos ilícitos de índole tributária. A investigação central residirá na tentativa ibérica¹¹ (doutrinária, legislativa

¹⁰ Dado o monopólio da jurisdição estatal nos Estados Democráticos de Direito contemporâneos, a imposição de sanções sempre caberá ao Estado, seja por intermédio da Administração Pública, seja através do Poder Judiciário.

¹¹ Pedimos vênias ao leitor para nos referirmos a Portugal e Espanha conjuntamente mediante referência à península ibérica. Não desconhecemos que tal localidade geográfica também é composta por Gibraltar (território britânico ultramarino), Andorra e uma pequena fração do território francês, todavia, como o presente trabalho se apoiará fundamentalmente na comparação de nosso sistema punitivo tributário com o

e jurisprudencial) de consolidar princípios gerais de direito sancionador adequando-os às matizes existentes em cada subsistema jurídico. Trata-se de um movimento do direito alienígena para evitar o isolamento punitivo de cada ramo jurídico (como se estivéssemos diante de um universo à parte dos demais), mas com o devido resguardo das peculiaridades atinentes a cada subsistema. É justamente esse conjunto de premissas necessárias e uniformes para imposição de sanções, independentemente de sua natureza penal ou não penal, que gerará um núcleo principiológico aplicável a qualquer procedimento punitivo, notadamente o “direito sancionador” na Espanha ou “direito das contra-ordenações” em Portugal e Alemanha. O jurista espanhol FERREIRO LAPATZA exemplifica essa unidade do direito de punir utilizando-se do próprio Direito Tributário:

Las infracciones y sanciones tributarias obedecen, repetimos, a los mismos principios y normas generales a los que obedecen, en todo el ordenamiento, infracciones, delitos, sanciones administrativas de tipo penal y <<penas>> en sentido estricto. Principios y normas generales que se diferencian fundamentalmente por el fin de castigo y prevención general y por las especiales garantías para el ciudadano con las que deben aplicarse. (...) Pues infracciones y sanciones administrativas e infracciones y sanciones penales son, como mantiene unánimemente la doctrina y se deriva inequívocamente de su regulación unitaria en el art. 25 C.E., esencial, ontológicamente, iguales.¹²

Nos tópicos finais do ponto destinado ao direito comparado, demonstrar-se-á que o Direito Tributário qualifica-se como subsistema jurídico em que são pródigas as hipóteses em que um único ato ilícito praticado pelo sujeito passivo da obrigação atrai múltipla vertente do *ius puniendi* estatal: administrativa e penal. É justamente por conta desta situação extraordinária que inúmeros princípios do denominado “direito sancionador” passaram a ser construídos doutrinária e jurisprudencialmente em território europeu a partir de casos concretos oriundos da relação *Contribuinte x Estado*, sendo o principal deles a vedação à cumulação de sanções por uma única conduta. Consoante leciona HERMOSÍN, o Tribunal Constitucional da Espanha viu-se na contingência de reconhecer a existência de vedação jurídica atinente a essa superposição sancionatória (administrativa e penal) no seio do Direito Tributário: “La Constitución no ha recogido el principio *ne bis in idem* de forma literal, pero

direito vigente naqueles dois países (Portugal e Espanha), todas as referências à península ibérica ignoram as demais localidades que integram a região.

¹² LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. 25ª. ed. Barcelona: Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales S.A., 2006, p. 544-555.

el Tribunal Constitucional si ha precisado que es un principio inherente a los principios de legalidad y tipicidad” (HERMOSÍN, 2008, p. 306).¹³

A partir da conclusão de detalhado estudo do sistema punitivo tributário ibérico, terá início a segunda e derradeira parte desta dissertação. O foco será lançado sobre o sistema punitivo das infrações de índole tributária vigente no Brasil, de modo a autorizar sua elaboração crítica mediante sistematização e entrelaçamento do *ius puniendi* administrativo e penal. Espera-se que a teoria evolutiva dos sistemas jurídicos, apresentada nos capítulos introdutórios, permita-nos demonstrar ao leitor que o espaço para a construção de um Direito Sancionador coerente em território nacional não constitui utopia destituída de qualquer cientificidade ou apenas proposição *de lege ferenda*, mas, em verdade, um projeto que já encontra amparo em nosso direito objetivo.

Com o intuito de demonstrar a viabilidade deste projeto, inaugura-se capítulo destinado a trabalhar princípios constitucionais ordinariamente explorados exclusivamente sob a perspectiva das relações obrigacionais tributárias. Sustentamos que tais mandados de otimização irradiam de forma ampla sua eficácia sobre o direito sancionador, seja ele de viés “administrativo”, seja penal. No desempenho de tal mister, buscaremos trabalhar os princípios cognoscíveis no texto constitucional não de forma isolada, mas dentro do contexto dos valores éticos fundamentais de qualquer sistema: igualdade e segurança jurídica, tal qual proposto por CLAUS-WILHELM CANARIS. Dedicaremos especial atenção à legalidade, ao *ne bis in idem*, ao direito à não autoincriminação e, por fim, à vedação constitucional ao confisco, sempre sob a perspectiva das punições aos atos ilícitos tributários.

Superada a apreciação dos princípios constitucionais aplicáveis sobre a relação punitivo-tributária, avançaremos apresentando o regime jurídico sancionador infraconstitucional objetivo em sua dúplice perspectiva, notadamente penal e administrativa. Em síntese, buscar-se-á traçar as principais espécies punitivas reservadas pela ordem jurídica nacional àquele que não se desincumba satisfatoriamente de seu dever fundamental de recolher tributos ou de colaborar com a Administração Pública. Restará evidenciado que o mesmo risco de ilegítima sobreposição punitiva há muito tempo identificado pela doutrina ibérica existe no Direito Tributário brasileiro sem que, todavia, tenhamos refletido sobre a validade jurídica de que uma única conduta atraia múltiplas respostas do *ius puniendi* estatal.

Por tal razão, a exposição das principais espécies punitivas existentes, declinando suas características essenciais e particularidades específicas, mostra-se fundamental para que

¹³ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008.

possamos atingir o ponto final e ápice deste estudo. Serão trabalhados, além das diferentes modalidades de multas impostas pela administração tributária, os crimes de descaminho e contrabando, sonegação fiscal, apropriação indébita e falsidades envolvendo papéis públicos tributários.

Munidos das premissas metodológicas da racionalidade jurídica sistêmica, da concepção do ciclo singular correspondente ao ato ilícito, do histórico envolvendo a gênese e evolução do direito sancionador ibérico e, por fim, das normas constitucionais e infraconstitucionais tributário-punitivas vigentes em nosso ordenamento jurídico, restaremos autorizados a construir o derradeiro capítulo do estudo, cujo escopo será consolidar análise crítica e fundamentada acerca da possibilidade de constituição de um direito de punir ordenado e unitário em território nacional. Serão submetidas ao escrutínio do leitor algumas ideias envolvendo institutos diuturnamente utilizados no seio do direito penal, *v.g.*, *concurso aparente de normas*, *concurso de infrações* e *direito ao silêncio*, com as devidas e necessárias adaptações ao subsistema fiscal, e sua potencial aplicabilidade para fins de imposição de sanções tributárias de índole administrativa. Construir-se-á, paralelamente, possíveis soluções materiais e processuais com o fito de evitar punições dúplices direcionadas a uma única conduta violadora das obrigações tributárias.

Reconhecemos que o objetivo ora estabelecido é audacioso e que, sem sombra de dúvidas, nossas proposições para a construção de um sistemático direito de punir infrações tributárias serão submetidas às mais variadas críticas. Possível, e provavelmente, parcela das futuras objeções apresentadas ao presente trabalho encontrará sólido suporte jurídico. Ainda assim, se algumas das proposições que se seguirem tiverem o condão de auxiliar na construção de um sistema punitivo tributário mais coerente e consentâneo com a constatação de que o *ius puniendi* estatal é uno, teremos que este trabalho já terá alcançado aquilo que dele se espera.

2. SISTEMA DE DIREITO, ILICITUDE E DIREITO SANCIONADOR

Muito embora o primeiro ponto do título deste capítulo inaugural possa causar alguma estranheza ao leitor, porquanto o conteúdo relacionado à interpretação e pensamento sistemático do Direito não remete imediata e diretamente ao objeto do presente estudo, compreendemos que a adequada análise crítica a ser realizada sobre o direito sancionador tributário brasileiro perpassa necessariamente pelo claro estabelecimento das premissas metodológicas a serem adotadas, sob pena de nenhum avanço científico ser alcançado. Assim sendo, buscaremos nestas páginas iniciais traçar as linhas mestras de uma concepção de Direito unitária e sistemicamente ordenada que balizará a construção de toda a dissertação em desenvolvimento.

Essa introdução de caráter propedêutico se mostra fundamental, porquanto, como regra geral, a doutrina especializada relega o tema da regulação das punições aplicáveis àquele que comete ilícitos tributários e sua respectiva exegese à condição de tema absolutamente singelo e desprovido de controvérsias relevantes. Em grande parcela dos casos, com a máxima vênua aos juristas que se debruçaram sobre a matéria, tal conclusão equívoca deriva de uma análise restrita e exclusivamente limitada aos preceitos do Direito Tributário, por vezes equivocadamente percebido como ramo jurídico “independente”. Todavia, característica verdadeiramente pertencente ao Direito Tributário, assim como aos demais ramos consolidados do Direito, é a *autonomia* (DIFINI, 2003, p. 10).¹⁴ Restam confundidos, assim, conceitos de autonomia e independência de modo a retirar do Direito Tributário seus inúmeros e inevitáveis pontos de contato com os demais ramos do Direito, o qual é uno.

Não há, ordinariamente, preocupação em avaliar as sanções relativas ao descumprimento de obrigações tributárias sob perspectiva holística, ou seja, tratando-as como normas jurídicas necessariamente congruentes aos preceitos basilares erigidos por nossa Constituição Federal ao consolidar um Estado Democrático de Direito, bem como diretamente conectadas ao restante do ordenamento, inclusive com os demais ramos autônomos, mas jamais independentes. Sintetizando: o tratamento dado pelo direito objetivo às multas tributárias não vem servindo de objeto a uma interpretação sistemática por significativa parcela da doutrina, o que nos conduz a uma falta de problematização de temas relevantes.

¹⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

A proposta que tem início no presente capítulo objetiva fornecer um novo olhar sobre a matéria, cuja premissa fundamental será justamente a existência de uma unidade e coerência do Direito a ser incansavelmente buscada. Por mais aprofundada que venha sendo uma equívoca noção cartesiana de que cada seara do Direito goza de independência científica, como se tal adjetivação significasse desvinculação do restante da ordem jurídica, tentaremos demonstrar, seguindo os passos de CLAUS-WILHELM CANARIS, que há ineludíveis princípios gerais que devem orientar toda a interpretação e compreensão do Direito sem que com isso se negue a existência de especificidades atinentes a cada um dos temas trabalhados pelos subsistemas do ordenamento (Direito Civil, Tributário, Administrativo, etc.) (CANARIS, 1996).¹⁵ Não se pretende submeter indistintamente o ramo tributário a princípios aplicáveis em outras facetas da ordem jurídica, mas compreender sua unidade e coerência axiológica com o restante do sistema através da percepção de que dele é parte e contribui para a realização do todo. Em sentido similar leciona KLAUS TIPKE:

O direito tributário não precisa estar orientado por princípios do direito civil ou por princípios de outros ramos do direito público; ele deve observar os princípios de outras ordens jurídicas parciais suficientemente, apenas, para impedir que ocorram contradições axiológicas na ordem jurídica total. Nenhum princípio tem uma validade absoluta.¹⁶

Tais princípios destinados a afastar contradições axiológicas abarcam necessariamente o tema do direito sancionador tributário e devem ser aclarados, sob pena de construirmos um sistema punitivo absolutamente desproporcional e irrazoável. Eventualmente, o desafio ora apresentado poderá implicar uma conclusão no sentido de que as normas punitivas tributárias brasileiras em vigor já são trabalhadas de forma adequada pelos operadores do Direito. Entretanto, *prima facie*, acreditamos que há diversos preceitos jurídicos que, sob perspectiva unitária e ordenada de sistema, vêm sendo invariavelmente olvidados quando da aplicação das multas e demais sanções derivadas de infrações à legislação tributária.

Estabelecida a concepção metodológica aqui utilizada para compreensão, construção e operacionalização do Direito, restará autorizado o avanço sobre tema que representa a antítese às aspirações primordiais do ordenamento jurídico, notadamente seu

¹⁵ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

¹⁶ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da Ordem Jurídica Tributária. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. In SCHOUERI, Luís Edurado; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.) **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

descumprimento. A violação das normas jurídicas simboliza a quebra dos acordos sociais estabelecidos para redução da complexidade e contingência da vida, bem como implica necessário rompimento com a isonomia de tratamento a ser dispensada aos indivíduos, fragilizando, assim, a convivência. Trata-se de fenômeno que nasce de forma paralela e simultânea ao Direito, porquanto, se há preceitos a serem observados, haverá condutas que se desviam desses objetivos e, assim, consomem atos ilícitos.

Estando as normas de Direito Tributário inseridas no contexto unitário e ordenado do sistema jurídico-científico, as violações aos seus preceitos obviamente também configurarão atos ilícitos. O que se faz necessário identificar a partir de tal premissa é se há distintas naturezas dentre as condutas que ignoram comandos jurídicos normativos vigentes, ou, alternativamente, se há plena identidade entre qualquer espécie de ilícito. A violação de normas representativas de diferentes subsistemas do Direito sempre ostentará os mesmos traços fundamentais, ou há peculiaridades a serem inexoravelmente observadas pelo jurista que se debruce sobre o tema?

A importância da resposta ao questionamento formulado no parágrafo anterior consiste, essencialmente, na possibilidade que ela outorgará ao intérprete de avançar sobre o derradeiro elemento do círculo formado entre Direito e ato ilícito, notadamente a sanção. A adequada compreensão do fenômeno da ilicitude autorizará a realização de uma análise crítica mais precisa, envolvendo as respostas fornecidas pelo sistema jurídico às condutas violadoras de seus preceitos. Se há distinções a serem realizadas dentre as espécies de descumprimentos normativos, por consectário lógico, terão de ser feitos os correspondentes ajustes e diferenciações sobre as normas destinadas a lhes dar resposta mediante punição do agente infrator. Em contrapartida, caso a resposta à indagação precedente seja negativa, haverá uma necessária aproximação entre as normas repressoras de atos ilícitos.

Munido de tal instrumental, restaremos autorizados a avaliar a integralidade do sistema jurídico punitivo de modo a identificar suas congruências e acertos, bem como eventuais desproporções e pontos que reclamem imediata correção de rota. No intuito de consolidar tal conhecimento jurídico, iremos nos valer da importante ferramenta do direito comparado para verificar possíveis avanços já obtidos pelo direito espanhol e português no que tange à unidade interpretativa dos preceitos punitivos, matéria por eles denominada, respectivamente, de “direito sancionador” e “direito contra-ordenacional”. A coleta de informações acerca dos preceitos de direito ibérico voltados à tutela punitiva do sistema constituirá o objetivo final do capítulo e nos trará a última ferramenta analítica para a subsequente apreciação coerente do sistema punitivo tributário brasileiro.

2.1 Interpretação jurídica e pensamento sistemático na ciência do Direito

O indivíduo é incapaz de subsistir por si só, seja por inviabilidade de realização unilateral de suas necessidades materiais, seja em virtude de uma inerente busca por interação com os demais (ser social). ALFREDO AUGUSTO BECKER, louvando-se em lição de J. DABIN, afirma que:

O criador do Estado (Ser Social) é o indivíduo humano. “Les unités composantes de l’Etat ne sont pas les groupes particuliers (notamment les familles) mais les individus, qui y entrent d’ailleurs revêtus de leurs déterminations et situations sociales antérieures”. Este Ser Social (Estado), uma vez criado, não subsiste “per se”, independente de seus criadores, porém é um Ser Social cuja criação é continuada. O Estado não é algo que “está” e sim algo que “começou e continua numa perpétua reafirmação de sua própria unidade”.¹⁷

É no seio desse contexto que o Direito surge como principal ferramenta produzida pela racionalidade humana para fins de regulação e mediação dos inevitáveis conflitos intersubjetivos. O presente trabalho não tem como escopo aprofundar a investigação atinente à gênese do Direito e suas premissas fundamentais, razão pela qual essas breves linhas têm como desiderato tornar claro que qualquer ordenamento jurídico, por derivar de uma empresa humana e historicamente contextualizada, possui como característica peculiar a transitividade que lhe é imposta por ter como objeto um fenômeno marcado por sua constante mutabilidade e adaptabilidade ao longo do tempo, notadamente a vida social.

Se de um lado as relações humanas são extremamente dinâmicas em razão da inexorável modificação e interação das culturas, da evolução tecnológica, filosófica e até mesmo física dos grupos sociais, o Direito tem como um de seus indubitáveis objetivos outorgar segurança a essas relações. Em outras palavras, “como o mundo social apresenta complexidade e contingência, o cidadão precisa, de um lado, escolher e, de outro, assumir riscos de se frustrar, funcionando o direito, precisamente, como um instrumento redutor da complexidade e da contingência por meio da garantia de expectativas comuns a todos [...]” (ÁVILA, 2014, p. 140-141).¹⁸

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. Ed. Saraiva, 1972, p. 142.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014. Pg. 140-141.

O meio de que se serve o Direito na tentativa de regular as relações sociais não poderia ser outro que não a linguagem, código de significações capaz de transmitir ideias pré-concebidas aos seus usuários. Nos contemporâneos Estados de Direito ocidentais, incumbe ao Poder Legislativo, apoiado pela noção de soberania estatal, formular enunciados (textos apoiados na linguagem) com o intuito essencial de disciplinar, em abstrato, como devem (ou deveriam) ser (plano deontológico) as relações sociais e quais as consequências jurídicas derivadas de eventuais condutas que ocorram no mundo dos fatos (plano do ser – ontológico) em contrariedade àquelas esperadas. Aos membros democraticamente eleitos pela sociedade cabe, portanto, partir de uma teoria e empreender na prática legislativa a melhor concretização do bem comum e dos interesses daquele agrupamento humano específico.

Como resultado dessa produção legislativa, PIERLUIGI CHIASSONI alerta que todo indivíduo que se proponha a compreender o ordenamento se verá envolvido por um emaranhado de textos dos quais deve extrair sentido, ou, em terminologia mais precisa, obter normas jurídicas. Pondera o autor em sua obra “Técnicas de Interpretação Jurídica”:

O discurso das fontes se apresenta ao intérprete como um conjunto, praticamente sem limites, de documentos normativos, sob a forma de artigos com subdivisões em seções; um oceano de escritos formado por segmentos discretos de discurso, cada um deles identificável, em virtude de modalidades de redação, como uma numeração progressiva e, por vezes, um nome (chamado de título), no caso de artigos, e uma numeração progressiva, ou pelo menos um início, no caso de parágrafos ou seções.¹⁹

Como já antecipamos no parágrafo anterior, ao intérprete é atribuída a tarefa de alcançar normas jurídicas através da análise desses textos expressos, porém sua investigação não se limita a tal objeto, porquanto tal fonte se conjuga com normas implícitas, princípios gerais de direito, usos e costumes. CASTANHEIRA NEVES alerta que interpretar é “obter dessas leis ou normas um critério prático normativo adequado de decisão dos casos concretos [...] uma boa interpretação é aquela que numa perspectiva prático-normativa utiliza bem a norma como critério da justa decisão do problema concreto” (NEVES, 1993, p. 84).²⁰ Paralelamente, CHAÏM PERELMAN pontua que “a tarefa da interpretação jurídica é a

¹⁹ CHIASSONI, Pierluigi. **Técnicas de interpretación jurídica – Breviário para juristas**. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 59.

²⁰ CASTANHEIRA NEVES, António. **Metodologia Jurídica - Problemas Fundamentais**. Coimbra: Coimbra editora, 1993.

descoberta da solução das espécies dadas, em conformidade com o direito em vigor” (PERELMAN, 1996, p. 622).²¹

No que têm em comum, as assertivas de ambos os autores revelam uma necessidade de aproximar o ordenamento jurídico explicitado, enquanto discurso das fontes (direito em vigor, como prefere PERELMAN; ou leis e normas, como afirma CASTANHEIRA NEVES), da solução de casos concretos, ou seja, concretizar a resolução de conflitos de interesses surgidos quotidianamente no seio social identificando a norma jurídica aplicável à hipótese. O jurista que pretenda “encontrar” essa norma deve, sob tal perspectiva, realizar um movimento pendular entre os pressupostos de fato analisados e os pressupostos abstratos previstos nos enunciados normativos, sejam eles explícitos ou implícitos, de modo a construir (ou reconstruir) uma solução prático-normativa que se possa presumir correta (ainda que não seja a única existente, consoante se analisará a seguir).

Faz-se prudente, desde logo, realizar um pequeno acréscimo em relação ao afirmado no parágrafo anterior, pois não apenas o “jurista” necessitará percorrer este caminho para perscrutar a norma jurídica subjacente a um determinado texto legal (ou fonte normativa implícita), mas todo e qualquer indivíduo que busque compreender o direito. Nesse ponto, percuciente a análise de HÄBERLE ao afirmar que a interpretação é genuinamente intersubjetiva, ou seja, não apenas órgãos institucionalizados estatais a exercem:

Quem vive a norma acaba por interpretá-la ou pelo menos por cointerpretá-la (Wer die Norm “lebt”, interpretiert sie auch (mit)) (...) O destinatário da norma é participante ativo, muito mais ativo do que se pode supor tradicionalmente, do processo hermenêutico. Como não são apenas os intérpretes jurídicos da Constituição que vivem a norma, não detêm eles o monopólio da interpretação da Constituição.²²

No curso desse procedimento prático-normativo exigível para adequada obtenção das normas jurídicas, inúmeras dificuldades necessárias se apresentarão ao intérprete, que, como já visto, se defrontará com mecanismos jurídicos eminentemente consolidados através de prescrições legais na forma de enunciados vertidos em linguagem. As dificuldades se iniciam em razão de elementos inerentes aos próprios textos, porquanto são fundados, repise-se, em código de significações pré-concebidas, mas apenas pretensamente claras (linguagem).

²¹ PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, fl. 622.

²² HÄBERLE, Peter. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. **Hermenêutica Constitucional – A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997, p. 12.

Os enunciados, especialmente os jurídicos, não manifestam de forma evidente sua significação concreta, vez que o elemento intrínseco à linguagem é a existência de vários tipos de indeterminações de significado. Sobre o tema, ANTÓNIO CASTANHEIRA NEVES ressalta a existência de “conceitos de valor”, “conceitos indeterminados”, “cláusulas gerais”, “conceitos de prognose” e “conceitos tipo” cujo conteúdo exato é inacessível em uma primeira análise e, muitas vezes, remanesce oculto a despeito de sucessivos e hercúleos esforços do intérprete.²³ O autor apresenta, ainda, importante distinção entre os conceitos de vaguidade e porosidade da linguagem jurídica que desafiarão o intérprete em sua atividade:

As vaguidades têm a ver já com a <<extensão>> e verificam-se por não poderem quase nunca identificar-se os objetos concretos de referência de modo absolutamente seguro ou rigorosamente certo, em virtude da assimetria ou incomensurabilidade ente a linguagem e a realidade (...) As porosidades, por sua vez, são as indeterminações referenciais provocadas quer pela sempre possível alteração ou novidade problemática, quer pela temporal modificação das situações e dos contextos práticos (...) Havendo assim de dizer-se que, se a vaguidade designa a indeterminação quanto a “fenômenos conhecidos”, a porosidade considera a indeterminação relativamente a fenômenos ainda não conhecidos, como que se traduzindo numa “vaguidade potencial”.²⁴

A dificuldade em precisar o correto significado e a adequada forma de identificação e aplicação das normas jurídicas extraídas dos enunciados legais, assim como a imprevisibilidade das situações concretas vindouras que irão desafiar soluções pelo direito, constituem elementos inerentes à interpretação jurídica que sempre a acompanharam, mesmo quando o fenômeno não tenha sido percebido com clareza pelos juristas ou por quem desejasse pautar sua conduta através do Direito. A necessidade de utilização de mecanismos de racionalidade aptos (ou ao menos assim pretendidos) a superar a imprecisão e polissemia da linguagem, bem como a fornecer possíveis soluções adequadas aos casos que constantemente reclamam um desenlace sob o pálio do Direito, fez com que diversas escolas de pensamento jurídico tratassem da temática, muitas vezes, inclusive, chegando a conclusões antagônicas.

É o que passaremos a expor com brevidade.

²³ Ao elencar tal espécie de imprecisões linguísticas, o autor faz referência à doutrina de KARL ENGISH na obra *Einführung in das juristische Denken*, 8ª ed., pg. 106 ss.

²⁴ CASTANHEIRA NEVES, António. **Metodologia Jurídica - Problemas Fundamentais**. Coimbra: Coimbra editora, 1993, pg. 111.

2.1.1 *As diferentes racionalidades jurídicas e a interpretação*

Uma primeira ideia compartilhada por diversas escolas de interpretação jurídica, as quais podemos qualificar como “tradicionais”, “científico-explicativas” ou “teórico-explicativas”, é aquela que identifica o Direito como um objeto já completo e inteiramente pressuposto ou dado. Ao intérprete não cabe o exercício de ato de vontade, decisório, ou mesmo o desempenho de uma mediação normativa constitutiva pelo pensamento jurídico. Ao intérprete caberia, em verdade, a tarefa de desvelar uma verdade unívoca contida no texto. Essa é a intenção preconizada pelas correntes do descritivismo, cognitivismo e objetivismo, cada qual com suas matizes, mas todas compartilhando um ideal de que a norma está completamente subsumida no texto e pode ser “descoberta” pelo julgador. Partindo dessa racionalidade jurídica, concepções extremamente distintas do Direito foram construídas, como, por exemplo, o jusnaturalismo, o positivismo normativo-legalista, o positivismo analítico-linguístico, bem como o próprio realismo jurídico.

O jusnaturalismo, por exemplo, concebia o direito como objeto a ser inferido a partir de entidades ontológicas, tais como o “cosmos”, a “natureza das coisas” ou a “natureza em geral”. O pensamento jusnaturalista pode ser bem identificado nas obras de Hobbes, John Locke e Rousseau, Tomás de Aquino, e segue tendo eco, ainda que de maneira reformulada, em autores mais recentes, tal como o inglês John Finnis (BITAR; ALMEIDA, 2005).²⁵ Tais autores adotam uma postura teórica ontológico-dogmática que se enquadra na racionalidade jurídica “tradicional” que estamos a pontuar. O Direito existe como é e, portanto, cabe ao intérprete a mera tarefa de revelá-lo à luz destas entidades ontológicas que lhe são fundantes.

O positivismo jurídico tradicional afasta-se do jusnaturalismo ao adotar a postura normativo-dogmática. O Direito é considerado como um objeto não por encontrar seus fundamentos últimos em entidades ontológicas, mas por se encontrar posto por uma decisão política. Ao jurista incumbiria o papel de aplicar as normas em sua objetiva-prescrição, porquanto o direito encontrava seu fundamento de validade em suas próprias disposições. KELSEN, grande artífice da teoria pura voltada a consolidar um ideal científico avalorativo do Direito, esclarece sua concepção de ordem jurídica:

²⁵ BITTAR, Eduardo; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

Uma “ordem” é um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade. E o fundamento de validade de uma ordem normativa é – como veremos – uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem. Uma norma singular é uma norma jurídica enquanto pertence a uma determinada ordem jurídica, e pertence a uma determinada ordem jurídica quando a sua validade se funda na norma fundamental dessa ordem.²⁶

Podemos encontrar em SAVIGNY, na sua obra *Juristische Methodenlehre* de Marburgo, referência importante que representa essa espécie de racionalidade jurídica. Afirmo o jurista que a interpretação é a reconstrução do pensamento que se exprime na lei, contanto que seja cognoscível na própria lei. Ainda que SAVIGNY tenha posteriormente ultrapassado o estrito positivismo exegético, não é menos verdade que sua concepção acerca da interpretação continuava a prescrever o objetivo de “reconstrução do pensamento contido na lei”, através dos conhecidos cânones “gramatical”, “lógico”, “histórico” e “sistemático” (CASTANHEIRA NEVES, 1993).²⁷

Diferentes orientações positivistas se sucederam ao longo do tempo, iniciando pela “escola subjetiva”, que buscava identificar no texto da lei a “vontade do legislador” (AUBRY, BONNECASE, SAVIGNY), sendo sucedida pela chamada “escola objetiva” do positivismo tradicional, a qual conta com representantes como WACH, KOHLER, RADBRUCH e BINDING. Estes últimos preconizam a extração de uma *ratio legis* do próprio ordenamento positivado, ou seja, não oriunda de uma subjetiva vontade do legislador, mas de uma pretensa objetividade contida no próprio texto em análise.

O realismo (norte-americano e escandinavo) também pode ser mencionado como exemplo de escola lastreada em uma racionalidade teórico-analítica, na medida em que se trata de corrente fundada em uma índole empírica do Direito. Autores como Karl N. Llewellyn, Jerome Frank, Felix S. Cohen e Oliver Wendell Holmes apresentaram uma visão redutora da normatividade ao factual. Nega-se a possibilidade de obtenção de uma verdade científica do Direito, porquanto concebido como mero “fato social” (manifestado em particulares atividades ou fatores sociais, com o que afinal se identificaria) determinado “como fato” e “nos fatos”. Segundo tal concepção, ao jurista incumbiria o papel de analisar as decisões judiciais através de perspectivas psicológicas, sociológicas e culturais com o intuito de alcançar algum grau de previsibilidade sobre os julgamentos futuros.

²⁶ Kelsen, Hans. Tradução João Baptista Machado. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 33.

²⁷ CASTANHEIRA NEVES, António. **Metodologia Jurídica - Problemas Fundamentais**. Coimbra: Coimbra editora, 1993, fl. 96.

Todas as escolas ora mencionadas trazem como pressuposto subjacente o fato de terem o Direito como um objeto de estudo previamente posto. É claro que o exercício de categorização ora realizado é limitador, em alguma medida arbitrário, e não autoriza concluir de forma definitiva que determinados “agrupamentos” do pensamento jurídico são absolutamente idênticos ou sem notas distintivas relevantes entre si. Não obstante, a classificação adotada permite uma compreensão geral da racionalidade jurídica reputada por “tradicional”, a qual, em maior ou menor grau, entende possível a obtenção (ou previsão) de uma “resposta correta” para cada questão problemática que desafie o Direito. Todas essas percepções, de forma mais ou menos evidente, adotam como pressuposto de aplicação do Direito uma lógica formal e dedutiva, identificável, em certa medida, com as ciências naturais e exatas.

Uma segunda espécie de racionalidade jurídica pode ser identificada por uma qualificação do direito como mero instrumento pragmático voltado a eliminar “fricções e evitar desgastes, na medida do possível, e satisfazer as inumeráveis necessidades humanas”. (CASTANHEIRA NEVES, 1993, p. 54).²⁸ A racionalidade em questão pode ser classificada como a de uma “tecnologia social” ou “social engineering”, cuja pretensão é apenas encontrar as soluções mais oportunas/úteis e instrumentalmente adequadas ou eficazes. Adota-se como norte uma pragmática utilidade (e a sua racional eficiência) em detrimento de uma axiologia destinada à busca por uma “inatingível e etérea justiça”.

O grande expoente da percepção do Direito como mera técnica ou instrumento foi NATHAN ROSCOE POUND, jurista norte-americano que exerceu a função de diretor da escola de direito de Harvard entre os anos de 1916 e 1936. O autor sustenta que a “ordem jurídica consiste no processo de ajustar pretensões contraditórias e encontrar soluções de compromisso entre necessidades ou desejos contrapostos, num esforço para dar eficácia a tantos quantos possamos no aqui e agora em que as necessidades se impõem” (POUND, 1965, p. 42).²⁹ Não obstante, o autor esclarece que essas soluções não devem ser buscadas em uma suposta validade axiológico-normativa, mas em uma ideia de verdadeira “engenharia social”. Ao jurista cabe impedir o desencontro entre as classes e eliminar o desperdício dos recursos adotando as decisões que, para a obtenção de tal finalidade, sejam as mais úteis (em verdadeiro sentido pragmático/utilitarista).

²⁸ CASTANHEIRA NEVES, António. **Metodologia Jurídica - Problemas Fundamentais**. Coimbra: Coimbra editora, 1993.

²⁹ POUND, Nathan Roscoe. **Introdução à Filosofia do Direito**. Rio de Janeiro: Zahar, 1965.

A terceira e última racionalidade jurídica que levaremos em consideração, para encerrar essa breve incursão sobre o tema das premissas subjacentes à atividade interpretativa, é aquela que podemos considerar como “mais consentânea” com nossa realidade jurídica atual e que fundamentará toda a análise do sistema sancionador tributário brasileiro proposto no presente estudo. Trata-se da denominada “racionalidade prática”, a qual está associada às naturais exigências da *práxis* em sentido próprio. Em outras palavras, trata-se de uma concepção que associa o Direito e sua concretização como validade (axiológico-normativa) de realização problemática e em que o pensamento jurídico é chamado a resolver problemas práticos numa atitude prático-jurisprudencial.

O Direito deixa de ser concebido como mero objeto ou simples instrumento (técnica) para ser percebido como um plexo de disposições normativas que, diante dos casos concretos, está sujeito a uma reconstrução argumentativa por parte do intérprete. Tal reconstrução, diferentemente do que levava a crer a racionalidade “tecnológica” do direito, está vinculada ao sistema jurídico vigente, a valores, a ponderação de princípios e, especialmente, à segurança jurídica que deve ser construída através dos discursos práticos. Enquanto no tecnicismo temos uma perspectiva de oportunidade, aqui lidamos com validade; a estratégia é sobreposta pelo fundamento; a eficácia pela justeza, ou seja, o direito como uma categoria ética e não mera técnica.

Em outra medida, o pensamento da racionalidade prática se afasta da racionalidade teórico-explicativa ao negar que o raciocínio jurídico se valha de uma lógica exclusivamente formal e dedutiva. O ato de interpretação é cognição, mas também é construção e reconstrução de significados. O intérprete não pode ser considerado um elemento neutro da equação interpretativa, porquanto está imerso em um determinado contexto histórico-cultural e a ele, com base nas orientações fornecidas pelo sistema, incumbe a tarefa de apresentar a melhor argumentação possível capaz de demonstrar a correção normativa da decisão eleita.³⁰

Esses são os principais traços teóricos dos autores que vêm construindo suas teorias sob os marcos de uma racionalidade prática, mas alertamos novamente que tais generalizações de cunho didático são incapazes de exaurir as diferentes matizes de cada corrente de pensamento. A concepção que tem seu marco inicial em uma racionalidade prática

³⁰ “A lógica jurídica se apresenta como uma argumentação regulamentada, cujos aspectos podem variar conforme as épocas, os sistemas de direito e as áreas de aplicação. Suas características não podem ser distinguidas inteiramente a priori. Para formulá-las com precisão, indicando-lhes as condições de aplicação, mostram-se indispensáveis estudos empíricos e analíticos” (PERELMAN, Chaim. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996. Pg. 420).

pode, inclusive, culminar no ceticismo acerca da possibilidade de formulação de uma teoria da argumentação apta a ser reputada como “correta” (ou o mais próxima do conceito de “correção”), como só acontecer com os autores da denominada Escola de Genova, v.g., TARELLO, GUASTINI e CHIASSONI.

Ainda assim, entendemos relevante apresentar, mesmo que em telegráficas linhas, alguns dos principais expoentes de pensamento produzidos a partir da compreensão do direito como uma racionalidade prática, notadamente: (a) a tópica de VIEHWEG; (b) a nova retórica de PERELMAN; (c) a lógica informal de TOULMIN; (d) aquela que é concebida por MANUEL ATIENZA como “teoria padrão” (atual) da argumentação jurídica extraída da obra de ROBERT ALEXI e NEIL MACCORMICK³¹, para, por fim, (e) apresentarmos a concepção sistemática de CLAUS-WILHELM CANARIS que servirá de norte ao presente estudo sobre o direito sancionador tributário brasileiro.

2.1.2 *O Direito como racionalidade prática e alguns de seus principais expoentes*

A tópica de THEODOR VIEHWEG caracteriza-se como uma técnica do pensamento problemático. A partir da análise do problema concreto a ser solvido, o intérprete busca obter suas notas características essenciais que podem constituir *topos* ou *lugar-comum* cotejáveis com outros casos similares. Do ponto de vista da atividade, a tópica é uma busca e exame de premissas, ou seja, a ênfase deixa de ser colocada na conclusão. Os tópicos obtidos conformam “premissas compartilhadas que têm uma presunção de plausibilidade ou que, pelo menos, impõem a carga de argumentação a quem os questiona” (ATIENZA, 2006, p. 49).³²

CHAIÏM PERELMAN e sua nova retórica reabilitam de forma extremamente sólida no âmbito do debate do raciocínio jurídico a noção de razão prática, a qual renova a ideia de racionalidade no Direito, na moral e na política. O estudioso apresenta inúmeras categorias argumentativas e leva em conta os raciocínios utilizados para sua colocação em prática no dia a dia de acordo com o seu contexto. Propõe a noção de um “auditório universal” com o intuito de avaliar a força de cada argumento, bem como sustenta a tese de que o objetivo final do discurso argumentativo é a persuasão. Salienta o autor:

³¹ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy Editora, 2006, fl. 14

³² *Idem ibidem*.

A força dos argumentos variará, pois, conforme os auditórios e conforme o objetivo da argumentação. Aristóteles havia notado que “os exemplos pertencem sobretudo ao gênero deliberativo, ao passo que os entimemas convêm mais ao gênero judiciário. E Whately aconselha, conforme o orador se dirija a mentes desejosas de instruir-se ou a adversários cujas críticas devem ser refutadas, utilizar argumentos de causa e efeito ou servir-se de exemplos. Esses dois pareceres equivalem a preconizar o exemplo, ou seja, o que é capaz de fundar novas ligações, quando dispõe de menos premissas. O princípio capital, nessa matéria, continua a ser a adaptação ao auditório, às teses por ele admitidas, levando em conta a intensidade dessa adesão. Não basta escolher premissas nas quais se apoiar; cumpre prestar atenção, uma vez que a força do argumento se deve em grande parte à sua possível resistência às objeções, a tudo quanto o auditório admite, mesmo ao que não se tem nenhuma intenção de usar, mas que poderia vir opor-se à argumentação.”³³

Posteriormente, PERELMAN introduz em sua obra *Ética e Direito* a noção de validade de uma justiça formal através da premissa de que se deve tratar do mesmo modo os seres pertencentes à mesma categoria. Somada à sua nova retórica, o estudo da obra do autor Polonês (radicado na Bélgica ao longo da maior parte de sua vida) mostra-se extremamente relevante para construção e evolução da racionalidade prática que busca sua validade e correção não apenas no ordenamento jurídico normativo, mas no procedimento racional argumentativo utilizado para obtenção, demonstração e construção das respostas reclamadas pelos casos concretos (PERELMAN, 1996).³⁴

A lógica informal de TOULMIN, assim como a obra de VIEHWEG e PERELMAN, tem como escopo demonstrar que a simples lógica formal-dedutiva não tem a capacidade de esclarecer a forma pela qual se desenvolve o raciocínio jurídico. O doutrinador introduz conceitos de “garantia”, “respaldo”, “razões”, “qualificador”, “condição de refutação” e “pretensão” ao lado dos operadores lógicos tradicionais (premissa maior, premissa menor e conclusão). Muito embora diversas críticas possam ser feitas a sua obra, que em certa medida não conseguiu se distanciar suficientemente da lógica formal, o fato é que sua contribuição foi extremamente relevante para a identificação de um modelo de lógica mais próximo daquele utilizado na argumentação jurídica. Além disso, o autor não apenas buscou descrever analiticamente como se dão os argumentos no campo jurídico, mas

³³ PERELMAN, Chaïm. **Tratado da Argumentação – A nova retórica**. São Paulo. Martins Fontes: 1996, p. 524.

³⁴ PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, fl. 419.

pretendeu instituir um caminho correto para tanto. Buscou-se, assim, indicar uma forma prescritiva de lógica a ser aplicada no direito (ATIENZA, 2006).³⁵

A teoria da argumentação jurídica classificada por MANUEL ATIENZA como sendo o “padrão” atual acerca da matéria teve como um de seus maiores expoentes NEIL MACCORMICK, através de sua obra *Legal Reasoning and Legal Theory*, de 1978 (mesmo ano de publicação da Teoria da Argumentação de ROBERT ALEXY). O jusfilósofo traça a ideia de que a argumentação jurídica deve desempenhar um papel de justificação. Justificar uma decisão jurídica significa dar as razões que mostrem que as decisões em questão garantem “a justiça de acordo com o Direito”. Trata-se de uma teoria simultaneamente descritiva e prescritiva, pois, além de demonstrar em que condições uma decisão pode ser considerada justificada, MACCORMICK pretende que as decisões jurídicas, de fato, se justifiquem de acordo com esse modelo.³⁶

Outro autor a ser colacionado neste breve estudo acerca das racionalidades jurídicas subjacentes à interpretação e argumentação do direito é precisamente ROBERT ALEXY, cuja teoria percorre o mesmo caminho daquela desenvolvida por NEIL MACCORMICK, mas em sentido oposto. Isto é, enquanto este último autor parte das argumentações ou justificações das decisões tal e como, de fato, elas ocorrem nas instâncias judiciais, ROBERT ALEXY parte de uma teoria da argumentação prática geral que ele projeta, depois, para o campo do Direito.

O jurista alemão, ainda no início de sua obra *Teoria da argumentação jurídica – A teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*, já enuncia seu principal objetivo ao constituir suas noções de justificação jurídica através da argumentação, *in verbis*:

No primeiro plano das reflexões a serem realizadas aqui estão os critérios de racionalidade do discurso jurídico. A postura seguida neste trabalho pode-se denominar “analítico-normativa”, já que a elaboração de tais critérios inclui uma análise da estrutura lógica das fundamentações. O que se pretende desenvolver é uma teoria analítico-normativa do discurso jurídico.³⁷

³⁵ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy Editora, 2006, p. 113

³⁶ ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy Editora, 2006, p. 120

³⁷ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 31.

Baseado na teoria consensual da verdade de HABERMAS, ROBERT ALEXY desenvolve sua teoria demonstrando a necessária integração entre o discurso prático geral e o discurso jurídico. Apresenta regras fundamentais, de razão, de carga de argumentação, de fundamentação, de transição, além do delineamento das formas de argumento do discurso prático para, assim, atingir formas e regras dos argumentos jurídicos, as quais classificou como regras de justificação interna e de justificação externa.

Em comum, todas as racionalidades jurídicas aqui apontadas, assim como as respectivas escolas do direito delas derivadas, têm o fato de lidar com enunciados normativos cuja pretensão é a regulação das condutas realizadas no seio de agrupamentos humanos. Tal conclusão é irrefutável e permite compreender o porquê da existência de tamanho antagonismo ao longo do tempo acerca do papel do intérprete e da forma de concretização do direito.

Quando, de um lado, o objeto a ser regulado (relações sociais) é móvel, instável, constantemente mutável e, de outro, o instrumento utilizado (Direito) ostenta pretensões de segurança, previsibilidade, calculabilidade e, especialmente, de igualdade, faz-se necessário o percurso de um longo caminho até que possamos definir minimamente um modelo pretensamente correto – ou o mais próximo possível dessa correção – acerca do pensamento jurídico. O desenvolvimento científico de qualquer instituto do Direito pressupõe uma tomada de decisão por parte do estudioso, porquanto a eleição desta ou daquela racionalidade jurídica como lente a ser adotada ao longo da observação, inexoravelmente, determinará resultados distintos que podem se aproximar ou desviar de uma pretensão de correção.

Por tal razão, após este brevíssimo sobrevoo das diferentes espécies de racionalidade jurídicas construídas ao longo do tempo, apresentaremos a perspectiva metodológica que servirá de alicerce ao presente trabalho envolvendo o direito sancionador tributário brasileiro. Sem ignorar as preciosas lições dos autores trabalhados no tópico anterior, os quais enxergam no Direito, assim como nós, uma Ciência da racionalidade prática, estudaremos as normas da legislação tributária destinadas a punir o infrator adotando como premissas fundamentais as noções construídas por CLAUS–WILHELM CANARIS em seu *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Para tanto, pedindo vênua ao eminente leitor, encerraremos o capítulo dedicado à metodologia a ser utilizada ao longo do presente trabalho apresentando as linhas gerais de cognição do Direito que serão utilizadas na busca de nosso objetivo final: a adequada compreensão crítica do sistema punitivo brasileiro dos atos ilícitos tributários.

2.1.3 *O pensamento sistemático como premissa metodológica para compreensão do direito sancionador.*

Segundo o jurista português MENEZES CORDEIRO, as atuais concepções metodológicas do Direito enquanto ciência da racionalidade prática adotam duas premissas fundamentais ao longo de suas construções: (a) a natureza cultural do Direito e (b) a necessidade de outorgar às decisões jurisdicionais fundamentos precisos e dotados de certa previsibilidade (justificação decisória). Nas palavras do autor:

As perspectivas metodológicas da atualidade podem [...] ser sintetizadas em duas ideias fundamentais: a natureza cultural do Direito e a necessidade de dotar as decisões jurídicas de uma estruturação científica. A natureza cultural do Direito, herança irrepudiável da escola histórica, coloca a ordem jurídica na categoria das criações humanas, configuradas por evolução paulatina e por uma complexidade causal que as torna imprevisíveis e insubsumíveis em modelos rígidos de lógica formal. Nesta dimensão, o Direito é um fenômeno pré-dado: o jurista deve apreendê-lo, do exterior, tal como ele se encontra, de acordo com coordenadas históricas e geográficas. A fenomenologia jurídica não se esgota, porém, no factor de irracionalidade que a sua natureza cultural necessariamente postula: ela assenta em decisões que se querem previsíveis e que devem variar de acordo com uma certa adequação, em função do princípio tratar o igual de modo igual e o diferente de forma diferente, de acordo com a medida da diferença. Ou seja: a decisão deve obedecer a regras; estrutura-se, pois, cientificamente.³⁸

Essas duas premissas fundamentais apresentam evidente tensão entre si. Se, por um lado, o ordenamento jurídico advém de uma ininterrupta evolução histórica pré-dada que não está sob o controle do jurista, por outro, há de se estabelecer formulações minimamente previsíveis e respeitadoras de uma lógica (ainda que não formal) para dotar as decisões judiciais de cognoscibilidade e previsibilidade. A decisão lastreada no ordenamento jurídico há de ser adequadamente justificada, sob pena de restar afastado qualquer papel científico ao Direito e incorrerem em um ceticismo absoluto no qual cada decisão judicial advém exclusivamente do arbítrio e da idiosincrasia do julgador. Em nosso juízo, o esquema de realização do Direito lastreado na teoria evolutiva do sistema, particularmente bem trabalhado

³⁸ CORDEIRO, A. Menezes. Os dilemas da ciência do Direito no final do século XX. *In*: CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. 302p., p. LXI.

por CLAUS-WILHELM CANARIS, oferece até o presente momento as melhores respostas para equacionamento do tema atinente à inter-relação necessária entre os dois polos da realidade jurídica: natureza cultural e cientificidade decisória.

Para compreendermos o pensamento do autor, que nos servirá de bússola metodológica para o estudo do direito sancionador tributário, é preciso ter em mente que o Direito busca apresentar soluções estáveis para problemas concretos que se repetem ao longo do tempo. A repetição destes problemas a serem solvidos pelo ordenamento jurídico, todavia, jamais se dá de forma absolutamente idêntica. Cada caso concreto apresenta circunstâncias ímpares e peculiaridades específicas relacionadas às partes envolvidas na controvérsia. Tal característica, na linha do que já sustentava PERELMAN, acopla à própria ideia de Direito uma exigência ética fundamental: tratar o igual de modo igual e o diferente de forma diferente, de acordo com a medida da sua diferença.

Valendo-se dessa concepção de que a igualdade conforma elemento ético imanente ao Direito, CANARIS afirma que, quando da elaboração e aplicação das normas, tanto o legislador como o juiz estão adstritos a retomar conseqüentemente os “valores encontrados <<pensando-os, até ao fim>> em todas as conseqüências singulares e afastando-os apenas justificadamente, isto é, por razões materiais ou, por outras palavras: estão adstritos a proceder com adequação” (CANARIS, 1996, p. 18).³⁹ Sob tal perspectiva, interpretar o Direito é simultaneamente conhecê-lo em sua integralidade e decidir de maneira valorativamente adequada, o que ocorre mediante ação unitária cindível apenas para fins didáticos. Instrumentalizando o jurista no desempenho de tal mister, CANARIS, valendo-se dos tradicionais conceitos de sistema encontrados em KANT e EISLER, apresenta-nos uma ideia de “Sistema de Direito” calcada nas características da *unidade* e *ordenação*. Afirma o autor:

Há duas características (de sistema) que emergiram em todas as definições: a da ordenação e da unidade; elas estão, uma para com a outra, na mais estreita relação de intercâmbio, mas são, no fundo, de separar. No que respeita, em primeiro lugar, à ordenação, pretende-se, com ela – quando se recorra a uma formulação muito geral, para evitar qualquer restrição precipitada – exprimir um estado de coisas intrínseco racionalmente apreensível, isto é, fundado na realidade. No que toca à unidade, verifica-se que este factor modifica o que resulta já da ordenação, por não permitir uma dispersão numa multitude de

³⁹ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

singularidades desconexas, antes devendo deixá-las reconduzir-se a uns quantos princípios fundamentais.⁴⁰

A unicidade do Direito para CANARIS, como se depreende do trecho ora transcrito, advém de alguns “quantos princípios fundamentais” que devem orientar toda a ordenação jurídica previamente realizada com base em elementos da racionalidade. Assim, se por um lado podemos identificar pontos comuns de racionalidade que justificam a ordenação do Direito em subsistemas específicos, *v.g.*, Direito Civil, Direito das Obrigações, Direitos Reais, Direito Tributário, Direito Sancionador Tributário, não menos verdade é a constatação de que há princípios fundamentais que entrelaçam todos estes “ramos” e reclamam congruência entre as soluções por eles apresentadas aos casos concretos. Sob tal perspectiva, o jurista alemão identifica nos princípios da igualdade e da segurança jurídica os valores fundamentais na existência de qualquer ordem jurídica que pretenda manter congruência unitária, o que, por conseguinte, os coloca no topo dos cânones de interpretação a serem respeitados pelo aplicador do Direito.

A igualdade, afirma o autor, “não representa mais do que a realização da <<tendência generalizadora>> da justiça, que exige a superação dos numerosos aspectos possivelmente relevantes no caso concreto, a favor de uns poucos princípios, abstractos e gerais” (CANARIS, 1996, p. 20-21).⁴¹ Assegura-se, de tal maneira, que a ordenação do Direito não se disperse em inúmeros valores desconexos e individuais que variarão ao sabor de cada ramo jurídico cuja pretensão equivocada de independência e autossuficiência se sobreponha a uma adequada concepção de autonomia interconectada. Com tal orientação, CANARIS não nega a relevância de considerações relacionadas a uma concepção de “justiça material” (por ele chamada de igualdade com tendência individualizadora) a ser observada em cada caso concreto, mas nos apresenta a igualdade de “tendência generalizadora” como critério interpretativo que, para ser superado, reclamará ônus argumentativo muito superior por parte do interessado.

Ao lado da igualdade, a segurança jurídica impulsiona a formação de um sistema jurídico apto a outorgar determinabilidade e previsibilidade ao Direito, estabilidade e continuidade à legislação e jurisprudência e, por fim, praticabilidade na concretização das normas. Todos esses atributos, essenciais à conformação de uma Ciência que se pretenda minimamente cognoscível, podem ser muito melhor perseguidos através de um Direito

⁴⁰ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996., p. 12-13.

⁴¹ *Idem ibidem*.

adequadamente ordenado, dominado por poucos e alcançáveis princípios que mantenham sua unidade. Uma eventual multiplicidade de normas singulares desconexas culminaria no efeito inexorável de constituir contradições insuperáveis no processo de conhecimento e aplicação do Direito.

Pois bem, prossegue o autor afirmando que a manutenção desta unicidade fundamentada nos valores da igualdade⁴² e da segurança jurídica impõe ao jurista o ônus de analisar toda e qualquer querela que lhe seja apresentada à luz da integralidade dos valores extraíveis do ordenamento jurídico. É preciso, no dizer do autor, ordenar o fenômeno de forma sistemática, *in verbis*:

Quando se ordena sistematicamente, de certa forma, um fenômeno jurídico, está-se, em regra, com isso, a fazer uma afirmação sobre o seu conteúdo teleológico. Por exemplo, quando se qualifica um preceito como uma previsão de responsabilidade pelo risco, de responsabilidade pela aparência jurídica ou de responsabilidade por facto ilícito ou quando se caracteriza uma pretensão como pretensão sub-rogatória, não se servem, apenas, <<escopos de representação ou ordenação>>. Pelo contrário: com isso, solicitam-se de imediato os valores, e, em especial, os princípios gerais da ordem jurídica que estejam por detrás das normas questionadas. Uma querela sobre uma ordenação sistemática é, por isso, em regra, também uma querela sobre a <<essência>> de um fenômeno jurídico. [...] Além disso – o que é ainda mais importante – só a ordenação sistemática permite entender a norma questionada não apenas como fenômeno isolado, mas como parte de um todo. [...] Enquanto a interpretação a partir do sistema externo apenas traduz, em certa medida, o prolongamento da interpretação gramatical, a argumentação baseada no sistema interno exprime o prolongamento da interpretação teleológica ou, melhor, apenas um grau mais elevado dentro desta, – um grau no qual se progrida da *ratio legis* à *ratio iuris*, e tal como a interpretação teleológica em geral a argumentação a partir do sistema interno da lei coloca-se, com isso, no mais alto nível entre os meios de interpretação.⁴³

Perante um problema a resolver, não se aplica, apenas, a norma primariamente vocacionada para a solução: todo o Direito é chamado a depor. Por isso, há que lidar com os diversos ramos do Direito em termos articulados, com relevo tanto para a Constituição – a interpretação deve ser conforme com a Constituição, os diversos dados normativos relevantes e os próprios níveis instrumentais – como ao processo. A especialização dos juristas deve ser

⁴² “O princípio da igualdade é violado quando não se possa apontar um fundamento razoável, resultante da natureza das coisas ou materialmente informado para a diferenciação legal ou para o tratamento igualitário, ou, mais simplesmente, quando a disposição possa ser caracterizada como arbitrária” (CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p.226).

⁴³ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996., p. 154-159.

complementada com novas sínteses e conexões que, à realização do Direito, deem todas as suas dimensões (CORDEIRO, 1996, p. CXI).⁴⁴

Essa necessidade imposta ao jurista de pensar o ordenamento jurídico como um todo orgânico e não como mero conjunto de segmentos de conhecimento independentes já era apontada por ALFREDO AUGUSTO BECKER em sua *Teoria Geral do Direito Tributário*. O autor inicia sua obra tecendo duríssimas considerações acerca da inadequada utilização da palavra “autonomia” no mundo jurídico, a qual, segundo ele, além de constituir noção criada fora do Direito, sugere “zonas apartadas e inacessíveis à Teoria Geral do Direito”, bem como “atribui virtualidades misteriosas àquilo que é considerado autônomo” (BECKER, 1972, p. 27).⁴⁵ Prossegue o jurista:

Muitos estudiosos do Direito Tributário utilizam a palavra “autonomia” como fundamento e explicação óbvia de toda e qualquer doutrina tributária pseudo-jurídica; e assim fazendo, propagam a demência tributária e cometem, com catedrática gravidade, erros jurídicos de um empirismo larvar. [...] o Direito Tributário pode ou não pode fazer certas coisas (não porque é um ramo “autônomo” do direito), mas, pura e simplesmente, porque é direito positivo. Para que o Direito Tributário possa criar princípios e conceitos próprios e específicos, não é necessário recorrer a uma “autonomia”, basta continuar a ser o que sempre foi: jurídico, pois a criação e incidência de toda e qualquer regra jurídica necessariamente deforma a realidade [...] e impõe um determinismo artificial à conduta humana. [...] uma forte corrente doutrinária moderna – sob a ilusão de defender e contribuir para o progresso do Direito Tributário – insiste, precisamente, em destruir o que nêle há de jurídico. Em nome da defesa do Direito Tributário, êles matam o “direito” e ficam apenas com o “tributário”.⁴⁶

Compreendemos que a crítica de BECKER é direcionada àquilo que neste trabalho classificamos como “independência” dos subsistemas jurídicos, conceito equívoco reforçado hodiernamente por muitos doutrinadores como se de “autonomia” se tratasse. A “independência”, como bem denunciado por BECKER, atribui princípios e conceitos próprios a cada um dos ramos como se fossem absolutamente desconectados do restante do sistema jurídico. A verdadeira e inegável autonomia de cada ramo jurídico, todavia, significa algo totalmente diverso. Tal atributo não nega o fato de que Direito Civil, Direito Tributário, Direito Administrativo etc. sejam, em última análise, tão somente Direito em sentido amplo, mas sim reconhece que em cada um destes subsistemas há uma lente específica que acaba por

⁴⁴ CORDEIRO, A. Menezes. Os dilemas da ciência do Direito no final do século XX. In: CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. Ed. Saraiva, 1972.

⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. Ed. Saraiva, 1972, p. 28.

acolher os princípios gerais de direito com matizes próprias, transformando-os, assim, em princípios pontuais de Direito Civil, Direito Tributário, Direito Administrativo etc., mas devidamente coerentes sob perspectiva transversal.

Como sustenta LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, a autonomia de cada ramo do Direito significa reconhecer-lhes a presença de feixes didáticos, científicos, doutrinários e legais próprios, mas que não deixam de possuir inúmeras interligações com os demais. “A velha figura (didática, se quiserem) da árvore que possui o tronco comum (o velho direito civil), do qual surgem ramificações, é própria para mostrar que a autonomia não significa ausência de interpenetrações ou vasos comunicantes entre os diversos ramos do direito” (DIFINI, 2003, p. 10).⁴⁷

A proposta de CANARIS para superar a problemática e artificial criação de “independências científicas” para cada subsistema de Direito se afasta de construções jurídicas que buscam ordenar e unificar o Direito com base em axiomas ou princípios etéreos de difícil cognição e que, portanto, nenhuma ou parca segurança jurídica oferecem. Ao intérprete não cabe identificar formulações normativas “justas” *a priori*, como ocorre no seio do Direito Natural, por exemplo, mas iniciar a análise de todo e qualquer caso concreto a partir do direito legislado. São os valores (primários) subjacentes às normas existentes naquele determinado ordenamento jurídico historicamente dado que servirão de fundamento interpretativo para identificação da adequada solução ao caso concreto. Tais valores exigirão uma reflexão sobre todas as consequências possíveis derivadas de sua concretização, inclusive transpondo-as para casos comparáveis e solucionando contradições com outros valores já legislados, tudo com o intuito de evitar incongruências derivadas do aparecimento de novos valores que não integram o sistema interno (CANARIS, 1996, p. 75).⁴⁸

Os princípios gerais de Direito aptos a outorgarem unidade ao sistema, além de serem identificados mediante análise dos valores subjacentes às normas legisladas, também podem ter seu fundamento de validade encontrados na própria *ideia de Direito* (segurança jurídica), cuja concretização histórica eles largamente representam, e na *natureza das coisas* (igualdade).⁴⁹ Mediante desenvolvimento argumentativo de proposições jurídicas de conteúdo

⁴⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

⁴⁸ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

⁴⁹ Para DWORKIN esta igualdade pode ser percebida como: “a justiça enquanto equidade tem por base o pressuposto de um direito natural de todos os homens e mulheres à igualdade de consideração e respeito, um direito que possuem não em virtude de seu nascimento seus méritos, suas características ou excelências, mas simplesmente enquanto seres humanos capazes de elaborar projetos e fazer justiça”. (DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 281)

claro e alto poder convincente, devidamente submetidos a um procedimento dialógico nos moldes da teoria consensual da verdade proposta por HABERMAS, torna-se viável extrair princípios gerais de Direito dessas fontes fundamentais subjacentes ao direito positivo e entranhadas na própria noção de Direito, notadamente a segurança jurídica e igualdade. Exemplificando:

Assim, por exemplo, o <<princípio da confiança>> que nenhuma ordem jurídica pode, totalmente, deixar de considerar, é de considerar como uma emanção da ideia de Direito; assim, este princípio é justamente um exemplo modelar da capacidade de modificação interna: para soluções claras de princípios jurídicos, ele não se deixa precisar a priori, mas antes apenas perante uma certa situação histórica, que é determinada, essencialmente, através do Direito legislado e do estado da <<consciência jurídica geral>>. ⁵⁰

Avançando sobre o tema, o autor afirma não ser possível determinar, de antemão, quando um princípio deva valer como “geral” e, com isso, seja “sistematizador” ou, alternativamente, quando tal princípio seja relevante apenas na orientação de um subsistema específico (ou ramo) do Direito. Há uma constante interação entre cada subsistema e o sistema científico geral do Direito, fenômeno que é assim exemplificado por CANARIS:

[...] no que, quanto a essa função, respeita ao Direito privado: neste, nem todos os princípios são, por seu turno, relevantes para o sistema, como o serão, por exemplo, para o Direito das Obrigações, os Direitos Reais, o Direito das Sucessões, etc.; dentro desses âmbitos, formam-se subsistemas mais pequenos, com princípios <<gerais>> específicos, como, por exemplo, o sistema dos actos ilícitos, do enriquecimento sem causa, das perturbações na prestação ou da responsabilidade pela confiança. Em qualquer caso, uma parte dos princípios constituintes do sistema mais pequeno penetra, como <<geral>>, no mais largo e, inversamente, o sistema mais pequeno só em parte se deixa, normalmente, retirar dos princípios do mais largo. Assim, modifica-se a <<generalidade>> dum princípio com a perspectiva do ponto de vista; finalmente, é sempre decisiva a questão de quais os princípios jurídicos que se devem considerar constitutivos para a unidade interior do âmbito parcial em causa, de tal modo que a ordem dele seria modificada, no seu conteúdo essencial, através de uma alteração num desses princípios. ⁵¹

Como se vê, o pensamento sistemático do Direito ora proposto não nega que a atual complexidade dos sistemas jurídicos contemporâneos enseje (e até reclame) a formação

⁵⁰ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 116-125.

⁵¹ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 79-80.

de ramos ou subsistemas dotados de valores e princípios que lhes sejam pertinentes (autonomia, mas não independência). Tais valores e princípios pertencentes aos subsistemas são igualmente cognoscíveis a partir do próprio direito legislado, da ideia de Direito (segurança jurídica) e da natureza das coisas (igualdade das coisas), porém não estão, como muitas vezes se pressupõe, isolados do restante do ordenamento. Há inúmeras vias de comunicação e conexões entre todos os subsistemas que, simultaneamente, estão inexoravelmente imbricados aos preceitos constitucionais do ordenamento vigente e à concepção jurídica prevalente naquele específico momento histórico e cultural em que o intérprete se veja imerso.

É a partir desta constante troca axiológica realizada entre todos os subsistemas e o sistema jurídico científico vigente que se apresentarão de forma clara os princípios gerais de Direito (constitutivos do sistema) que devem orientar a concretização de qualquer norma jurídica que se proponha a solucionar um caso concreto de forma pretensamente correta (adequadamente justificada). Uma vez que se tenha reconhecido um princípio como “geral” e, em especial, se tenha determinado o seu peso ético-jurídico e a sua hierarquia jurídico-positiva, ele pode conduzir, em ligação com a regra da adequação valorativa, a um aperfeiçoamento inesperado do Direito.

É justamente sob tal perspectiva que CANARIS apresenta sólida contestação aos críticos de uma jurisprudência que busque o aperfeiçoamento criativo do Direito com “apoio” na lei. Tal escola sustenta que esse conjunto de decisões configura mero resquício positivista ou toma como premissa uma inatingível aspiração de fidelidade à lei; todavia, segundo o jurista alemão, deve-se reconhecer justamente o contrário, pois “sob esse procedimento, existe um conhecimento metodológico e filosófico correto: é designadamente mais fácil demonstrar a mera adequação <<formal>> de um valor, do que comprovar a sua justiça e adstringibilidade material” (CANARIS, 1996, p. 177).⁵² Sinala-se que ao falar de “mera adequação formal”, o autor não está se referindo a uma construção de índole lógico-dedutiva, mas ao manuseamento esclarecido dos valores, pensado em todas as suas consequências e executado até o final mediante fundamentação adequada e clara.

Nesta ocasião, deve-se recordar de novo a característica principal da ideia de unidade, acima elaborada: a recondução da multiplicidade do singular a alguns poucos princípios constitutivos. Mas isso significa que, na descoberta do sistema teleológico, não se pode ficar pelas <<decisões de

⁵² CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

conflitos>> e dos valores singulares, antes se devendo avançar até aos valores fundamentais mais profundos, portanto, até aos princípios gerais duma ordem jurídica; trata-se, assim, de apurar, por detrás da lei e da *ratio legis*, a *ratio iuris* determinante. Pois só assim podem os valores singulares libertar-se do seu isolamento aparente e reconduzir-se à procurada conexão <<orgânica>> e só assim se obtém aquele grau de generalização sobre o qual a unidade da ordem jurídica, no sentido acima caracterizado, se torna perceptível.⁵³

O pensamento sistemático para a Ciência do Direito, ora trabalhado de forma brevíssima, não está infenso a críticas, porém nos apresenta limites balizadores fundamentais e essenciais para que se outorgue segurança jurídica (previsibilidade e cognoscibilidade ao Direito) sem obstaculizar ou negar a incontestável abertura do sistema para aperfeiçoamentos e novas percepções valorativas sobre os fenômenos jurídicos. Construções jurídicas que se pretendam adequadas não devem ignorar a existência de princípios gerais orientadores da atividade unitária consistente em conhecer o Direito e com base nele decidir, em verdade devem adotar como premissa basilar a existência de tais normas finalísticas. Não obstante, a identificação de tais valores se dá através da análise das premissas subjacentes ao direito objetivo vigente e na ideia ética fundamental do Direito (igualdade). Esse processo deve ser necessariamente apresentado mediante argumentação clara, congruente e sujeita à verificação mediante contraposição de argumentos pelas partes envolvidas. Somente com a adoção destes cuidados na investigação relacionada aos princípios condutores dos subsistemas de Direito e daqueles que ostentam papel geral sistematizador é que restará possibilitado o resguardo de um lastro mínimo de segurança jurídica.

Restam assentadas, portanto, as premissas metodológicas a serem adotadas ao longo do presente estudo sobre o direito sancionador tributário brasileiro. A questão será pensada sobre uma perspectiva sistemática, ou seja, buscaremos identificar os valores contidos no ordenamento jurídico pátrio acerca do *ius puniendi* estatal, especialmente no que toca ao subsistema tributário e suas inter-relações com os demais subsistemas e a Constituição Federal para, assim, determinar as normas finalísticas gerais a serem inexoravelmente observadas, sob pena de insegurança jurídica decorrente da ausência de cognoscibilidade do Direito e abertura de espaço para contradições axiológicas.

Para tanto, a investigação a ser realizada no próximo capítulo recairá sobre o fenômeno do ato ilícito, ou seja, a conduta que atente contra os deveres normativos instituídos pelo ordenamento jurídico. Isso porque no âmbito do próprio fenômeno fático do ato ilícito e

⁵³ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 76-77.

nos seus elementos singulares (previsão legal, ilicitude, culpa) se abrigam vários princípios ou valorações diferentes entre si. Apenas a partir da compreensão do fenômeno enquanto dado da realidade fática é que poderemos avançar sobre as respectivas respostas jurídicas que lhe são fornecidas pelo ordenamento e, assim, realizar um cotejo crítico entre legislação e mundo dos fatos de modo a identificar se há adequação sistêmica ou se estamos diante de um direito sancionador tributário desajustado.

2.2 O ilícito e sua natureza jurídica

As premissas metodológicas estabelecidas nos tópicos precedentes permitem-nos afirmar que o Direito, enquanto sistema *ordenado e unitário* que estatui a prática de ações ou omissões, orienta-se de forma finalística pela pretensão de melhor harmonizar os múltiplos interesses contraditórios existentes no seio de qualquer sociedade. As relações humanas são inexoravelmente dinâmicas em razão da modificação e interação das culturas, da evolução tecnológica, filosófica e até mesmo física dos grupos sociais, elementos que alçam o Direito à condição de força contraposta a tal efemeridade com o objetivo de outorgar segurança a tais relações. Nas já citadas palavras de HUMBERTO ÁVILA, “como o mundo social apresenta complexidade e contingência, o cidadão precisa, de um lado, escolher e, de outro, assumir riscos de se frustrar, funcionando o direito, precisamente, como um instrumento redutor da complexidade e da contingência por meio da garantia de expectativas comuns a todos [...]”.⁵⁴

Na ciência do Direito, ilícito é a nomenclatura atribuída a toda conduta que venha a contrariar os preceitos jurídicos estabelecidos e que, portanto, frustre as expectativas de prévia cognoscibilidade estabelecidas pelo sistema. Trata-se de uma ação ou omissão realizada no *mundo do ser* que vai justamente de encontro à ação ou omissão pretendida no *mundo do dever ser* pela norma integrante do ordenamento jurídico. Cada ato contrário ao Direito praticado, seja ele relacionado ao subsistema tributário, civil, administrativo ou mesmo penal, fragiliza as instituições jurídicas, gera o descrédito da sociedade em suas normas de regência e nos conduz a um recrudescimento constante das tensões sociais.

Como já anunciado, é justamente sobre o fenômeno do ilícito em sentido amplo que nos debruçaremos neste capítulo que ora se inicia, porquanto a identificação de sua

⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

natureza jurídica conformará premissa fundamental para que possamos compreender se as respostas previstas pelo ordenamento às ações contrárias ao Direito, sob uma perspectiva sistêmica, são adequadas, coerentes e proporcionais, especialmente no que tange às sanções do subsistema tributário. A compreensão da estrutura geral de toda e qualquer conduta que viole o ordenamento jurídico nos permitirá construir com maior facilidade o quadro desta última subespécie que nos preocupará com maior atenção na segunda parcela do estudo, notadamente o ilícito tributário.

Pois bem, de início, dada a infindável gama de condutas potencialmente aptas a violar o Direito, torna-se relevante distinguir se há ilícitos com naturezas distintas e que, por consequência, igualmente reclamam respostas distintas, ou se tal afirmação é equívoca por conta de uma potencial identidade existente entre toda e qualquer ação contrária a preceitos jurídicos. HANS KELSEN apresentou ideia fundamental para a compreensão do fenômeno, a qual, ainda hoje, continua sendo reputada por inúmeros juristas como referencial teórico básico para análise dos ilícitos:

Não é uma qualquer qualidade imanente e também não é qualquer relação com uma norma metajurídica, natural ou divina, isto é, qualquer ligação com um mundo transcendente ao Direito positivo, que faz com que uma determinada conduta humana tenha de valer como ilícito ou delito – mas única e exclusivamente o fato de ela ser tornada, pela ordem jurídica positiva, pressuposto de um ato de coerção, isto é, de uma sanção.⁵⁵

Sob a perspectiva do autor, a conduta contrária ao direito não apresenta, em si, qualquer peculiaridade especial que a torne ontologicamente antijurídica e, portanto, ilícita. São os limites traçados pelas próprias normas objetivas que identificarão se aquele agir (ou não agir) é contrário ao Direito. É o juízo de valor realizado pelo legislador que irá determinar se a conduta (ou ausência de conduta) praticada em concreto pelo agente é censurável. Trata-se de um juízo de valor realizado por aquele que, de acordo com a organização constitucional do Estado, tem a incumbência de legislar, e não de uma característica inerente à própria conduta em apreço. Em suma, a natureza ilícita de determinada conduta não é encontrada nela própria, mas em juízo axiológico prévio realizado pelo Poder competente redundando na edição de uma norma válida que passará a integrar o sistema jurídico positivo.

Embora o conceito kelseniano traga a inegável contribuição de assentar que somente estaremos diante de um ilícito juridicamente relevante quando existir violação de norma previamente editada pelo Estado, será verdadeira a afirmação de que este juízo de valor

⁵⁵ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 125.

preliminar realizado pelo legislador sobre determinada conduta é livre ou, diferentemente do que sustenta o jurista, há condutas cujas específicas características ontológicas devam ser observadas e respeitadas no momento de qualificá-las como legalmente vedadas? E mais: eleita a conduta ilícita e identificada sua ocorrência no mundo dos fatos em violação à norma jurídica já editada, a resposta a ser fornecida pelo sistema é estabelecida de forma amplamente discricionária pelo legislador ou, alternativamente, há diferentes espécies de ilicitude balizando tal discricionariedade mediante indicação de limites às respostas admissíveis para cada conduta?

Sabe-se, por exemplo, que a doutrina voltada ao ramo penal do Direito tradicionalmente afirma que a função dessa estirpe de normas é a proteção dos bens jurídicos mais importantes e necessários para a própria sobrevivência da sociedade. Justamente por tal fundamento (tutela dos bens jurídicos mais relevantes), a resposta penal oferecida às violações jurídicas é a mais grave dentro do sistema, podendo redundar no cerceamento da liberdade do indivíduo e, em alguns ordenamentos alienígenas, na própria extinção da vida do autor do ilícito mediante decisão estatal. É dentro desse contexto que ilustres penalistas laboram com grande denodo no desenvolvimento de princípios específicos aptos a reger tal microsistema, em especial o da intervenção mínima, da lesividade, da fragmentariedade e da proporcionalidade (GRECO, 2014).⁵⁶ Segundo tais construções, somente lesões consideradas mais significativas e que recaiam sobre bens jurídicos de monta mais elevada que os demais podem ser objeto do *ius puniendi* estatal sob perspectiva penal. A utilização pelo legislador da via da tutela penal somente restará franqueada para a defesa de bens dotados de “dignidade penal”, característica ontológica relacionada a uma carga axiológica superior ou no mínimo equivalente ao valor liberdade individual (D’ÁVILA, 2008).⁵⁷

Tal peculiar característica atribuída às normas do ramo penal lhe outorga uma diferença de “grau” em relação às normas punitivas existentes nas demais subáreas do sistema jurídico, seja pela maior relevância atribuída aos bens tutelados, seja pela gravosidade das penas potencialmente aplicáveis. Não é por outra razão que a Constituição Federal aponta de forma expressa as garantias diretamente aplicáveis àqueles que se vejam sob a alça de mira de uma persecução criminal, tais como a inviolabilidade do sigilo das comunicações (art. 5º, inciso XII, da CF), presunção de inocência (art. 5º, inciso LVII), direito ao silêncio (art. 5º, inciso LXIII), dentre outros.

⁵⁶ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2014. 809 p.

⁵⁷ D’ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador: sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. In: WUNDERLICH, Alexandre. **Criminologia, Direito Penal e Direito Processual Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 344 p., p. 119-136.

As considerações dos parágrafos anteriores envolvendo pressupostos doutrinários para a criminalização de condutas dão início à corrosão da conclusão de KELSEN no sentido de que a ilicitude é fenômeno cujas características são cognoscíveis exclusivamente após a manifestação do legislador. Ora, se o Direito Penal se presta a tutelar os bens jurídicos mais relevantes e caros à sociedade, para qualificarmos determinada conduta como ilícita mediante edição de tal estirpe de normas, é preciso que nela identifiquemos uma robusta violação a valores mais elevados ou equivalentes à liberdade individual. Assim, a conduta para ser penalmente tipificada deve ser gravosa em si, ainda que sua relevância jurídica objetiva somente possa ser completamente reconhecida após a edição de norma pelo Poder Legislativo.

Muito embora tal ponto central da doutrina penal seja, sob perspectiva teórica, facilmente compreensível, ao analisarmos a dogmática percebemos que a tarefa de identificar ilícitos que atentem contra bens jurídicos genericamente reputados como “mais relevantes” e “fundamentais para sobrevivência da sociedade” (portanto portadores de “dignidade penal”) não é nada singela e nos restitui à indagação inicial acerca de qual o critério adequado para realizar tal distinção. Essa dificuldade de ordem prática redundando em uma ampla discricionariedade legislativa, praticamente nos moldes sustentados por KELSEN, e na edição de uma plêiade de normas jurídicas em variados subsistemas cuja pretensão muitas vezes se sobrepõe: punir aquele que atente contra o direito. Sobre o tema colaciona-se a percuciente crítica de FÁBIO ROBERTO D’ÁVILA:

A falta de cuidado com que avançou, e ainda avança, o legislador ordinário nos novos espaços de intervenção jurídico-penal, especialmente, embora não só, o legislador brasileiro, reflete uma afoiteza que se traduz, em muitos momentos e de forma até mesmo irremediável, em profunda irresponsabilidade não só para com garantias fundamentais, mas, inclusive, para com o próprio objeto a que se destina a tutela penal. (...) Refletir, neste preciso contexto, sobre a fronteira entre o direito penal e o direito administrativo sancionador é, por tudo isso, sempre uma difícil reflexão sobre a própria identidade do direito penal em espaços de juridicidade amplamente dominados pela indiferença. Onde o conteúdo do ilícito penal movimenta-se da tutela de bens jurídico-penais à mera desobediência, passando pela tutela tanto de funções, quanto de interesses de política criminal, e, portanto, onde o conteúdo material do ilícito perde-se ou no simples formalismo positivista, ou na insipidez de artificialismos politicamente orientados. Enfim, onde o penal e o administrativo quer em identidade, quer em função confundem-se permanentemente.⁵⁸

⁵⁸ D’ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador: sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. In: WUNDERLICH, Alexandre. **Criminologia, Direito Penal e Direito Processual Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 344 p., p. 119-136, p. 121.

Dada a problemática ora apresentada, muitos autores se dedicaram ao longo do tempo à tentativa de solver essa questão acerca da possibilidade de distinção entre a natureza de ilícitos de natureza penal e não-penal, os quais neste trabalho serão denominados genericamente pela noção de “crimes” e “infrações administrativas” (tributárias, administrativas em sentido estrito, civis, etc.). Veremos, a partir de então, alguns dos critérios propostos por diferentes juristas ao longo do tempo com o intuito de classificar ilícitos em diferentes categorias. Tais debates já eram travados antes mesmo da perspectiva kelseniana de que o desvalor da conduta somente seria cognoscível após o ingresso de uma norma jurídica no seio do sistema, e acabaram se desenvolvendo até a atual tendência de retorno a uma perspectiva de atribuição de carga axiológica imanente às condutas humanas.

2.2.1 Critério qualitativo. *Damnum emergens x lucrum cessans.*

O mais longínquo registro identificado por este estudo na tentativa de distinguir ilícitos mediante adoção de um critério material encontra-se nos escritos de JOANNIS CARMIGNANI, autor do século XIX (1833). Tal jurista propunha desde então uma distinção entre crimes propriamente ditos (*crimina proprie dicta*) e ilícitos de polícia (*politae crimina*). Afirmava que os primeiros atentavam diretamente contra a segurança, a própria continuidade existencial da vida, enquanto os ilícitos de polícia estariam relacionados às lesões à prosperidade e ao bom funcionamento da “polis”. Desse modo, crimes propriamente ditos deveriam necessariamente ser reprimidos, enquanto ilícitos de polícia seriam instituídos apenas por uma questão de utilidade pública.

Ainda no ano de 1902, JAMES GOLDSCHMIDT, citando expressamente os estudos de CARMIGNANI, apresentou à comunidade jurídica o texto *Das Verwaltungsstrafrecht*, traduzido para o português como “Direito Penal Administrativo”. O autor sustentou a noção de que apenas determinados ilícitos seriam materialmente aptos à tutela do Direito Penal, notadamente aqueles em que fosse possível identificar o fenômeno que denominou de *damnum emergens*.

O ilícito digno de tutela penal apresentaria duplice pressuposto: (a) ação volitiva de um determinado indivíduo agindo contra a vontade geral representada pela norma jurídica, e (b) que essa mesma ação volitiva individual causasse um efetivo dano à “esfera de poder”

(*Machtsphäre*) de outro portador de vontade. Percebemos, por conseguinte, um critério qualitativo de distinção entre os ilícitos “penais” e “administrativos”, uma vez que, além da necessidade de violação formal da ordem jurídica, a incidência do Direito Penal pressuporia a existência de um dano concreto causado a um bem jurídico inserido na esfera jurídica de outrem (*damnum emergens*).

De outro lado, quando o ordenamento jurídico não pretendesse tutelar diretamente um “bem jurídico” (*Rechtsgut*), mas apenas realizar a promoção de um valor despido de vontade, classificado por GOLDSCHMIDT como “bem público”, a resposta sistêmica à ação contrária ao direito estaria limitada às normas de natureza “administrativa” (não penal). A ideia de bem público sustentada pelo autor relaciona-se com a promoção de um objetivo cuja violação, diferentemente do que ocorreria na seara penal, não acarretaria um dano concreto a algo dado. O ilícito de natureza “administrativa” ocorreria pela inocorrência de um resultado favorável pretendido pela norma (*lucrum cessans*).⁵⁹

2.2.2 Critério quantitativo

Fortes críticas foram direcionadas ao critério qualitativo (material) de distinção entre condutas contrárias ao direito. Contemporaneamente, o jurista alemão CLAUS ROXIN, por exemplo, sustenta que a tutela de “bens jurídicos” também está presente no âmbito das infrações de natureza administrativa (na Alemanha e em Portugal denominadas de “contra-ordenações”) e, portanto, não pode servir de critério balizador a ser adotado. A diferenciação entre ilícitos penais e não penais, para tal linha de pensamento, deveria ser realizada por intermédio de uma régua cuja medida fosse de quantidade e não de qualidade. Em suma, infrações administrativas ostentariam as mesmas notas das infrações penais, porém suas consequências negativas se mostrariam mais brandas, suaves.

Também as infrações administrativas buscam tutelar bens jurídicos, e também elas podem realizar esta tarefa em relação a bens jurídicos individuais – por conseguinte, em oposição à crítica de que tutelariam apenas valores supra individuais -, como ocorre em âmbito viário, onde, no mais das vezes, o ilícito está orientado a evitar situações de perigo à vida, à

⁵⁹ D’ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador: sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. In: WUNDERLICH, Alexandre. **Criminologia, Direito Penal e Direito Processual Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 344 p., p. 119-136.

saúde, e à propriedade. A particularidade (...) estaria em um bem jurídico de menor valor ou em uma exposição menos prejudicial – como, v.g., uma hipótese de perigo abstrato ao invés de concreto, ou um ato preparatório no lugar de tentativa -, ou, ainda, em uma menor censurabilidade do fato, muitas vezes realizado por comodidade, esquecimento ou descuido. O que, por sua vez, redundaria em uma sanção pecuniária sem caráter etiquetante, voltada a lembrar e reforçar, na forma de uma advertência, os deveres, *in casu*, violados.⁶⁰

Como se vê, o raciocínio aproxima toda e qualquer espécie de ilicitude, porquanto aponta para a existência de uma identidade entre seus elementos intrínsecos. A conduta violadora de direitos somente poderia ser diferenciada e, portanto, combatida por normas de natureza penal ou não penal, de acordo com o grau de perigo ou lesão a que submetido o bem jurídico que lhe fosse subjacente. Ainda hoje na Alemanha o critério quantitativo segue sendo bastante prestigiado, e tem em ROXIN um de seus principais expoentes, o qual sustenta que a distinção entre os atos ilícitos deve ser realizada através dos princípios da subsidiariedade e bagatelaridade, pois a defesa de “bens-jurídicos penais” são comuns ao direito sancionador, seja ele de natureza administrativa, seja penal.

2.2.3 Síntese de critérios e a desconstrução parcial da premissa de KELSEN

Críticas à utilização de um único critério para fins de distinção da natureza do ilícito podem ser extraídas a partir de julgados oriundos do Tribunal Constitucional alemão, o qual novamente identificou a existência de um conjunto de ilícitos que seriam por si só privativos do ramo penal e, por conseguinte, insuscetíveis de serem tutelados exclusivamente pela legislação “administrativa”. Esse espaço, vedado a uma “mera” regulamentação não penal, constituiria o núcleo (*Kernbereich*) do direito penal, v.g., homicídio, estupro, roubo, etc., porquanto representativo das lesões mais profundas aos bens jurídicos de maior relevo. Muito embora a Corte tenha realçado o fato de que normas administrativas sancionadoras também tutelam “bens jurídicos”, tal crítica acaba por renovar o prestígio do estudo da

⁶⁰ D’ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador: sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. In: WUNDERLICH, Alexandre. **Criminologia, Direito Penal e Direito Processual Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 344 p., p. 119-136, p. 125.

ilicitude sob a perspectiva de seus elementos materiais ao lado de um critério quantitativo (D'ÁVILA, 2008).⁶¹

Ocorre, todavia, que a identificação da existência de um espaço nuclear do direito penal não afasta, por si só, o risco decorrente de fluxo legislativo inverso, ou seja, de que o direito penal avance demasiadamente sobre ilícitos que, *prima facie*, não reclamariam tal espécie de resposta normativa (seja sob perspectiva quantitativa ou qualitativa). Os limites de modificação da fronteira legislativa existente entre o direito penal e o direito sancionador de natureza administrativa seguem desafiadores à ciência do direito, especialmente porque os critérios apresentados não são de singela aplicabilidade quando da análise concreta das múltiplas condutas violadoras do Direito existentes. Em sentido similar sustentava NELSON HUNGRIA:

A ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico. Dizia Bentham que as leis são divididas apenas por comodidade de distribuição: todas podiam ser, por sua identidade substancial, dispostas 'sobre um mesmo plano, sobre um só *mapamundi*'. Assim, não há falar-se de um ilícito administrativo ontologicamente distinto de um ilícito penal. A separação entre um e outro atende apenas a critérios de conveniência ou de oportunidade, afeiçoados à medida do interesse da sociedade e do Estado, variável no tempo e no espaço. Conforme acentua Beling, a única diferença que pode ser reconhecida entre as duas espécies de ilicitude é de *quantidade* ou de *grau*; está na maior ou menor gravidade ou imoralidade de uma em cotejo com a outra. O ilícito administrativo é um *minus* em relação ao ilícito penal.⁶²

Em uma tentativa de equalizar o problema de maneira sincrética (aplicação simultânea dos critérios quantitativo e qualitativo), o jurista português FIGUEIREDO DIAS busca outorgar nova e maior densidade ao critério qualitativo, modificando parcialmente as premissas até então utilizadas pela doutrina. Propôs o jurista a utilização de um critério ético-social de valoração da conduta em si, distinguindo condutas “axiológico-socialmente relevantes”, portanto representativas de ilícitos de natureza penal, e condutas “axiológico-socialmente neutras”, “às quais não correspondem um mais amplo desvalor moral, cultural ou social” (FIGUEIREDO, 2004, p. 147).⁶³ As condutas “axiológico-socialmente relevantes”

⁶¹ D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador: sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. In: WUNDERLICH, Alexandre. **Criminologia, Direito Penal e Direito Processual Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 344 p., p. 119-136.

⁶² HUNGRIA, Nelson. Ilícito Administrativo e Ilícito Penal. Revista de Direito Administrativo. Seleção Histórica. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 15, *apud* ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003. 40 p., p. 15.

⁶³ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Direito Penal. Parte geral**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

constituíam ilícitos antes mesmo de seu ingresso formal nas vedações objetivas do sistema jurídico, enquanto a segunda espécie somente poderia ser considerada efetivamente existente após sua conformação normativa expressa. Tal dicotomia reconhece que todo e qualquer ilícito é negativo sob uma perspectiva ético-social, mas entende que há notas materiais que distinguem sua relevância e, assim, não nega a necessidade de cominação de critérios (quantitativo e qualitativo) para que seja possível identificar de forma mais clara sua natureza jurídica.

FARIA COSTA, de outro lado, embora reconheça a valoração ético-social da conduta em si como critério para identificação da natureza dos ilícitos, pontua que há graus de refração distintos em âmbito normativo, os quais são estabelecidos pela intencionalidade de cada um dos ramos jurídicos. Ao direito penal incumbiria um dever de cuidado de primeiro grau para com a vida, integridade física, liberdade, de acordo com valores historicamente cristalizados no âmbito do Estado Democrático de Direito, mediante construção dialética. Em contrapartida, normas de segundo grau (não penais) seriam utilizadas pelo Estado para cuidar do correto funcionamento viário, marítimo, aéreo, econômico etc. Refere o autor que “cumpre a intencionalidade de cuidar da promoção e propulsão dos bens jurídicos, criando uma rede de cuidados construídos, cuja manifestação se apreende através do direito de mera coordenação social” (FARIA COSTA, 1992, p. 466).⁶⁴

Tais construções conformam importantes tentativas doutrinárias voltadas à equalização de critérios quantitativos e qualitativos aptos a identificar a natureza jurídica dos ilícitos. Não obstante, seu estudo revela que as dificuldades para a construção de balizas seguras de delimitação entre o direito sancionador penal e não penal são muitas. A consequência prática diretamente derivada de tal dificuldade revela-se pela constante ampliação e retração legislativa envolvendo sanções penais e não penais que se propõem a, muitas vezes, regulamentar condutas idênticas. Esses movimentos de criminalização-descriminalização, além de realçarem a necessidade imposta ao cientista do Direito de estabelecer parâmetros minimamente aptos a afastar o excesso e repelir a insuficiência da resposta jurídica ao ilícito, revela que as escolhas legislativas são realizadas com base em diversas variáveis. A opção por ramos jurídicos que se refratam em um nível normativo diferenciado, com consequências próprias, para além de revelar a incidência de um sem-número de princípios fundamentais e aspectos de política criminal, decorre de conflitos ideológicos, políticos, sociais e econômicos que em nada se preocupam com a cientificidade.

⁶⁴ FARIA COSTA, José de. **O perigo em direito penal. Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas**. Coimbra: Coimbra Editora, 1992.

Tal constatação mostra-se relevante, porquanto cabe ao jurista compreender a realidade em que está inserido para, a partir dela e com apoio nos conceitos jurídicos previamente estabelecidos (*ordenação*), construir categorias aptas a diagnosticar o fenômeno da forma mais clara possível (conferindo-lhe *unidade*). A criação de modelos teóricos para diferenciação de ilícitos com apoio exclusivo em uma “metajuridicidade” para que a realidade do mundo seja neles testada somente em momento posterior, em nosso entendimento, não pode ter outra sorte que não o fracasso. Não obstante, a apresentação dos principais modelos teóricos de distinção entre ilícitos penais e administrativos, aliada ao alerta envolvendo a multiplicidade de fatores que movimentam a máquina legislativa no mundo dos fatos, permite algumas conclusões sobre o tema.

Constata-se que (a) para existir um ilícito apto a ensejar consequências sancionatórias juridicamente válidas é preciso, como já lecionava KELSEN, a existência de uma norma objetiva anterior à conduta cujo conteúdo tenha sido por esta violada; (b) seja para os defensores da existência de condutas intrinsecamente ilícitas, seja para quem afirma que o desvalor da conduta somente passa a existir após um juízo do legislador, toda conduta contrária ao direito implica violação de um bem jurídico subjacente à norma objetiva previamente inserida no sistema; (c) a organização do Direito em distintos subsistemas (com objetivos e graus de refração diversos) permitirá respostas variáveis de acordo com o “ramo” eleito pelo legislador; (d) a grande diferença de gravidade existente entre as respostas penais e a “administrativas” aos ilícitos demanda critérios de avaliação aptos a identificar se há relação de proporcionalidade entre a conduta praticada e suas consequências jurídicas; (e) embora isolados mostrem-se insuficientes, os critérios quantitativos e qualitativos apresentados pela doutrina permitem ao jurista reduzir o espaço de discricionariedade do legislador ao eleger quais “ramos” do direito são aptos a combater condutas que o violem; (f) a utilização da tutela sancionadora penal reclama danos ou risco a bens jurídicos constitucionalmente estabelecidos e que ostentem carga axiológica equivalente ou superior ao valor liberdade, porquanto sua utilização sempre terá o potencial de cercear tal direito fundamental do agente que praticou a conduta (seja essa carga axiológica existente de forma prévia ao direito, seja ela somente cognoscível após um juízo preliminar realizado pelo Poder Legislativo); (g) a tutela sancionadora administrativa pode ser utilizada para todo e qualquer ilícito jurídico, porém não é capaz de resguardar sozinha bens jurídicos dotados de “dignidade penal” (aqueles em que o valor subjacente à norma é igual ou superior a liberdade) e (h) a falta de norma penal tutelando bens de “dignidade penal” gerará proteção insuficiente vedada pela Constituição Federal, enquanto a utilização dessa mesma espécie normativa para tutelar bens que não

ostentem características de fundamentalidade implicará violação constitucional por desproporcionalidade.

De tudo o que foi exposto, encerra-se o presente capítulo assentando a premissa de que toda a conduta contrária ao direito perfaz o fenômeno do ilícito, porém a espécie de lesão causada por tal conduta nos fornecerá indicativos sobre a intensidade da resposta adequada e necessária a ser fornecida pelo ordenamento jurídico. Tal resposta poderá oscilar entre o subsistema penal, destinado a reprimir ilícitos que atinjam valores cuja carga axiológica seja igual ou idêntica à liberdade individual, e o sistema “administrativo ou contra-ordenacional”, cujas consequências normalmente mais brandas se prestam a combater condutas de menor potencial lesivo. Note-se que a estrutura do ciclo ilícito, ainda que apresente tal distinção de grau e variabilidade na resposta dada de acordo com o subsistema eleito pelo legislador, é sempre a mesma: (I) preceito normativo; (II) ação ou omissão contrária ao preceito normativo; (III) consequência jurídica legalmente prevista e coativamente imposta pelo Estado⁶⁵ em detrimento do patrimônio jurídico do infrator.

Foi justamente por conta dessa similitude estrutural dos atos ilícitos, a despeito de suas distintas capacidades lesivas perante o ordenamento, que a doutrina europeia começou a perceber que muitos valores e pressupostos idênticos subjazem toda a atuação punitiva estatal. Independentemente de estarmos diante de punição advinda da violação de um bem jurídico dotado de “dignidade penal” ou de qualquer outro de menor relevância, o fato é que sempre restará configurado o antagonismo entre o agente infrator que praticou o ato indesejado pela ordem jurídica e a integralidade do aparato estatal para imposição da correspondente sanção. Começa a ser percebido pelos juristas que não apenas a relação de intensidade entre resposta e violação jurídica deve ser objeto de estudos, mas também a existência de uma série de pressupostos comuns para aplicação de toda e qualquer punição. Esse amálgama de pressupostos comuns passou a ser denominado de “Direito sancionador” ou “Direito contra-ordenacional”, matéria que passará a ser abordada com maior vagar no tópico subsequente.

2.3 Origens do Direito Sancionador no mundo ibérico

⁶⁵ Dado o monopólio da jurisdição estatal nos Estados Democráticos de Direito contemporâneos, a imposição de sanções sempre caberá ao Estado, seja por intermédio da Administração Pública, seja através do Poder Judiciário.

Estando a concepção de um direito sancionador europeu em estágio incontestavelmente mais avançado do que o assistemático regime jurídico-punitivo brasileiro, sequer digno de ser validamente qualificado como subsistema, porquanto não aparelhado com os pressupostos teóricos e práticos imprescindíveis para sua *unidade*, mostra-se pertinente a elaboração de capítulo voltado à gênese da concepção unitária do *ius puniendi* estatal com especial enfoque sobre o ilícito de natureza tributária. O cotejo das questões enfrentadas por nosso ordenamento jurídico sob a perspectiva do direito comparado constitui ferramenta extremamente útil ao pesquisador do Direito, seja para que tome contato com novas perspectivas de abordagem de um mesmo tema, seja para que identifique através do método comparativo aspectos passíveis de aprimoramento em cada um dos sistemas estudados ante suas respectivas virtudes e fragilidades.

A partir de premissas similares àquelas lançadas nos capítulos anteriores (sistematicidade do direito e estrutura comum aos ilícitos de diferentes graus), a doutrina ibérica percebeu a necessidade de que o ordenamento jurídico oferecesse unidade no tratamento das respostas às violações que atentem contra a pauta de conduta que pretende estabelecer. Um ordenamento jurídico que se pretenda coeso e regulado por um mesmo feixe de valores e normas constitucionais não pode erigir procedimentos sancionadores díspares e dotados de garantias não uniformes ao cidadão apenas a depender do ramo jurídico em perspectiva, vez que em todas as hipóteses se trata de uma ação estatal destinada a um mesmo movimento, notadamente a punição do agente que viole seus preceitos. No seio dos Estados Democráticos de Direito, a sanção decorrente de todo e qualquer ato ilícito há de ser aplicada de forma sistemática, com a devida observância de procedimento dialógico previamente conhecido das partes e permeado por uma série de garantias inafastáveis que outorguem segurança jurídica ao cidadão. Com tal afirmação não se pretende negar as peculiaridades ínsitas a cada ramo do Direito, mas reconhecer que o sistema punitivo, independentemente do subsistema em apreço, deve guardar relação de coerência em todas as suas facetas por derivar de um *ius puniendi* estatal que, indubitavelmente, é uno.

Admitir que a origem do poder-dever sancionador, decorrência do mesmo *jus puniendi* Estatal, entre as esferas penal e administrativa é a mesma, não nos faz acreditar que, necessariamente, os regimes jurídicos a que estão submetidos sejam os mesmos. Isso seria atropelar preceitos individuais e particulares de cada contexto jurídico, amoldando o complexo jurídico a um sistema geral sem peculiaridades singulares que cada vertente jurídica guarda para si. Sem dúvidas, cada “ramo” do Direito abriga princípios específicos. Como exemplos, temos o princípio da autonomia da vontade, como princípio básico do Direito Privado, em especial do Direito Civil; não

menos peculiar, surge o princípio da hipossuficiência do empregado no Direito do Trabalho; e, ainda, no campo do Direito Tributário desponta o princípio da capacidade contributiva como fundamental para a concretização dos valores perseguidos por esse sistema. Enfim, são inúmeros os princípios próprios que particularizam cada subsistema jurídico. Isso quer dizer que um princípio que tenha amplo alcance e sentido em determinado segmento jurídico pode sofrer certas limitações em outra conjectura, por força de outros princípios também aclamados pelo subsistema em exame.⁶⁶

Como se vê, a questão central reside em harmonizar os princípios gerais de direito sancionador com as matizes que lhe são outorgadas por cada subsistema jurídico. Evita-se, deste modo, o isolamento punitivo de cada ramo jurídico como se estivéssemos diante de um universo à parte dos demais, mas também restam resguardadas as peculiaridades atinentes a cada subsistema. Especificamente quanto ao tema proposto, o Direito espanhol fornece importantíssimas contribuições por conta de seu avançado estágio de desenvolvimento na concepção teórica de um “direito sancionador”. De outro lado, também o Direito português presta seu contributo à matéria sob a nomenclatura de “direito das contra-ordenações”.

O jurista espanhol FERREIRO LAPATZA, por exemplo, inicia sua análise na mesma linha de KELSEN asseverando que todo o ato tornado ilícito pelo direito objetivo perpassa por um juízo prévio de valor realizado pelo legislador. Quando dessa análise resulte a compreensão de que a conduta violadora do direito agride, fundamentalmente, a esfera jurídica de um determinado indivíduo, e apenas indiretamente a coletividade, instituem-se sanções de natureza “administrativa/civil” cuja função precípua seria indenizar aquele que teve seu patrimônio jurídico violado, ou seja, restituí-lo ao *status quo ante*. De outra banda, quando o juízo de valor realizado pelo legislador qualifica a conduta lesiva como apta a atentar contra a coletividade e os preceitos fundamentais que a governam, utiliza-se do direito penal, cuja finalidade é castigar o infrator, refrear a vontade de terceiros que queiram seguir seus passos e, também, reintegrar tal sujeito ao adequado convívio social e à estrita observância das regras instituídas.

Embora o autor identifique tal dicotomia de espécies sancionadoras, aponta a existência de uma série de pressupostos comuns para sua adequada aplicabilidade, em especial a violação de uma norma de conduta objetiva previamente estabelecida pelo Direito e a necessidade de um procedimento constitucionalmente adequado para imposição da correspondente punição. É justamente esse conjunto de premissas necessárias para imposição

⁶⁶ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009, p. 133.

de sanções, independentemente de sua natureza penal ou não penal, que gera um núcleo principiológico aplicável a qualquer procedimento punitivo: o “direito sancionador” (FERREIRO LAPATZA, 2006).⁶⁷ O autor exemplifica o tema trabalhando as sanções de natureza tributária, oportunidade em que esclarece que sua aplicabilidade está igualmente condicionada a preceitos aplicáveis a todo o direito de punir:

Las infracciones y sanciones tributarias obedecen, repetimos, a los mismos principios y normas generales a los que obedecen, en todo el ordenamiento, infracciones, delitos, sanciones administrativas de tipo penal y <<penas>> en sentido estricto. Principios y normas generales que se diferencian fundamentalmente por el fin de castigo y prevención general y por las especiales garantías para el ciudadano con las que deben aplicarse. (...) Pues infracciones y sanciones administrativas e infracciones y sanciones penales son, como mantiene unánimemente la doctrina y se deriva inequívocamente de su regulación unitaria en el art. 25 C.E., esencial, ontológicamente, iguales.⁶⁸

MONTSERRAT HERMOSÍN, outro importante doutrinador espanhol, anota que o Estado tem ao seu dispor uma ampla gama de sanções aptas a combater condutas ilícitas, inclusive a possibilidade de restringir a liberdade do indivíduo que atente contra o direito, tipologia punitiva exclusiva do campo penal. Todavia, igualmente ressalta o fato de que a concretização de toda e qualquer espécie de sanção somente poderá ocorrer de forma legítima quando antecedida de procedimento balizado por preceitos gerais aplicáveis de forma indistinta aos “ramos jurídicos” que se proponham a punir violações de suas normas. Dentre esse conjunto de fundamentos do direito sancionador, cita, exemplificativamente: *ne bis in idem*, legalidade, irretroatividade de lei prejudicial etc. Tais preceitos, fundamentais na defesa dos direitos individuais diante do inesgotável aparato estatal, são, costumeiramente, atrelados ao direito penal, porém trata-se de equívoco a ser desvelado (HERMOSÍN, 2008).⁶⁹

O jurista português ANTÓNIO CLUNY contribui para o debate esclarecendo que essa segregação de uma série de princípios e regras como sendo exclusivos da seara penal derivou do desenvolvimento independente e autônomo do direito administrativo sancionador em paralelo ao direito penal. No afã de outorgar maior cientificidade e relevância a cada ramo jurídico, de acordo com o clássico método cartesiano, a doutrina passou a desenvolver todos os seus estudos sobre cada microssistema empreendendo máximo esforço para limitar

⁶⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. 25ª. ed. Barcelona: Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales S.A., 2006, p. 544-545.

⁶⁸ *Idem ibidem*.

⁶⁹ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008. p. 280

quaisquer “impurezas” decorrentes de eventuais conexões com os demais. A busca pela almejada autonomia científica de cada campo do direito se exasperou ao ponto de redundar em uma verdadeira concepção de “independência” de cada subsistema, como se tal atributo (fictício e equívoco) outorgasse maior dignidade intelectual àquela determinada matéria.

Não obstante, como habitualmente acontece com as teorias cujas validades são buscadas em si mesmas e não no mundo dos fatos, a variada gama de problemas concretos submetidos ao escrutínio do Direito passou rapidamente a erodir esta “independência científica”, tão sonhada por parcelas doutrinárias de cada um dos ramos jurídicos. A constatação de que, muitas vezes, uma única conduta ilícita atraía o direito de punir estatal representado por diversos ramos do Direito fez com que as Cortes portuguesas iniciassem a consolidação da ideia, cujos traços iniciais já haviam sido trabalhados doutrinariamente, de que há imperativos constitucionais aplicáveis a toda espécie de procedimento destinado a impor sanções, independentemente do subsistema em que esteja formalmente alojado.

“Este concreto aspecto é tão mais relevante quando, ao menos aparentemente, um e outro ramo do direito administrativo sancionador⁷⁰, ambos em progressão e aprofundamento conceptual, parecem ter nascido e ter-se desenvolvido autonomamente, só se tendo encontrado por causa dos imperativos constitucionais e da jurisprudência do Tribunal Constitucional no que se refere aos limites e procedimentos exigíveis a todo o direito sancionador”.⁷¹

Essa unidade de preceitos conformadora de um “direito sancionador”, seja para fins de aplicação de punições oriundas do “direito penal”, seja em relação às “sanções administrativas”, também foi reconhecida pelo Tribunal Constitucional Espanhol (Tribunal Supremo de España) como corolário da manifestação do poder punitivo estatal (S. 18/1981, 14/1999, 194/2000, 276/2000). Há, segundo a Corte, ineludível necessidade de que princípios comuns conduzam todos os procedimentos destinados a aplicar sanções, independentemente de sua vinculação mais estreita com este ou aquele “ramo do direito”, porquanto imperativo estabelecido pela própria Constituição ao outorgar segurança jurídica ao cidadão.

Como se vê, a doutrina e a jurisprudência europeia reconhecem que o campo de abrangência do direito sancionador é amplo, na medida em que atua como verdadeiro

⁷⁰ O trecho em questão, ao referir “um ou outro ramo do direito administrativo sancionador”, está fazendo menção à perspectiva penal e administrativa decorrente do *ius puniendi* estatal.

⁷¹ CLUNY, António. Breve reflexão sobre os caminhos do direito administrativo sancionador português. In: OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. 309 p., p. 42-93, p. 42.

conjunto principiológico de sobredireito. Toda e qualquer punição prevista pelo ordenamento jurídico para um determinado ato ilícito somente será aplicada de maneira legítima quando observar de forma estreita esses respectivos preceitos, os quais servirão de objeto a capítulos subsequentes.

A consolidação da concepção de um direito sancionador em solo europeu, a partir das construções doutrinárias e jurisprudenciais, também se deu sob o viés legislativo, o que ora exemplificaremos sob a perspectiva do direito português. Ocorre que a constante ampliação e massificação da atuação estatal em áreas que outrora lhe eram estranhas, *v.g.*, tutela do meio ambiente, direitos do consumidor, direito de regulação, fomento de áreas sociais etc., gerou uma série de interações entre Estado e cidadão, cujos eventuais ilícitos desbordavam dos vetustos limites do direito penal. Não obstante, se, por um lado, tais normas não cristalizam bens jurídicos dotados de “dignidade penal”, sua violação não constitui fato de somenos importância, porquanto redundando no enfraquecimento de toda a pauta de condutas eleita como relevante pela sociedade no seio do Estado Democrático de Direito. Desse modo, atos ilícitos de natureza “contra-ordenacional” também passaram a reclamar repreensão, sob pena de perda da eficácia jurídica das normas estatais, mediante imposição de sanções aptas a ameaçar de forma significativa a esfera jurídica de todo o potencial infrator dos preceitos jurídicos (CLUNY, 2007).⁷²

É no seio desse contexto de notável ampliação das espécies de ilícitos não penais e constatação doutrinária e jurisprudencial de que a Constituição de um Estado Democrático de Direito reclama um procedimento punitivo axiologicamente uniforme que Portugal editou o Decreto-Lei nº 232/79, primeiro diploma legislativo cujo objetivo residia na consolidação de normas gerais atinentes a um “direito administrativo sancionador”. Supervenientemente, restou editado o ainda vigente Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, estabelecendo aquilo que denominou de “regime geral das contra-ordenações” buscando suplantando uma série de falhas existentes no regime jurídico anterior. Transcrevemos, por ser extremamente elucidativo, o seguinte trecho do preâmbulo da norma lusitana:

São conhecidas as necessidades de índole político-criminal a que este específico ramo do direito procura dar resposta. (...) Resumidamente, o aparecimento do direito das contra-ordenações ficou a dever-se ao pendente crescentemente intervencionista do Estado contemporâneo, que vem progressivamente alargando a sua acção conformadora aos domínios da

⁷² CLUNY, António. Breve reflexão sobre os caminhos do direito administrativo sancionador português. In: OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. 309 p., p. 42-93.

economia, saúde, educação, cultura, equilíbrios ecológicos, etc. Tal característica, comum à generalidade dos Estados das modernas sociedades técnicas, ganha entre nós uma acentuação particular por força das profundas e conhecidas transformações dos últimos anos, que encontraram eco na Lei Fundamental de 1976. A necessidade de dar consistência prática às injunções normativas decorrentes deste novo e crescente intervencionismo do Estado, convertendo-as em regras efectivas de conduta, postula naturalmente o recurso a um quadro específico de sanções. Só que tal não pode fazer-se, como unanimemente reconhecem os cultores mais qualificados das ciências criminológicas e penais, alargando a intervenção do direito criminal. Isto significaria, para além de uma manifesta degradação do direito penal, com a conseqüente e irreparável perda da sua força de persuasão e prevenção, a impossibilidade de mobilizar preferencialmente os recursos disponíveis para as tarefas da prevenção e repressão da criminalidade mais grave. Ora é esta que de forma mais drástica põe em causa a segurança dos cidadãos, a integridade das suas vidas e bens e, de um modo geral, a sua qualidade de vida. (...) o direito criminal deve apenas ser utilizado como a *ultima ratio* da política criminal, destinado a punir as ofensas intoleráveis aos valores ou interesses fundamentais à convivência humana, não sendo lícito recorrer a ele para sancionar infracções de não comprovada dignidade penal (PORTUGAL, Decreto-Lei 433, de 27 de Outubro de 1982).⁷³

A leitura do preâmbulo dessa norma cuja pretensão final está na tentativa de harmonizar a perspectiva punitiva do direito, inevitavelmente, nos conduz à indagação atinente a qual o exato conteúdo do “direito sancionador”, ou “direito contra-ordenacional”, como preferem os lusitanos e germânicos. *Quid juris?*

Inicialmente, é preciso pontuar que o Decreto-Lei 433/82 afirma que todo o fato ilícito censurável qualificado como contra-ordenação, portanto da seara não penal, será punido com uma “coima” e, eventualmente, sanção acessória. A “coima” consiste no pagamento de uma importância pecuniária pelo infrator, enquanto as sanções acessórias são (art. 21): (a) apreensão de objetos; (b) interdição do exercício de profissão ou atividade; (c) privação do direito a subsídio ou benefício outorgado por entidades ou serviços públicos; (d) privação do direito de participar em feiras, mercados, competições desportivas, ou de entrada em recintos ou áreas de acesso reservado; (e) privação do direito de participação em arrematações e concursos promovidos por entidades ou serviços públicos, de obras públicas, de fornecimento de bens e serviços, ou concessão de serviços, licenças ou alvarás; e (f) encerramento do estabelecimento ou cancelamento de serviços, licenças ou alvarás.

Como se percebe, as conseqüências punitivas decorrentes de um ato ilícito de natureza não penal podem ser extremamente gravosas, ao ponto, por exemplo, de implicar encerramento da atividade comercial de um determinado empresário ou perdimento de bens

⁷³ PORTUGAL, Decreto-Lei 433, de 27 de Outubro de 1982. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=166&tabela=leis>. Acesso em: 04/jul/2016

do infrator. Tais sanções, além de plenamente admissíveis pelo arcabouço constitucional português, estão atreladas diretamente ao inerente poder punitivo estatal, o qual variará desde as “coimas” e respectivas penas acessórias até a privação de liberdade do agente quando incidente em condutas penalmente tipificadas.

Perceba-se, mais uma vez, que há plena simetria entre os pressupostos de aplicação da sanção penal e os pressupostos de aplicação das sanções “administrativas” ou “contra-ordenacionais”, notadamente: norma jurídica qualificadora de um dever jurídico, previsão de sanção para a hipótese de seu descumprimento, violação concreta ao dever jurídico e, por fim, procedimento para imposição da sanção de modo independente da vontade do infrator e execução da punição na hipótese de reconhecimento de materialidade e autoria do ato ilícito.

O Decreto-Lei 433/82, apropriando-se dessa inegável similaridade, passa a apresentar direitos e garantias de imprescindível observação na seara do direito sancionador que parecem literalmente retirados de algum clássico manual de direito penal. O art. 2º da norma, por exemplo, afirma que “só será punido como contra-ordenação o facto descrito e declarado passível de coima por lei anterior ao momento da sua prática”.⁷⁴ Os subsequentes arts. 8º e 9º estabelecem o princípio da culpabilidade, haja vista que qualquer punição reclamará dolo do infrator ou, quando a lei assim o autorize, negligência. A partir de então o regramento português das “contra-ordenações” passa a trabalhar com os institutos do “erro sobre elemento do tipo”, “erro de proibição”, “consciência da ilicitude” e até mesmo da “punibilidade da tentativa”.

Também não foi olvidado pelo legislador lusitano um dos aspectos centrais da presente pesquisa, notadamente a vedação da dúplice punição como elemento nuclear do “direito sancionador”. O art. 38 do Decreto estabelece que “quando se verifique concurso de crime e contra-ordenação, ou quando, pelo mesmo facto, uma pessoa deva responder a título de crime e outra a título de contra-ordenação” (PORTUGAL, Decreto-Lei 433, de 27 de Outubro de 1982), caberá ao Juízo criminal o processamento de ambos no intuito de evitar duplicidade condenatória. Nos casos de concorrência entre crime e contra-ordenação para um mesmo acusado, a denúncia abrangerá ambos os fatos para que se aplique uma única sanção, e a decisão judicial vinculará a Administração Pública. Caso o Ministério Público sequer chegue a oferecer denúncia por compreender inexistente o crime, igualmente restará vinculada a Administração Pública à opinião do *parquet*.

⁷⁴ PORTUGAL, Decreto-Lei 433, de 27 de Outubro de 1982. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=166&tabela=leis>. Acesso em: 04/jul/2016

No fundo e na sequência das hesitações da jurisprudência constitucional anterior; o legislador pretendeu, ainda assim, manter um sistema de defesa dos direitos, liberdades e garantias homogêneo e integrado relativamente ao direito penal, garantindo para o direito contra-ordenacional, desde o início, uma legitimidade que, até devido aos recentes antecedentes histórico-políticos da sociedade portuguesa, admitia poder faltar-lhe. [...] o legislador quis, claramente, manter o poder de sancionar no âmbito de uma cultura de garantias constitucionais e processuais penais próprias dessa ordem de tribunais.⁷⁵

Para além do Decreto-Lei 433/82 português, norma de carácter geral do direito contra-ordenacional, surgiram outros diplomas legislativos lusitanos vocacionados a regulamentar as especificidades procedimentais de cada um dos ramos jurídicos em que está sendo realizada a persecução do ato ilícito, *v.g.*, Decreto-Lei 28/84, de 20 de janeiro, relativo ao *Regime das Infraccções contra a Economia e a Saúde Pública*; o Decreto-Lei nº 36/2003, de 05 de Março, referente às *Infraccções contra a Propriedade Intelectual*; o Decreto-Lei 275/98, de 09 de setembro, *Código de Publicidade*, dentre outros.

Paralelamente, na Espanha também se consolidam normas objetivas voltadas a outorgar princípios comuns aos procedimentos destinados à aplicação de punições derivadas de atos ilícitos. A busca pela unidade de garantias materiais e formais ao cidadão, assim como o paralelismo atinente à natureza jurídica dos atos ilícitos, fez com que os magistrados do Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas, Espanha, tenham apresentado relevante constatação sobre o tema ao se debruçarem acerca da atuação punitiva da Fazenda Pública e das autoridades policiais:

“Es claro que una actuación inspectora debe estar rodeada de las mismas garantías que se exigen en la instrucción penal dado el evidente paralelismo entre ambas es más, tanto la función policial como la inspectora, ambas consistentes en una investigación que puede desembocar en la averiguación de un delito fiscal o de una infracción tributaria, son equivalentes constitucionalmente.” (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Las Palmas (Canarias) de 03 de mayo de 1999 (RJ 1999, 1652 [FJ 2º]).

Essas breves considerações acerca da consolidação de um direito sancionador em Portugal e Espanha tornam claros os esforços empreendidos pelos ordenamentos jurídicos para outorgar maior uniformidade e sistematicidade no âmbito dos procedimentos punitivos,

⁷⁵ CLUNY, António. Breve reflexão sobre os caminhos do direito administrativo sancionador português. In: OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. 309 p., p. 42-93, p. 42.

sejam eles penais, sejam eles “administrativos”. Em qualquer regime que se pretenda democrático e de Direito, não há espaço para surpreender o cidadão que se veja envolvido em um procedimento sancionador. Faz-se imperioso assegurar seu direito de manifestação e, especialmente, consolidar punições proporcionais aos atos ilícitos praticados. Esta série de princípios e regras como, *v.g.*, a irretroatividade da lei mais gravosa, o *ne bis in idem*, legalidade, se: (a) vistos sob perspectiva isolada dentro de cada “ramo jurídico”, (b) sem a consciência de que o Direito deve guardar uma unidade sistêmica, e (c) ignoradas as inevitáveis interações fáticas de cada caso concreto, acabam por ter sua eficácia completamente esmaecida. É justamente nesse “encontro de contas” entre os mais variados procedimentos punitivos que o “direito sancionador”, em nosso sentir, pode prestar sua maior contribuição para aprimoramento de nosso ordenamento jurídico. Os preceitos dessa perspectiva de “sobredireito” constituem o instrumental necessário para harmonizar uma série de possíveis conflitos decorrentes do amplo poder de polícia estatal, o qual varre desde a seara penal até as mais mezinhas normas de direito administrativo.

Tratando-se de uma dissertação de mestrado, evidentemente, não há como se pretender exaurir a análise de todos os potenciais conflitos decorrentes do poder punitivo estatal quando observada de modo irrefletida a lógica da “independência” dos ramos do direito. Desse modo, o presente estudo adota como corte epistemológico as sanções tributárias e suas correlações diretas com o campo penal, talvez justamente a intersecção jurídica mais rica para análise da relevância de consolidarmos uma noção unitária de Direito Sancionador. MONTSERRAT HERMOSÍN apresenta opinião no mesmo sentido:

Queda claro que existe um único sistema sancionador y como vamos a ver, en uno de los âmbitos donde con más contundência se manifesta esta unidad es en el tributario, aunque deslindar el perímetro y las competencias de ambos órdenes no resulta nada fácil. Sobre todo cuando en la mayoría de los casos va a ser la propia Administración la que aprecie los posibles indicios de delito.⁷⁶

Aproveitando-nos do enfoque do presente capítulo, destinado a apresentar a gênese do direito sancionador no território europeu mediante colação de algumas contribuições amealhadas no direito comparado ibérico, exporemos a partir de agora algumas construções normativas espanholas e portuguesas atinentes ao direito sancionador sob a perspectiva tributária, especialmente quando haja potencial aplicação simultânea das sanções

⁷⁶ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008, p. 282.

eminentemente fiscais e aquelas estabelecidas pela seara penal. A partir do conhecimento construído, avançaremos para a análise do atual estágio do direito punitivo tributário nacional e buscaremos identificar se há espaço para a constituição de um direito sancionador brasileiro que albergue, ao menos, a sensível seara do direito fiscal.

2.3.1 *Direito Sancionador Tributário Espanhol*

Assim como no Brasil, o ordenamento jurídico espanhol se utiliza de um duplice espectro punitivo para hipóteses de não recolhimento dos tributos devidos aos cofres públicos pelo contribuinte, a depender das circunstâncias do caso concreto. A primeira gama de sanções está perfilada no próprio ramo jurídico tributário e se destina a reprimir, independentemente da intenção do agente infrator, o inadimplemento das obrigações fiscais mediante imposição de juros e multas. Em paralelo, o legislador espanhol criou um segundo nível punitivo para os casos em que o não recolhimento das exações derive de ação dolosa do contribuinte voltada a fraudar o erário público, hipótese que pode culminar na própria privação de liberdade do infrator.

Resta evidente, por conseguinte, a existência de uma dicotomia sancionadora no seio do direito tributário espanhol, a primeira de ordem “administrativa” e a segunda de ordem “penal”. Na esteira dos ensinamentos de FERREIRO LAPATZA, o legislador realizou prévio juízo de valor considerando que o “mero” inadimplemento pode ser adequadamente combatido pelo direito “contra-ordenacional”, enquanto condutas fraudulentas e dolosas no intuito de não satisfazer obrigações tributárias ostentam “dignidade penal” por ofenderem toda a coletividade em suas convenções sociais mais basilares (LAPATZA, 2006).⁷⁷

Sob a primeira perspectiva punitiva, a Ley General Tributaria 58/2003 prevê a exigência de “interés de demora” (art. 26), “recargos por declaración extemporánea” (art. 27) e “recargos del período ejecutivo” (art. 28) na hipótese do descumprimento das obrigações tributárias, sanções que, grosso modo, podem ser traduzidos como: (a) juros de mora, (b) multa por omissão ou mora na apresentação de declaração tributária exigida por lei e, por fim, (c) multa decorrente da execução do crédito tributário pelo credor. Além de tais sanções gerais, a norma tributária geral espanhola prevê uma série de multas específicas em seus arts.

⁷⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. 25ª. ed. Barcelona: Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales S.A., 2006.

191 e seguintes para variadas hipóteses, *v.g.*, prestação de informações contábeis equivocadas, utilização indevida de benefícios fiscais, pedidos de repetição de indébito infundados. A análise do texto denota punições pecuniárias que vão desde valores fixos até a imposição de multas de 150% sobre o valor do débito tributário (art. 193).

Consoante conhecimento consolidado nos capítulos anteriores, mesmo para as hipóteses punitivas “administrativas”, tais como estas previstas de forma exclusiva pelo ramo tributário, o Direito espanhol já avançou doutrinária, jurisprudencial e legislativamente no sentido de reconhecer o influxo das normas gerais do denominado Direito Sancionador. A primeira garantia outorgada ao contribuinte espanhol consubstancia-se em um procedimento específico para imposição das punições decorrentes do inadimplemento tributário, o qual tramitará de forma apartada e autônoma em relação ao processo de liquidação da obrigação tributária em si (arts. 207 a 212 da LGT).

A separação entre as etapas de apuração do tributo e de imposição de sanções racionaliza a atividade da autoridade pública, que poderá focar seus esforços na finalidade precípua de cada um dos procedimentos inaugurados, assim como facilita o exercício contraditório pelo contribuinte, porquanto apresentará suas razões para cada uma das hipóteses específicas em debate (de um lado a configuração do fato imponible e, de outro, a existência de ato ilícito). Sozinha, tal garantia de ordem formal não denota o influxo das normas gerais oriundas de um “direito sancionador” voltado a unificar preceitos que envolvam toda e qualquer hipótese de persecução punitiva, porém estabelece o destaque outorgado pelo legislador ao procedimento punitivo como premissa fundamental a ser considerada. Saliente-se, inclusive, que a tramitação autônoma entre o procedimento punitivo e o processo de apuração do montante devido a título de exação somente pode ser renunciada pelo contribuinte mediante ato escrito a ser formalizado expressamente no bojo do procedimento, ou seja, trata-se de garantia que não está ao alvedrio da Administração Pública (art. 208 da LGT).

A partir da consolidação de um procedimento punitivo autônomo, a LGT passa a elencar uma série de garantias a serem observadas para que a imposição de eventual sanção possa ser considerada legítima, *v.g.*, (a) a peça inaugural do processo deve indicar de forma pormenorizada todos os fatos que, no entendimento da autoridade processante, conformam ato ilícito, assim como o fundamento normativo da imputação; (b) deve haver detalhamento do nome e cargo da autoridade processante; (c) detalhamento da autoridade competente para imposição da sanção, bem como apontamento da norma que lhe outorga tal prerrogativa; (d) direito de ampla manifestação por parte do acusado através de todas as formas admitidas em

Direito; (e) prazos prescricionais específicos e reduzidos para a imposição das penas; (f) necessidade de instrução probatória autônoma e própria do procedimento sancionador sendo, por conseguinte, inviável reputar a existência de “fatos provados” no seio do processo de liquidação do tributo sem que suas respectivas provas sejam submetidas ao novo contraditório, e (g) a decisão administrativa que imponha a sanção deverá indicar de forma fundamentada e motivada os fatos reputados ilícitos, as normas que embasam a aplicação da pena, a análise probatória realizada e, por fim, os critérios de graduação da sanção utilizados.

Outro interessante aspecto trabalhado pela LGT em seu art. 180 diz respeito ao denominado concurso ideal de infrações no âmbito das próprias sanções “administrativas” previstas pelo “ramo” jurídico tributário. Quando uma situação concreta sirva para graduar o montante aplicável de uma sanção mediante qualificação da conduta como grave ou muito grave, mas também se qualifique como infração autônoma, a LGT afasta a possibilidade de sua dúplici utilização (*bis in idem*). Em outras palavras, ou bem aquele fato concreto em análise graduará a gravidade da infração apurada, ou bem será punido como infração autônoma, porém jamais será utilizado para ambas as finalidades.

2. Una misma acción o omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas (LGT, art. 180).

Não obstante a presença de tais normas no âmbito da LGT, a doutrina espanhola denuncia a necessidade de avanços na consolidação dos preceitos de direito sancionador. MONTSERRAT HERMOSÍN critica a legislação espanhola afirmando que ela não trabalha com outros casos de cúmulo de sanções, como a hipótese da continuidade delitiva ou consunção. Para tanto, segundo o autor, o ordenamento espanhol não fornece nenhuma resposta, e a jurisprudência ainda é omissa no trato do tema. Pondera “que os princípios jurídicos gerais do direito sancionador deveriam incidir na hipótese para evitar a imposição de penas desproporcionais” (HERMOSÍN, 2008, p. 314).⁷⁸

De qualquer sorte, além das garantias ora mencionadas, a LGT não exclui a incidência das demais normas existentes no âmbito do direito sancionador espanhol, o que

⁷⁸ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008.

implica incidência de uma plêiade de garantias asseguradas ao contribuinte quando se veja na condição de sujeito passivo da pretensão punitiva estatal. O movimento legislativo em questão veio a reboque do que já sustentavam doutrina e jurisprudência em Espanha, ou seja, a de que o próprio Estado Constitucional de Direito impõe, ainda que de forma implícita, essa série de garantias a todo o cidadão que se veja como alvo do *ius puniendi* estatal, seja sob a perspectiva estritamente penal, seja sob a perspectiva “administrativa” ou “contra-ordenacional” como a retratada pelo Direito Tributário.

Avancemos. O legislador espanhol criou uma segunda gama de preceitos punitivos para a hipótese de inadimplemento que reputou apta a atentar de forma mais gravosa contra a coletividade e os preceitos fundamentais que a governam, notadamente a sonegação fiscal. Duas foram as notas distintivas estabelecidas para apartar o inadimplemento tributário ordinário, combatido exclusivamente pelas normas da LGT nos termos acima retratados, e a sonegação fiscal, ato ilícito ao qual se conferiu “dignidade penal”: I – o valor do tributo sonegado e II – o elemento subjetivo do agente. Somente quando restar configurada a confluência entre o inadimplemento de um tributo de magnitude superior ao patamar de €120.000,00 (cento e vinte mil euros) e o ânimo de fraudar o erário público, mediante ardis destinados a permitir tal ilusão tributária, é que o Estado restará autorizado a se valer de seus preceitos de direito penal (MARTÍN QUERALT, 2007).⁷⁹

A doutrina espanhola ressalta que a tipificação penal de delitos tributários em seu território teve início em 1848 com o delito de “*ocultación fraudulenta de bienes e industria*”. Não obstante, durante 100 anos de vigência jurídica de tal preceito, somente um único caso foi julgado pelo Judiciário espanhol, o qual acabou se tornando célebre pela alcunha de “o fazendeiro azarado”. O réu restou condenado por não ter declarado a propriedade de um determinado número de ovelhas às autoridades municipais e, assim, ingressou na história jurídica do país por representar condenação singular fundada no tipo penal em comento. A falta de efetividade no exercício do *ius puniendi* sob a perspectiva penal no âmbito tributário, consoante análise de MONTSERRAT HERMOSÍN, derivaria de certa simpatia da própria sociedade com tal peculiar espécie de conduta ilícita.

No en vano se ha llegado a destacar que existe un cierto grado de simpatía social hacia estos comportamientos delictivos que denotan un nivel de inteligencia e no de maldad, por parte del defraudador ante una desconfianza ante la actuación de las autoridades públicas y en especial de la

⁷⁹ MARTÍN QUERALT, Juan et al. **Curso de Derecho Financeiro Y Tributário**. 18ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2007.

Administración tributaria. Aunque poco a poco parece que se avanza a estima que estas conductas merecen el reproche social y penal de cualquier otro comportamiento tipificado en el Código Penal.⁸⁰

Esse avanço na consciência de que a sonegação tributária conforma ato ilícito tão ou mais reprovável do que qualquer outra espécie tipificada pelo “ramo” penal gerou, inicialmente, a proliferação legislativa de delitos tributários melhor delineados.

Los delitos tipificados por el Código Penal resultan ser así los siguientes: 1. Delitos relacionados con ingresos tributarios. 1.1. Delito de defraudación tributaria (art. 305). 1.2 Delitos contables (art. 310). 2. Delitos relacionados con el gasto público o fraude de subvenciones (arts. 308 y 309) o defraudación de ingresos no tributarios (art. 306). 3. Delitos por defraudación a la Seguridad Social (art. 307).⁸¹

Aliado à evolução legislativa e à maior consciência social de sua importância, o direito sancionador tributário espanhol, sob a perspectiva penal, passou a contar com uma atuação mais efetiva das autoridades públicas e a gerar fenômeno singular, ponto central do presente estudo, que desafiou as normas de sobredireito relativas aos procedimentos sancionadores. Tal fenômeno consistiu na multiplicação de casos concretos em que um mesmo contribuinte, praticando uma única ação ou omissão, atraía a incidência simultânea dos dois espectros punitivos erigidos pelo legislador, ou seja, sanções de ordem “administrativa” e de ordem penal. O inadimplemento de €120.000,00 (cento e vinte mil euros) aliado à suspeita de que o infrator agiu com dolo de fraudar o erário constitui pressuposto fático que se subsuma tanto às normas da LGT quanto aos delitos capitulados no bojo do CP espanhol.

Este foi o cenário que conduziu o Poder Judiciário às primeiras contendas em que se discutia a necessidade de observar um direito de punir estatal unificado, congruente entre si e, portanto, sistêmico. A existência de dúplice punição do infrator por conta de um único ato ilícito, ainda que subsidiada pela autonomia dos ramos jurídicos, passou a ser compreendida como manifesta violação a inúmeros princípios basilares de todo e qualquer Estado Democrático de Direito. Consoante leciona HERMOSÍN, o Tribunal Constitucional viu-se na contingência de reconhecer a existência de vedação jurídica atinente a essa superposição sancionatória: “La Constitución no ha recogido el principio *ne bis in idem* de forma literal,

⁸⁰ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008, p. 284.

⁸¹ MARTÍN QUERALT, Juan et al. **Curso de Derecho Financeiro Y Tributário**. 18ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2007, p. 594.

pero el Tribunal Constitucional si ha precisado que es un principio inherente a los principios de legalidad y tipicidad” (HERMOSÍN, 2008, p. 306)⁸².

O somatório de punições oriundas de “ramos jurídicos autônomos” criava um *tertium genus* não previsto em nenhuma norma jurídica válida que, evidentemente, ultrapassava o juízo de proporcionalidade em abstrato realizado pelo legislador. Colaciona-se julgado do STC em que a corte esclarece os fundamentos que embasaram o entendimento atinente à prevalência do princípio do *ne bis in idem*, antes mesmo de o legislador espanhol adequar o sistema tributário a tal premissa jurisprudencial:

El principio de prohibición de doble concurrencia pretende evitar una reacción punitiva desproporcionada, en cuanto dicho exceso punitivo hace quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente (SSTC 155/90, de 15 de outubro).

A consolidação da compreensão de que a autonomia dos ramos jurídicos não poderia justificar a sobreposição de sanções para um único ato ilícito acabou sendo refletida na legislação objetiva da Espanha, seja através das reformas da lei geral tributária que vigeu entre 1963 e 2003 (Ley 230/1963), seja no âmbito da atual LGT 58/2003. No bojo da primeira norma ora referida (art. 77.6), restou previsto que, na hipótese de o inspetor tributário suspeitar da ocorrência de ilícito de natureza penal, deveria imediatamente suspender o processo de lançamento, bem como eventual procedimento sancionador “administrativo” e remeter o caso à jurisdição competente, notadamente o Ministerio Fiscal e respectivo Juízo criminal. O procedimento administrativo somente poderia ser retomado após a prolação de sentença, arquivamento do caso ou, alternativamente, restituição dos autos pelo próprio Ministerio Fiscal ao órgão fazendário. O art. 66 do Real Decreto 939/1986, regulamentando a Ley 230/1963, afastou em definitivo a possibilidade de sobreposição punitiva determinando:

La sanción de la Autoridad Judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pagos y el día en que se practiquen las liquidaciones.

Si la Autoridad judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan

⁸² HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008.

considerado probados. Para ello la Inspección dictará, las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple (Real Decreto 939/1986).

A edição da nova LGT em 2003 não alterou significativamente a matéria que, grosso modo, continuou sendo regulada da mesma maneira. Não obstante, no ano de 2015, os dispositivos envolvendo a suspensão dos procedimentos de liquidação tributária e sancionador em detrimento da jurisdição criminal foram modificados pelo legislador espanhol. O art. 250 da LGT passou a assim regular a matéria:

Artículo 250. Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título.

Salvo en los casos a que se refiere el artículo siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.

3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V. (Ley 58/2003 em sua redação atual)

Como se vê, resta mantida a necessidade de sobrestamento do procedimento sancionador “administrativo” para aqueles fatos em que a autoridade fiscal entenda que há indício de tipificação penal. Não obstante, a liquidação da dívida relativa ao tributo devido será continuada, independentemente da remessa do caso ao Ministerio Fiscal e à jurisdição criminal. Trata-se de medida tendente a outorgar maior celeridade ao procedimento de cobrança da exação, independentemente da possibilidade de futura imposição de sanção restritiva de liberdade ao infrator. Saliente-se, outrossim, que a norma continuou expressamente asseverando que a sentença condenatória da autoridade judicial impedirá a imposição de sanção administrativa pelos mesmos fatos, ou seja, consagrando o princípio de direito sancionador do *ne bis in idem*.

A reforma legislativa em questão, autorizando a continuidade do procedimento de liquidação tributária, não restou infensa a críticas. Mesmo diante da suspensão de qualquer trâmite tendente a aplicar sanções “administrativas” ao contribuinte quando a questão seja trasladada à esfera criminal, parcela da doutrina espanhola afirma que a simples continuidade da liquidação tributária já permite a ocorrência de inegáveis contradições entre pronunciamentos oriundos de órgãos estatais distintos.

Ciertamente, pensamos que no sería conveniente que la Administración continuara con el procedimiento de liquidación una vez que haya pasado el tanto de culpa a la jurisdicción penal. Si esto fuera así dejaríamos la puerta abierta para que diferentes órganos del Estado se pronuncien de un modo contradictorio en relación con los mismos hechos, lo cual supondría una flagrante inobservancia no del *ne bis in idem*, sino del elemental principio de seguridad jurídica.⁸³

Ao longo de nossa pesquisa, encontramos julgados do STC, anteriores à reforma legislativa de 2015, asseverando que a continuidade do procedimento de liquidação tributária efetivamente não poderia ser autorizada por vulnerar a segurança jurídica. Segundo a Corte espanhola, não haveria como um fato existir e, simultaneamente, não existir para o Estado apenas em função da eventual divergência interpretativa estabelecida entre os órgãos que estarão analisando a temática.⁸⁴ Salientou-se, inclusive, que a liquidação do tributo passava a ser de competência exclusiva do órgão jurisdicional responsável pela apuração do ilícito tributário, sob pena de não realização de uma justiça material.

⁸³ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008, p. 348.

⁸⁴ STC 77/1983 e 62/1984

En cualquier caso es conveniente añadir a los argumentos ya utilizados, que [...], la determinación del importe de la cuantía defraudada en los casos de comisión de los delitos a los que este recurso se refiere, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe de la defraudación, se ésta existe, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier outro criterio distinto de la Ley. En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada. Esta búsqueda y la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar en su través, la realización de la justicia penal material tal y como se concibe en el Ordenamiento Jurídico (STS de 27 de diciembre de 1990 [RJ 1991, 5209] [Anexo II, num. 13]).

De qualquer sorte, o enfrentamento jurisprudencial da matéria a partir da nova redação outorgada ao artigo 250 da LGT não constitui o cerne do presente estudo, uma vez que a constatação de maior relevo continua sendo a impossibilidade de sobreposição de dois procedimentos sancionadores por conta de um mesmo fato concreto, ainda que oriundos de ramos jurídicos diversos.

Assim como ocorre no Brasil, o direito penal tributário espanhol qualifica tais delitos como de ação pública incondicionada, ou seja, a persecução penal independe de qualquer representação prévia e deve ser inaugurada independentemente de qualquer juízo de discricionariedade. Presentes os indícios de autoria e materialidade, incumbirá à autoridade administrativa remeter a apuração da culpa ao Ministerio Fiscal que, por sua vez, reconhecendo a presença de tais elementos, deverá ajuizar a competente ação penal. Trata-se de uma questão de legalidade e não de oportunidade (HERMOSÍN, 2008).⁸⁵

E não se diga que a suspensão do procedimento sancionador administrativo para que a persecução se dê unicamente na esfera criminal constitui uma mera preocupação atinente à superposição de punições decorrentes de um mesmo fato concreto. Consoante já trabalhado, a utilização da seara penal, embora ontologicamente constitua instrumento ainda inserido no âmbito do unitário *ius puniendi* estatal, gera uma elevação do nível de gravosidade da resposta dada à conduta ilícita em análise. Surge a possibilidade concreta de que o indivíduo tenha sua liberdade cerceada por conta de sua conduta violadora do Direito, o que reclama, além da observância de todos os preceitos do direito sancionador, o respeito ao

⁸⁵ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008.

direito de não autoincriminação vigente apenas quando o bem ofendido, segundo o juízo legislativo, ostente “dignidade penal”.

Essa simples “modificação de grau” outorgada pelo legislador espanhol acaba sendo vantajosa ao contribuinte, pois, além de não restar ameaçado pela imposição de dúplice sanção por um único ato, poderá utilizar de seu silêncio sem que isso prejudique sua posição jurídica. Como se sabe, na esfera penal, ao menos na larga maioria dos Estados Democráticos de Direito contemporâneos, o direito ao silêncio resta plenamente assegurado.

Así, se comparan las actuaciones realizadas por la Inspección de los Tributos con las de los funcionarios policiales, concluyendo que estos últimos está sujetos a una serie de requisitos formales regulados en la Ley de Enjuiciamiento Criminal y cuya inobservancia dará lugar a la nulidad de dichas actuaciones. En cambio, las intervenciones de la Inspección de los Tributos no se rigen por un procedimiento especial [...]. En cambio sí se prevén sanciones si el ciudadano no colabora u obstruye la actuación de los funcionarios de la Inspección.⁸⁶

Acreditamos que este breve sobrevoo ao Direito Sancionador Tributário espanhol permite o estabelecimento de algumas premissas acerca de seu funcionamento que, logo além, serão fundamentais para realização de uma análise crítica adequada ao sistema brasileiro. Na Espanha: (a) o legislador considerou existir atos ilícitos tributários adequadamente reprimíveis por intermédio das sanções “administrativas” e atos ilícitos tributários que ostentam “dignidade penal”; (b) ao consolidar o direito punitivo sob a perspectiva interna do “ramo jurídico tributário”, estabeleceu uma série de garantias de direito sancionador, *v.g.*, procedimento autônomo, direito de ampla defesa e contraditório, regulação do concurso ideal de infrações etc.; (c) ao consolidar o direito punitivo tributário sob a perspectiva penal, estabeleceu critérios mínimos a serem observados para que o infrator fosse ameaçado com tal espécie mais gravosa de punição (valor do tributo e dolo de agir), a qual pode culminar no cerceamento de sua liberdade; (d) a existência de dois graus punitivos gerou casos de dúplice punição por um único ato cometido pelo contribuinte, o que passou a ser combatido pela jurisprudência com base em princípios constitucionais como a segurança jurídica, legalidade e tipicidade; (e) o problema da duplicidade punitiva detectado por doutrina e jurisprudência veio a ser amenizado mediante reformas legislativas que observaram princípios basilares de direito sancionador como o do *ne bis in idem*, de modo que todo e qualquer procedimento de

⁸⁶ HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008, p. 293.

persecução penal tributária passou a implicar imediata suspensão do procedimento punitivo de ordem “administrativa”.

2.3.2 Direito Sancionador Tributário Português

O direito sancionador português é denominado, repise-se, de “direito contra-ordenacional”, porém ostenta características similares àquelas trabalhadas no tópico anterior quanto ao ordenamento jurídico espanhol. Em suma, percebeu o legislador lusitano que a plêiade de novos ilícitos existentes em razão das inovadoras funções desempenhadas pelo Estado Constitucional contemporâneo, a despeito de oferecer distintos e variados graus de lesividade jurídica aos bens tutelados, sempre está ancorada nos mesmos pressupostos e ocasionam consequências similares: (a) existência de uma norma de conduta prévia; (b) violação dessa norma de conduta mediante ação ou omissão do agente; (c) persecução estatal destinada a aplicar, de forma contrária à vontade do infrator, sanção fundada no poder de polícia do Estado. Desse modo, considerada a proximidade estrutural de todo ato contrário ao direito e a paralela desproporcionalidade existente entre as forças do aparelho repressor estatal e daquele a quem se imputa a acusação de ser o autor do respectivo ilícito, concluiu-se que os procedimentos punitivos deveriam invariavelmente estar ancorados em um núcleo mínimo de garantias fundamentais outorgadas ao cidadão, sob pena de menoscabo ao Estado Democrático de Direito e indevida abertura de espaço ao cometimento de arbitrariedades.

Acerca da formação do direito “contra-ordenacional” português, foram apresentadas breves notas no tópico 4.1 do presente trabalho, razão pela qual, para evitar tautologia, para lá reportamos o leitor que tenha interesse na identificação das primeiras manifestações doutrinárias, jurisprudenciais e normativas que deram início à consolidação desta ideia de que há um conjunto normativo de sobredireito que deve embasar todo e qualquer procedimento punitivo. O corte epistemológico do presente capítulo, já declarado nos parágrafos precedentes, tem o escopo pontual de delinear o funcionamento do direito “contra-ordenacional” português sob a perspectiva tributária.

No âmbito dos atos ilícitos relacionados às exações, em um primeiro nível normativo, encontra-se o atualmente vigente diploma geral do direito “contra-ordenacional” lusitano, notadamente o Decreto-Lei nº 433/82, de 27 de Outubro, cujo conteúdo se aplica de forma subsidiária a todos os ramos jurídicos que imponham “sanções administrativas” no

país, incluindo-se, evidentemente, o Direito Tributário. Tal norma consolida de forma expressa inúmeros princípios e regras de direito sancionador já mencionados ao longo do presente estudo, tais como a necessidade de existência de lei prévia para imposição de qualquer sanção e o amplo direito de manifestação àquele que esteja no polo passivo de um procedimento punitivo.

Especificidade do regramento português, representando avanço em relação às normas positivadas na Espanha, consiste na determinação de que, no âmbito do direito punitivo de natureza “administrativa”, também são aplicáveis, como pressuposto para imposição de qualquer pena, os institutos do Código Penal Português atinentes às excludentes de ilicitude e culpabilidade, redução de pena quando configurada a mera tentativa, bem como do princípio da culpabilidade. Dispõe o texto legal:

Artigo 1.º

Definição

Constitui contra-ordenação todo o facto ilícito e censurável que preencha um tipo legal no qual se comine uma coima.

[...]

Artigo 8.º

(Dolo e negligência)

1 - Só é punível o facto praticado com dolo ou, nos casos especialmente previstos na lei, com negligência.

2 - O erro sobre elementos do tipo, sobre a proibição, ou sobre um estado de coisas que, a existir, afastaria a ilicitude do facto ou a culpa do agente, exclui o dolo.

3 - Fica ressalvada a punibilidade da negligência nos termos gerais.

Artigo 9.º

Erro sobre a ilicitude

1 - Age sem culpa quem actua sem consciência da ilicitude do facto, se o erro lhe não for censurável.

2 - Se o erro lhe for censurável, a coima pode ser especialmente atenuada (Decreto-Lei 433/82, de 27 de Outubro)

Percebe-se que, diferentemente do ordenamento jurídico espanhol e até mesmo do brasileiro, o direito contra-ordenacional português adota a culpabilidade como pressuposto para imposição de qualquer sanção, ainda que de carácter “administrativo”. A culpabilidade mencionada pela norma lusitana é trabalhada sob a mesma perspectiva básica utilizada pelo Direito Penal no conceito analítico de crime. Colaciona-se, por elucidativa, a lição de ROGÉRIO GRECO sobre o que se pode entender por princípio da culpabilidade em tal vertente:

Culpabilidade diz respeito ao juízo de censura, ao juízo de reprovabilidade que se faz sobre a conduta típica e ilícita praticada pelo agente. Reprovável ou censurável é aquela conduta levada a efeito pelo agente que, nas condições em que se encontrava, podia agir de outro modo. [...] reprova-se o agente por ter optado de tal modo que, sendo-lhe possível atuar de conformidade com o direito, haja preferido agir contrariamente ao exigido pela lei.⁸⁷

Desse modo, mesmo o procedimento punitivo cuja pretensão seja a imposição de “coima” por conta de simples inadimplemento tributário reclama demonstração de que o contribuinte agiu, no mínimo, com algum grau de culpa. Não há, no âmbito do direito tributário português, infrações derivadas de erro escusável (de tipo ou de proibição), porquanto em tais circunstâncias não estamos diante de atos aptos a serem qualificados como culpáveis em sentido amplo (dolo ou culpa).

Evidentemente, o atraso no recolhimento tributário constitui, de per si, sólido indício de uma conduta negligente, todavia, não se pode ignorar que a conformação normativa da legislação portuguesa afasta de forma expressa a hipótese de punição quando demonstrado que o contribuinte empreendeu a diligência ordinária exigível para se desincumbir de suas obrigações fiscais. Acerca do tema, leciona a doutrina lusitana:

Com efeito, embora alguns autores, noutra contexto histórico e constitucional, possam ter defendido que este gênero de alusão à culpa apenas relevaria para a determinação da pena e não para a apreciação da responsabilidade, parece ser agora de entendimento comum a necessidade de consideração do dolo, da negligência e da culpa, (globalmente considerada e não apenas para a determinação da medida da pena), em toda a extensão do tipo do ilícito desenhado em cada ramo de direito sancionatório. [...] Dito de outro modo, não estamos aqui perante uma espécie de responsabilidade objectiva do agente, verificada pela simples evidência da irregularidade detectada, faltando apenas, depois, em julgamento e em sede de aplicação da pena, conhecer o seu grau de culpa, para a poder graduar.⁸⁸

As especificidades do procedimento punitivo tributário vieram reguladas pela Lei 15/2001, alcunhada de *Regime Geral das Infrações Tributárias*, diploma que pode ser considerado um dos mais perfeitos exemplos legislativos fundados na concepção de um direito sancionador estatal unitário. Isso porque a norma em comento trata, simultaneamente, do espectro punitivo “contra-ordenacional” decorrente do inadimplemento, das figuras penais

⁸⁷ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte geral**. 16ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2014. 784 p., p. 89.

⁸⁸ CLUNY, António. Breve reflexão sobre os caminhos do direito administrativo sancionador português. In: OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007. 309 p., p. 42-93, p. 88-89.

relacionadas à sonegação fiscal e, ainda, apresenta normas gerais e uniformes de aplicabilidade para ambas as modalidades sancionatórias. Muitas das tradicionais contradições punitivas decorrentes da dicotomia “tributário penal” *versus* “penal tributário” acabam sendo superadas por este corpo legislativo unitário.

Em seu art. 2º, a Lei classifica como infração tributária “todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”, sendo que tais infrações subdividem-se nas espécies “crime” (puníveis com privação de liberdade de até 08 anos) e “contra-ordenação” (puníveis mediante imposição de uma “coima”). Assegura-se, desde logo, a garantia da anterioridade acerca das normas punitivas, assim como resta sinalizado de forma expressa ao contribuinte que sua conduta ilícita poderá redundar na utilização de duas sistemáticas punitivas paralelas, notadamente a penal e a administrativo-tributária.

A partir de então, o mesmo dispositivo, em seu inciso três, veda à Administração Pública a sobreposição de punições principais oriundas de facto que simultaneamente configure ambas as espécies de infrações tributárias, salvo no que tange à cumulação entre a punição decorrente de um crime e aplicação de “sanção acessória” prevista para a “contra-ordenação”. Tal previsão relativa ao cúmulo de sanção penal principal e sanção administrativa acessória acaba tendo pouca ou nenhuma relevância, porquanto a atual redação do art. 16 da Lei 15/2001 prevê punições acessórias criminais praticamente idênticas àquelas estabelecidas para as “contra-ordenações”. Não há mais qualquer necessidade de que a perspectiva punitiva penal tome “por empréstimo” as sanções acessórias apresentadas para o regime administrativo-tributário.

As sanções acessórias ora mencionadas constituem-se em a) perda de objetos pertencentes ao agente; b) privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos; c) perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter; d) privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos; e) encerramento de estabelecimento ou de depósito, e f) cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações. Resta bastante evidente que se trata de sanções de natureza distinta do simples encarceramento do agente, bem como que sua aplicabilidade deriva da maior gravidade apresentada por uma conduta que consubstancie simultaneamente crime e contra-ordenação. De um lado, o agente é punido com a privação de liberdade característica da seara penal, enquanto, de outro, são adotadas medidas tradicionalmente associadas ao regime

administrativo com o intuito de evitar que a conduta ilícita acabe gerando vantagem econômica/concorrencial ao sonegador.

Perceba-se que tais sanções ostentam caráter acessório e natureza muito distinta da pena pecuniária, seja no âmbito da persecução de natureza criminal, seja no âmbito da persecução contra-ordenacional, não configurando a vedada cumulação punitiva decorrente de dois ramos distintos do direito. Tanto assim o é que o art. 61 da Lei 15/2001 determina a extinção do procedimento por contra-ordenação, dentre outras hipóteses, quando houver o recebimento de acusação em procedimento criminal. Dessa maneira, o contribuinte que comete o ato ilícito sabe, de antemão, os limites do procedimento punitivo que irá sofrer e tem assegurado seu direito a não sofrer dúplice imposição de sanção principal por uma única conduta realizada, o que já lhe era assegurado pelo regime geral das “contra-ordenações” igualmente aplicável à seara tributária.

Ademais, avançando-se no estudo do *Regime Geral das Infrações Tributárias* lusitano, verifica-se que o direito “contra-ordenacional” português no âmbito das exações aprofundou o espectro de aplicação do princípio da culpabilidade até sua segunda perspectiva trabalhada pela doutrina de direito penal. Se, por um lado, a culpabilidade é reconhecida como um pressuposto para configuração do ato ilícito pelo Decreto-Lei nº 433/82, o art. 24 da Lei nº 15/2001 declina expressamente que toda e qualquer “coima” aplicada por conta de uma conduta culposa está limitada até a metade do valor fixado para punição análoga em relação a condutas dolosas. Em outras palavras, a culpabilidade do agente, além de constituir elemento subjetivo do tipo pressuposto para consumação do ilícito penal e administrativo, passa a servir como parâmetro de observação obrigatória para fins de gradação da sanção aplicável na espécie.

Sob a perspectiva processual do direito sancionador tributário português, caso seja verificada a potencial prática de um ato criminoso no curso de um procedimento de fiscalização tributária conduzido pelos inspetores da Fazenda Pública, a legislação autoriza que tais servidores exerçam competência delegada para realização de atos instrutórios de inquérito criminal, restando ressalvada a necessidade de observância dos ditames do Código de Processo Penal do país e, logicamente, de todas as demais garantias constitucionais aplicáveis às investigações de índole criminal. Tal medida racionaliza a coleta de elementos acerca da autoria e materialidade delitiva, na medida em que atribui a responsabilidade de averiguação de elementos estritamente técnicos a profissionais habituados com os meandros do direito tributário e, simultaneamente, desonera as autoridades policiais de uma investigação muito discrepante daquelas com que ordinariamente lidam. Ressalte-se,

novamente, que o encerramento do procedimento apuratório, seja ele conduzido pelos inspetores tributários, seja ele de origem policial, com o eventual início da persecução criminal extinguirá qualquer processo em curso que tenha o escopo de aplicar “coima” ao contribuinte por força daqueles fatos, providência que resguarda plenamente o princípio de direito sancionador do *ne bis in idem*.

À semelhança do que ocorre no direito sancionador tributário espanhol, o crime de sonegação fiscal português é público, razão pela qual a legislação impõe como dever de todo agente da administração comunicar ao órgão competente a ocorrência de delito que entre em sua esfera de conhecimento (art. 35). Caso, todavia, somente seja identificada a potencial configuração de um crime quando já se esteja na fase de execução de uma “coima”, medida punitiva “contra-ordenacional”, deverá ser imediatamente suspenso o procedimento de cobrança (inclusive no que tange ao prazo prescricional) e iniciado processo criminal com caráter prejudicial à sanção já imposta (art. 74). Igualmente, o regime lusitano prevê que o arquivamento do inquérito, ou não dedução da denúncia, deve ser imediatamente comunicado à administração tributária para efeitos de retomada do procedimento por contra-ordenação, se assim reclamar o caso (art. 45).

Outra peculiaridade digna de nota que distancia o direito sancionador tributário português do sistema brasileiro diz respeito à prejudicialidade existente entre ações judiciais civis em que se discutam os aspectos tributários subjacentes ao delito de sonegação fiscal e a respectiva ação penal. A legislação lusitana prevê que, nessa hipótese, a ação criminal restará suspensa até que transite em julgado a sentença judicial atinente à discussão de natureza tributária, a qual deverá ser solvida com primazia sobre as demais existentes no Juízo. Ademais, a sentença proferida no processo judicial tributário, uma vez transitada em julgado, constituirá coisa julgada para o processo penal quanto às questões nela decididas. Desse modo, diferentemente do que ocorre em nosso ordenamento jurídico, afasta-se a possibilidade de que órgãos diversos do Poder Judiciário deliberem de forma antagônica ou contraditória acerca de uma única conduta que, simultaneamente, ampara denúncia criminal por sonegação fiscal e debate “civil” de natureza tributária.

De tudo o que foi exposto acerca do direito sancionador tributário português, inegavelmente pode-se concluir que estamos diante de um sistema punitivo que já trilhou maior caminho evolutivo em relação ao sistema espanhol. Aliado ao núcleo de direitos e garantias essenciais outorgado ao contribuinte, elemento que constitui o ponto nodal de qualquer concepção que sustente a existência de normas de sobredireito aptas a pautarem de forma unívoca o *ius puniendi* estatal, o direito português avançou criando um corpo

legislativo único para todo o regime infracional tributário (penal e não penal), assim como introduziu o princípio da culpabilidade em sua dúlice vertente como um inafastável imperativo a ser observado por todo e qualquer procedimento tendente a aplicação de sanções tributárias.

Tais elogiosas considerações não tornam o direito “contra-ordenacional” português infenso a críticas ou o alçam à condição de instrumento a ser transposto ao ordenamento jurídico nacional sem maiores reflexões. Na mesma esteira da crítica apresentada por MONTSERRAT HERMOSÍN à legislação espanhola, verifica-se que a Lei 15/2001 editada pelo Estado de Portugal não contempla soluções para as hipóteses de cúmulo de ilícitos em situações de concurso formal (quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais ilícitos, idênticos ou não) ou de continuidade delitiva (quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais ilícitos da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro), institutos que há longo tempo são trabalhados pela doutrina de direito penal de forma autônoma. Tal falha, claramente verificável através da leitura do art. 25 da Lei 15/2001, que inexoravelmente impõe o somatório das sanções decorrentes de contra-ordenações tributárias (concurso material), mantém viva a possibilidade da imposição de sanções absolutamente desproporcionais quando cotejadas com a conduta praticada em concreto ou mesmo com o montante de tributos iludidos pelo contribuinte. Não obstante, as contribuições que o Direito português pode alcançar ao nosso caótico sistema sancionatório tributário são igualmente inegáveis.

2.3.3 Breves conclusões derivadas da análise do direito sancionador tributário ibérico

A antecedente análise do direito sancionador tributário português e espanhol autoriza-nos a consolidar algumas percepções importantes acerca do desenvolvimento do tratamento dado à matéria no âmbito do sistema ibérico. O presente tópico tem como objetivo resgatar e traçar em brevíssimas linhas as principais contribuições aptas a serem consolidadas a partir deste sobrevoo no seio do direito comparado. A apreensão de tais premissas será fundamental para avançarmos criticamente sobre o atual panorama do direito sancionador tributário brasileiro.

(a) A soberania⁸⁹ é o atributo do poder do Estado que lhe outorga a plena aptidão de consagrar de forma quase ilimitada um sistema jurídico voltado a construir pautas de conduta que, em um regime democrático, são eleitas pela sociedade e instrumentalizadas por intermédio do Poder Legislativo na forma de normas abstratas de conduta representativas de princípios, regras e postulados que a todos submete.

(b) A inobservância de tais preceitos pelos integrantes da sociedade mediante condutas ou omissões consubstancia ato ilícito, fenômeno que lesiona os bens jurídicos subjacentes ao sistema, gera insegurança jurídica e, em última instância, pode ocasionar a perda de legitimidade das instituições do Estado.

(c) O direito de punir os agentes que cometam atos ilícitos pertence ao Estado, é uno (ainda que apresente dois níveis distintos: penal e não-penal/“administrativo”) e constitui corolário lógico de sua própria soberania. Trata-se de instrumento imprescindível para resguardar a efetividade do sistema mediante imposição de sanções àquele que viole suas respectivas normas jurídicas.

(d) A substancial ampliação das áreas de atuação do Estado contemporâneo (social, econômica, ambiental, educacional etc.) fez com que uma profusão de atos normativos fosse editada com o intuito de regulamentar todas estas novas perspectivas exigidas do Poder Público. A Ciência do Direito, inspirada por matrizes filosóficas cartesianas, aprofundou cada vez mais a consolidação de ramos jurídicos autônomos na tentativa de reduzir a complexidade e contingência da vida.

(e) Na prática, o avanço da complexidade e das peculiaridades de cada ramo jurídico acabou por ampliar exponencialmente o número de possíveis atos ilícitos até então existentes, porquanto estabelecida uma série de novas regras e princípios potencialmente violáveis. Novas condutas violadoras de preceitos que até então não encontravam amparo nas normas de direito objetivo passaram a se multiplicar e oferecer diferentes níveis de lesão às mais diversas espécies de bens jurídicos subjacentes aos “microsistemas”.

⁸⁹ A soberania designa, não o poder, mas uma qualidade do poder do Estado. A soberania é o grau supremo a que pode atingir esse poder, supremo no sentido de não reconhecer outro poder juridicamente superior a ele, nem igual a ele dentro do mesmo Estado. Quando se diz que o Estado é soberano, deve entender-se que, na esfera da sua autoridade, na competência que é chamado a exercer para realizar a sua finalidade, que é o bem público, ele representa um poder que não depende de nenhum outro, nem é igualado por qualquer outro dentro do seu território. Assim, quando o Estado traça normas para regular as relações dos indivíduos que lhe estão sujeitos, sobre a organização da família, a punição dos crimes, sobre o comércio, a indústria, etc., exerce o poder de modo soberano, as regras que edita são coativamente impostas, sem que qualquer outro poder ou autoridade interfira ou se oponha (AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 18ª ed. Porto Alegre: Editora Globo, 1979. 397 p., p. 48).

(f) O “ramo” penal do direito, tradicionalmente compreendido como a *ultima ratio* por conter as mais graves respostas (cerceamento de liberdade ou até mesmo extinção da vida) às práticas ilícitas que ofendessem bens jurídicos dotados de “dignidade penal” (carga axiológica no mínimo idêntica ao valor liberdade), passou a se mostrar insuficiente diante da amplitude tomada pelo sistema jurídico.

(g) A decantada autonomia dos “ramos do direito”, que acabava pretendendo outorgar ares de ciência independente para cada sistema normativo (tributário, penal, civil, administrativo etc.), implicou a proliferação de respostas específicas aos ilícitos verificados em relação às suas próprias normas de conduta. Ocorre, todavia, que a complexidade da vida em sociedade sempre anda à frente das normatizações jurídicas e ignora por completo os esforços teóricos de atomizar cada setor do Direito, de modo que uma única conduta ou omissão mostrou-se capaz, muitas vezes, de se apresentar juridicamente relevante para dois ou mais “ramos jurídicos autônomos” e, assim, potencialmente apta a configurar ilícito sob distintas perspectivas.

(h) Em virtude dos pressupostos do ilícito penal e não penal serem comuns – existência prévia de norma jurídica e posterior ocorrência de uma conduta ou omissão contrária ao pretendido por tal instrumento jurídico – e da identidade existente entre as consequências dessas condutas violadoras do Direito – inauguração de um procedimento estatal destinado a averiguar autoria e materialidade do ilícito com o fim de aplicar sanção ao agente infrator –, a doutrina estrangeira percebeu a existência de um núcleo mínimo de garantias e direitos a ser assegurado a todo indivíduo que se encontre diante de um procedimento punitivo inaugurado pelo Estado, independentemente da natureza jurídica da norma supostamente violada.

(i) O fundamento deste núcleo mínimo de garantias e direitos reside nas Constituições dos Estados Democráticos de Direito contemporâneos, as quais outorgam aos cidadãos direito à segurança jurídica e afastam a possibilidade de arbitrariedades e surpresas àquele que esteja envolto em um procedimento punitivo. A irrestrita supremacia⁹⁰ do Estado sobre os indivíduos, fundada em uma etérea representatividade do “interesse público” muitas vezes não verificável na prática, vem sendo substituída pela concepção de que as relações

⁹⁰ Na esteira da incompatibilidade conceitual, cumpre ressaltar que o "princípio da supremacia do interesse público" também não encontra respaldo normativo, por três razões [...]: primeira, por não decorrer da análise sistemática do ordenamento jurídico; segunda, por não admitir a dissociação do interesse privado, colocando-se em xeque o conflito pressuposto pelo "princípio"; e terceira, por demonstrar-se incompatível com os preceitos normativos erigidos pela ordem constitucional (BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do Direito Administrativo Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização**. 2.ed. São Paulo: Renovar, 2008. 358 p., p. 95).

entre todos os sujeitos de direito, inclusive os de natureza pública, devem observar os direitos e garantias fundamentais e, em especial, a noção de proporcionalidade.

(j) Essa interpretação sistemática do ordenamento jurídico conduzindo à conclusão de que há um “núcleo de garantias e direitos” vinculado a toda e qualquer espécie punitiva existente no ordenamento jurídico, constituindo verdadeiras normas de sobredireito, passou a ser alcunhado de Direito Sancionador (Espanha) ou “contra-ordenacional” (Portugal e Alemanha).

(l) O conteúdo deste “núcleo de garantias e direitos” está relacionado à observância de um procedimento dialógico (garantidor da ampla defesa e contraditório) para imposição de toda e qualquer sanção, o qual deve observar de forma estreita a legalidade, assegurar a irretroatividade de leis prejudiciais e, especialmente, obstaculizar a dúplice punição por um mesmo fato – *ne bis in idem* – sob pena de criação de figuras punitivas não previstas de antemão no ordenamento jurídico.

(m) No âmbito tributário, por se tratar de complexo normativo em que o bem jurídico subjacente tanto pode ostentar “dignidade penal” quanto meramente caráter “administrativo”, lidamos com alguns dos exemplos mais contundentes acerca da necessidade de harmonização do “Direito Sancionador”. Isso ocorre em virtude das inúmeras hipóteses em que o contribuinte, mediante uma única conduta ou omissão, se vê diante de persecuções penais e administrativas. Os debates judiciais envolvendo ilícitos tributários e sua dúplice perspectiva punitiva desafiaram a jurisprudência de Portugal e Espanha, fazendo com que as discussões doutrinárias atinentes à existência de um “Direito Sancionador” passassem a ser internalizadas pelo Poder Judiciário em suas decisões.

(n) As decisões judiciais proferidas na península ibérica passaram a reconhecer que o direito de punir exercido pelo Estado não é ilimitado e deve guardar coerência sistêmica. É inadequado, sob a perspectiva de um Estado Democrático de Direito, que uma única conduta ou omissão possa implicar ao cidadão uma plêiade de punições decorrentes da autonomia dos ramos jurídicos, sob pena de o somatório das sanções criar novas espécies punitivas extremamente gravosas e que jamais passaram (e sequer passariam) pelo juízo de proporcionalidade em abstrato realizado pelo próprio legislador. Restou apontado pela jurisprudência o princípio do *ne bis in idem*, corolário dos ditames constitucionais da tipicidade e legalidade, como sendo o centro gravitacional do “Direito Sancionador” ou “Contra-ordenacional”.

(o) Como etapa final da consolidação desse núcleo de garantias e direitos a serem observados no âmbito de todo e qualquer procedimento estatal punitivo, em especial naqueles

relacionados ao não recolhimento de tributos, o sistema positivo Espanhol e Português vem sendo paulatinamente modificado pelo Poder Legislativo. Cristalizaram-se diplomas jurídicos consagradores de uma série de medidas tendentes a minimizar os deletérios efeitos da sobreposição de punições derivadas de distintos ramos autônomos do Direito. Exemplificam tais modificações os seguintes diplomas: Ley 230/1963 e LGT 58/2003 na Espanha e Decreto-Lei nº 433/82 e Lei 15/2001 em Portugal.

(p) Substancialmente, a legislação ora mencionada outorga ao contribuinte uma série de direitos e garantias aplicáveis aos procedimentos punitivos, sejam eles penais, sejam eles “administrativos”. Tais prerrogativas jurídicas, em essência, dizem respeito à necessidade de observância do contraditório e ampla defesa, à consolidação de prazos específicos para aplicação das punições, à identificação das autoridades envolvidas no trâmite sancionatório, ao estabelecimento de pressupostos jurídicos objetivos e subjetivos para aplicação da sanção, dentre outras. Não obstante, a característica mais marcante destas normas de direito sancionador diz respeito às medidas tendentes a obstaculizar a dúplice punibilidade derivada de uma única conduta ou omissão. Constitui-se a prejudicialidade entre procedimentos criminais e não criminais de modo a suprimir a possibilidade, plenamente existente em nosso ordenamento jurídico, de que ramos autônomos do Direito se sobreponham e passem a impor múltiplas punições para um único ato ilícito. Busca-se, igualmente, afastar a possibilidade de que órgãos diferentes do Estado decidam uma mesma questão em oportunidades distintas e, especialmente, apresentando soluções incongruentes entre si. Há na atual realidade jurídica da península ibérica a conformação de uma preocupação voltada à sistematização do *ius puniendi* estatal de modo a assegurar os ditames constitucionais contemporâneos, em especial a inafastável segurança jurídica assegurada aos integrantes da sociedade.

Todas essas premissas coletadas a partir da observação de normas que regulam o procedimento punitivo tributário em Portugal e Espanha permitirão que a análise do sistema brasileiro se dê de maneira muito mais produtora e atenta às falhas a serem corrigidas e às virtudes que reclamam manutenção e consolidação. Passemos, assim, ao exame da atual conformação das figuras sancionadoras relacionadas ao “ramo” tributário no âmbito da República Federativa do Brasil.

3. DIREITO SANCIONADOR TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Com o fechamento do capítulo anterior, temos a expectativa de que as premissas fundamentais para a realização de um adequado estudo crítico e analítico do regime jurídico brasileiro voltado à punição das infrações tributárias estejam devidamente assentadas. Saliente-se que são escassas as obras doutrinárias nacionais que tenham se dedicado exclusivamente às normas destinadas a punir o agente que cometa ilícitos relacionados ao descumprimento de obrigações tributárias. Ainda mais raros são os escritos que tenham buscado analisar o tema sob sua dúplici perspectiva, ou seja, penal e “administrativa”. Como sói acontecer, a autonomia de cada subsistema de Direito conduziu ora a elaboração de estudos exclusivos sobre a esfera criminal tributária, consubstanciada essencialmente pela Lei 8.137/90 e pelos tipos inculpidos nos art. 168-A e 337-A do Código Penal, ora sobre as sanções previstas no âmbito do próprio Direito Tributário sem ponderações acerca de seu entrelaçamento com o ramo penal.

Diante de tal perspectiva, o capítulo que ora se inicia possui a audaciosa pretensão de consolidar algum avanço no caminho da construção de um pensamento sistemático (ordenado e unitário) do *ius puniendi* nacional quanto ao tema das infrações vinculadas ao subsistema tributário. Foi justamente por conta da escassez doutrinária sobre o tema, bem como da consolidada concepção jurisprudencial brasileira no sentido de que sanções individuais promovidas em cada seara do Direito contam com plena autorização constitucional, por conta da “autonomia e independência de seus ramos”, que demos início ao presente estudo através do árido campo da metodologia jurídica até chegarmos à consolidação de um Direito sancionador em território estrangeiro. Espera-se que a utilização da teoria evolutiva dos sistemas jurídicos permita-nos demonstrar ao leitor que o espaço para a construção de um Direito Sancionador coerente em território nacional não constitui utopia destituída de qualquer cientificidade ou apenas proposição *de lege ferenda*, mas, em verdade, um projeto que já encontra amparo em nosso direito objetivo.

Para tanto, assim como propõem os autores que enxergam na ciência jurídica um conhecimento da racionalidade prática capaz de outorgar cognoscibilidade e estabilidade às relações sociais, mediante oferecimento de justificativas argumentativas por todos apreensíveis, sendo prévias, adequadas e calcadas em normas objetivamente estabelecidas de forma pública, não partiremos de princípios etéreos e vagos que muitas vezes são utilizados como um remédio para todos os males, uma panaceia. A “dignidade da pessoa humana”, por

exemplo, princípio da mais alta relevância jurídica para os Estados Democráticos de Direito contemporâneos e plenamente apto a ser concretizado mediante argumentação coerente, é muitas vezes utilizado com fundamento para toda e qualquer construção jurídica que, na prática, não ultrapassa o mero campo do desejo pessoal e idiossincrasia de seu autor. Felizmente, ao longo dos últimos anos, essa espécie de proposição jurídica desamparada de conteúdo vem rareando em território nacional, e é nesse sentido que esperamos contribuir através da presente dissertação.

Na realização deste projeto, o direito objetivo brasileiro será tomado como ponto de partida para a apreciação da viabilidade da construção de um sistema punitivo *ordenado e unitário* quanto às infrações tributárias. Princípios constitucionais ordinariamente trabalhados com muito maior afinco de forma independente por cada ramo jurídico (penal e tributário) serão dissecados para que possamos identificar se sua eficácia estende efeitos amplos e uniformizadores no campo das sanções tributárias, sejam elas de índole administrativa, sejam de índole criminal. Buscaremos interpretar mandados de otimização encontrados na carta constitucional sob a lente dos valores éticos fundamentais do sistema jurídico, que, na esteira da lição de CLAUS-WILHELM CANARIS, são a *igualdade e segurança jurídica* (CANARIS, 1996).⁹¹

Superada a apreciação dos princípios punitivo-tributários vigentes em nossa ordem constitucional, avançaremos buscando delinear e ordenar o regime jurídico sancionador infraconstitucional. Em síntese, buscar-se-á apresentar as principais espécies punitivas reservadas pela ordem jurídica nacional àquele que não se desincumba satisfatoriamente de seu dever fundamental de recolher tributos ou de colaborar com a Administração Fazendária. Em nosso sistema jurídico, assim como ocorre no regime espanhol e português, optou o legislador por estabelecer dois graus punitivos distintos em relação ao contribuinte que não recolha os valores compulsoriamente devidos aos cofres públicos ou que deixe de cumprir com suas obrigações acessórias, notadamente as vias sancionadoras administrativo-tributária e penal. O mesmo risco de duplicidade punitiva identificado e, de certa forma, já superado pela doutrina ibérica foi instituído no Brasil sem que, todavia, tenhamos até o dia de hoje refletido sobre suas consequências e validade. Por tal razão, a exposição das principais espécies existentes em ambas as modalidades punitivas mostra-se fundamental para que possamos atingir o ponto final e ápice deste estudo.

⁹¹ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

Munidos das premissas metodológicas necessárias, da concepção atinente à natureza do ato ilícito, do histórico da gênese e evolução do direito sancionador ibérico e, por fim, das normas constitucionais e infraconstitucionais tributário-punitivas vigente em nosso ordenamento jurídico, restaremos autorizados a consolidar análise crítica e fundamentada acerca da possibilidade de constituição de um direito de punir *ordenado* e *unitário* em território nacional. A análise sistemática das sanções destinadas ao contribuinte que viole seu dever fundamental de recolher tributos revelará com nitidez (ao menos assim esperamos) se o tratamento que vem sendo dado ao tema pela doutrina e jurisprudência nacional mostra-se adequado ou carente de uma correção de rumo.

Avançemos.

3.1 Perspectiva Constitucional do Direito Tributário Sancionador

As constituições dos Estados democráticos ocidentais acabaram por consolidar, em sua grande maioria, um sistema em que o capitalismo, caracterizado pela liberdade de iniciativa, convive com uma plêiade de prestações sociais asseguradas aos indivíduos. As razões históricas para tanto desbordam do âmbito de preocupação do presente estudo, porém a constatação é plenamente relevante para compreendermos a constante necessidade do Estado em auferir recursos financeiros para consecução de sua finalidade maior, notadamente a satisfação do bem comum (interesse público em sentido amplo). Acerca dos meios utilizados pelo Estado para cumprir com suas finalidades, Aliomar Baleeiro esclarece:

Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos. Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências.⁹²

Na atualidade, a relação jurídica tributária se revela como o mais apto e eficiente dentre os instrumentos utilizados pelos Estados Democráticos de Direito para transferir

⁹² BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

riquezas na tentativa de harmonização entre interesses individuais e coletivos. É essencialmente através das receitas derivadas, compulsoriamente exigidas dos integrantes da coletividade, que os Poderes constituídos pela ordem jurídica buscam os recursos necessários à concretização dos fins públicos. Fala-se, assim, em um Estado Fiscal ou Estado Tributário, a quem incumbe a promoção contínua de ações e novas iniciativas sociais e, portanto, a constante administração da tensão entre a necessidade crescente de recursos e os limites da tributação (PAULSEN, 2012, p.12).⁹³

Essa capacidade do Estado Democrático de Direito de impor uma relação obrigacional de natureza pecuniária ao contribuinte deriva da soberania outorgada à pessoa política pelo próprio povo através da Constituição Federal. A soberania, conceito já trabalhado nos capítulos pretéritos, é o atributo do poder estatal em virtude do qual tal ente pode editar normas cogentes, dentre as quais normas de natureza tributária que acabam por onerar demonstrações individuais de riqueza, independentemente da vontade ou concordância do sujeito passivo da relação.

Tal constatação, entretanto, não significa afirmar que o poder do Estado na relação jurídica tributária é ilimitado. Pelo contrário, o exercício desse poder soberano encontra seus limites logo no próprio texto constitucional, o qual, exemplificativamente, no caso brasileiro, veda terminantemente a utilização de tributo com efeito de confisco. Somente quando inaugurada e exercida dentro dos parâmetros outorgados pelo poder constituinte é que a relação jurídica tributária poderá ser considerada legitimamente apta a buscar os recursos imprescindíveis à contínua promoção dos direitos sociais devidos à coletividade (DIFINI, 2007, p. 7).⁹⁴

Encontram-se, nesta seara, os grandes princípios jurídicos que norteiam o direito tributário e cuja aplicabilidade no seio do direito sancionador ora é colocada à prova por este trabalho. Ao referirmo-nos a princípios jurídicos, estamos trabalhando com as concepções mais tradicionais engendradas pela doutrina acerca de tal espécie normativa, como a de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, para quem “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e

⁹³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

⁹⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam” (*apud* CASTILHO, 2002, p. 31).⁹⁵ CANARIS, de seu turno, explicita:

Salientem-se, aqui, quatro características: os princípios não valem sem exceção e podem entrar entre si em oposição ou contradição; eles não têm pretensão de exclusividade; eles ostentam o seu sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas; e eles precisam, para a sua realização, de uma concretização através de subprincípios e valores singulares, com conteúdo material próprio. [...] Mostra-se, assim, amplamente, que as consequências jurídicas quase nunca se deixam retirar, de forma imediata, de mera combinação dos diferentes princípios constitutivos do sistema, mas antes que, nos diversos graus da concretização, surgem sempre novos pontos de vista valorativos autônomos.⁹⁶

É justamente sob a perspectiva dos limites de atuação do Estado em sua atividade tributária que a discussão envolvendo a incidência dos princípios e regras constitucionais ganha maior destaque. A conformação de uma plêiade de disposições no bojo da Constituição Federal de 1988 versando ora exclusivamente, ora de forma subsidiária, sobre o ramo tributário, impulsionou vasto número de estudos, dotados de grande brilhantismo, acerca das diversas normas jurídicas cuja finalidade central reside justamente no estabelecimento das balizas sobre as quais o Estado Fiscal brasileiro poderá atuar de forma legítima. Acerca das distintas naturezas assumidas por tais disposições constitucionais, alerta LEANDRO PAULSEN:

Costuma-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios constitucionais tributários, mas esse critério não é tecnicamente correto. O rol de limitações, constante do art. 150 da CF, traz princípios e regras, conforme a estrutura normativa de cada qual, além do que há outros princípios que se podem extrair do sistema. No art. 150 há garantias que constituem, inequivocamente, regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. Mas também há princípios expressos, como o da isonomia, a ser considerado e ponderado nas mais diversas situações, conforme as circunstâncias e os interesses em questão”.⁹⁷

Tornaram-se célebres os princípios e regras da anterioridade, anterioridade nonagesimal, da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, dentre outros não explícitos, porém cognoscíveis através de

⁹⁵ *Apud*. CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

⁹⁶ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. 302p, p. 88 e 99.

⁹⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 67.

uma interpretação sistemática do texto constitucional, v.g., princípio da capacidade colaborativa. É de se assinalar, porém, que o próprio Código Tributário Nacional é expresso ao afirmar, em seu art. 108, inciso III, a aplicabilidade daquilo que denominou de “*princípios de direito público*” sobre esta peculiar espécie de seara obrigacional. Logicamente, tal disposição mostra-se desnecessária, porquanto a incidência dessa espécie normativa deriva da própria interpretação sistemática do Direito; não obstante, a disposição tem o valor de ressaltar a existência de outros princípios que, via de regra, são olvidados pela doutrina tributária, mas que possuem forte influxo sobre tal área do Direito.

Neste contexto, podemos trazer como referencial teórico princípios largamente trabalhados pela doutrina do ramo penal do Direito, tais quais o direito ao silêncio, a presunção de inocência, a irretroatividade da lei penal mais gravosa, etc. Inegavelmente tais preceitos normativos conformam mandados de otimização de Direito Público, razão pela qual, ao menos em tese, possuem aptidão para irradiar sua eficácia sobre o Direito Tributário e, mais especificamente, sobre sua correspondente faceta punitiva.

O objetivo traçado no presente capítulo consiste em identificar a forma pela qual tais normas cognoscíveis a partir da Constituição Federal irradiam sua eficácia jurídica sobre a esfera sancionadora do Direito Tributário. Buscaremos, mediante atenta análise do texto constitucional e das contribuições doutrinárias sobre o tema, averiguar se a punição por atos ilícitos relacionados ao descumprimento de obrigações tributárias também sofre o influxo dos princípios e regras que, costumeiramente, são analisados apenas sob o viés: (a) da tradicional relação contribuinte-fisco envolvendo o dever de recolher tributos e de atender às obrigações acessórias; ou (b) do Direito Penal. Este constituirá o objetivo central do presente capítulo nas páginas que se seguirão.

3.1.1 *Legalidade*

No âmbito de qualquer Estado Democrático de Direito, a legalidade constitui a pedra fundamental de todo o arcabouço jurídico. Somente a existência de normas prévias, claras e de conhecimento geral pela sociedade é capaz de assegurar os ideais de redução da contingência da vida pela via do sistema jurídico. HUMBERTO ÁVILA apresenta importantes considerações acerca dos objetivos almejados pelos Estados ocidentais contemporâneos:

Um Estado de Direito caracteriza-se igualmente pelo ideal de protetividade de direitos e de responsabilidade estatal, somente atingido por meio de um ordenamento inteligível, confiável e previsível: a atividade estatal não é fundada e limitada pelo Direito se os poderes e se os procedimentos não são previstos, estáveis e controláveis (segurança do Direito); ainda, os direitos fundamentais não são minimamente efetivos se o cidadão não sabe previamente dentro de que limites pode exercer plenamente a sua liberdade (segurança de direitos) e se há instrumentos que possam assegurar as suas expectativas (segurança pelo Direito) e atribuir-lhe eficácia no caso de restrições injustificadas (segurança frente ao Direito). [...] O Estado de Direito ou é seguro, ou não é Estado de Direito.⁹⁸

No Brasil, a enunciação geral da legalidade é encontrada no inciso II, art. 5º, da Constituição Federal, o qual preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Perceba-se que, embora tratada por renomados juristas como princípio, a legalidade conforma norma preliminarmente decisiva e abarcante, cuja pretensão é de aplicabilidade na modalidade “tudo ou nada”: ou há lei e, por conseguinte, existe a obrigação de fazer ou deixar de fazer alguma coisa, ou, alternativamente, não há lei e inexistente a correspondente obrigação. Podemos concluir que a Constituição Federal brasileira conformou um Estado de Direito ao impor a legalidade como regra inexorável (e não como um princípio / “mandado de otimização”).⁹⁹

A natureza central da legalidade, embora derive da própria concepção subjacente ao conceito de Estado de Direito, é reforçada por nossa Constituição ao tratar reiteradas vezes de tal regra, ainda que com matizes diferenciadas. No âmbito tributário, por exemplo, o art. 150, inciso I, declina que a exigência ou aumento de tributos somente poderá ocorrer por via de lei, enquanto o art. 150, §6º, dispõe que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica. Embora estejamos diante de normas que já poderiam ser deduzidas da própria enunciação geral da legalidade contida no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, optou o constituinte pela tautologia no intuito de

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 221.

⁹⁹ As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como contribuem para a decisão. Os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminares parciais, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão. Já as regras consistem em normas preliminarmente decisivas e abarcantes, na medida em que, a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões (ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, 138 p., p. 130).

assegurar que a Administração Pública brasileira não buscasse subterfúgios para avançar sobre o patrimônio dos contribuintes na base do puro arbítrio.

Como adiantamos no início do presente capítulo, nossa preocupação principal neste trabalho é identificar se princípios e regras largamente trabalhados de forma independente pela doutrina de direito tributário e penal, como é o caso da legalidade, encontram aplicabilidade ampla no âmbito da repressão aos ilícitos praticados na seara fiscal. Para iniciar a análise relacionada à regra da legalidade, é preciso ponderar que a Constituição Federal formula novamente tal norma em seu art. 5º, inciso XXXIX, ao dispor que não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal. Trata-se do antigo adágio *nullum crimen, nulla poena sine lege previa, scripta, stricta et certa*, o qual é costumeiramente ignorado pela doutrina tributária como se não estivéssemos diante de uma garantia fundamental geral de Direito Público estabelecida pela Constituição Federal, mas de um preceito exclusivo do ramo jurídico autônomo de Direito Penal.

Não obstante, sustentamos que a eficácia de tal regra inserida no contexto da legalidade geral é muito mais ampla e se debruça sobre todo o ordenamento jurídico. Não é possível haver Estado de Direito e sua pretendida segurança jurídica quando as penas para todo e qualquer ato ilícito, seja ele de natureza criminal, seja de natureza “contra-ordenacional”, não estejam previamente previstas de forma clara, congruente e pública em lei editada pelo Poder competente. Qualquer sanção, inclusive aquelas aplicadas na seara do Direito Tributário, está, em nosso entendimento, sobre o influxo da legalidade, seja sob sua perspectiva geral, seja sob a perspectiva do art. 5º, inciso XXXIX ora em análise.

O tema, todavia, enfrenta alguma controvérsia em sede doutrinária apresentando reflexos no âmbito de decisões da Administração Pública. Não obstante, em nosso sentir, o debate deriva muito mais de utilização de nomenclaturas diferentes para fenômenos idênticos do que propriamente de uma discordância acadêmica genuína. A Professora MARIA SYLVIA DI PIETRO, por exemplo, é muito citada no âmbito de decisões tomadas pelos administradores públicos por força de sua afirmação de que no âmbito das infrações administrativas “prevalece a atipicidade”, sendo “muito poucas as infrações descritas na lei, como ocorre com o abandono de cargo”, ficando os ilícitos administrativos sujeitos “à discricionariedade administrativa diante de cada caso concreto” (DI PIETRO, 2006. p. 21).¹⁰⁰

¹⁰⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

A exposição de tal ideia que, aparentemente, afasta a regra da legalidade quando estejamos lidando com matéria de infrações administrativas e, por conseguinte, tributárias, ensejou fortes críticas:

Daí decorre uma primeira pergunta, qual seja a de saber-se se o princípio da legalidade também se aplica ao Direito Administrativo Sancionador [...], ou se, ao contrário, na seara desse Direito, como diz a Professora Maria Sylvia Di Pietro, “prevalece a atipicidade”, [...] razão pela qual a maior parte dos ilícitos “fica sujeita à discricionariedade administrativa diante de cada caso concreto” [...]. Se a resposta a essa pergunta tivesse como fundamento apenas o bom senso – perdoe-nos a Prof^a. Di Pietro – seria logicamente negativa. Afinal de contas, não deveria ser possível cancelar a carteira de motorista de alguém porque perdeu tantos pontos, sem que o apenado soubesse que estava sujeito a tal consequência, por meio de norma anterior definidora da conduta e da sanção. Ocorre, entretanto, que o bom senso nem sempre prevalece, a realidade não raro é dura e cruel, existindo hoje arraigada prática por parte de alguns agentes públicos que entendem que a vontade individual de cada um serve como parâmetro para tipificar condutas. Daí se segue que a vontade individual também é o suporte das sanções julgadas cabíveis”.¹⁰¹

Ocorre, no entanto, que a atenta leitura dos escritos da professora DI PIETRO permite identificar que sua conclusão acerca daquilo que nomeou como “atipicidade” para imposição de infrações administrativas deriva de uma premissa que, com a devida vênia, parece-nos equívoca. A jurista trabalha expressões contidas nos textos legais repressores, tais como “insubordinação grave”, “incontinência pública”, “falta de cumprimento de deveres”, etc., como exemplos de “ausência de previsão legal” para imposição de sanções, o que, salvo melhor juízo, não se sustenta.

Assim como ocorre no Direito Penal, é natural que o legislador, incumbido da tarefa de prever de forma genérica e abstrata as situações da vida dignas de punição pelo sistema jurídico, não tenha a possibilidade de antever todas as possíveis dimensões apresentadas pelo mundo dos fatos. Utiliza-se, assim, da técnica de inserção de “elementos normativos do tipo” no dispositivo jurídico, notadamente expressões linguísticas que admitem certo grau de discricionariedade por parte daquele a quem incumbe avaliar a conduta para identificar se há perfeita subsunção entre fato e norma. Trata-se do já estudado fenômeno da “vaguidade” das leis apresentado por CASTANHEIRA NEVES. A existência deste certo grau de discricionariedade não se confunde com “atipicidade” ou desnecessidade de lei clara,

¹⁰¹ SANTOS, Luiz Fernando de Freitas. A tipicidade no Direito Administrativo Sancionador: Balada de La Justicia y La Ley. In. OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 256.

prévia e determinada acerca da conduta caracterizadora da infração e da potencial consequência que recairá sobre quem cometa o respectivo ato ilícito (SANTOS, 2007).¹⁰²

O jurista brasileiro CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, crítico ferrenho do constante desvirtuamento do conceito de “discrecionarietà” pelo Poder Público, esclarece que “discrecionarietà é liberdade dentro da lei, nos limites da norma legal” (MELLO, 2001, p. 424).¹⁰³ A segurança jurídica absoluta, em que todos os dados concretos são previstos de antemão pela norma, constitui utopia positivista inalcançável, porquanto a própria polissemia da linguagem é capaz de, em determinados casos, tornar controvertidos conceitos que, aparentemente, são certos e inequívocos. Isso não significa afastar a legalidade como corolário para exercício do poder punitivo, seja na seara penal, seja na seara administrativa. Há o dever de estabelecimento de norma prévia, caracterizadora da conduta (ou não conduta) desejada, bem como do consequente para a hipótese de seu eventual descumprimento. A existência de alguns conceitos amplos não desnatura o fato de que, ainda assim, a legalidade está cumprindo adequadamente o seu papel de reduzir a insegurança jurídica, ainda que a utilização de “conceitos jurídicos indeterminados” ou “elementos normativos do tipo” se mostre inevitável.

É que mesmo estes conceitos chamados “fluidos” possuem um núcleo significativo certo e um halo circundante, uma auréola marginal, vaga ou imprecisa. Daí resulta que haverá sempre uma zona de certeza positiva, na qual ninguém duvidará do cabimento da aplicação do conceito, uma zona circundante, onde justamente proliferarão incertezas que não podem ser eliminadas objetivamente, e, finalmente, uma zona de certeza negativa, onde será indisputavelmente seguro que descabe a aplicação do conceito.¹⁰⁴

As consequências de tal concepção são magistralmente complementadas por LUIZ FERNANDO DE FREITAS SANTOS:

[...]Este atributo representa uma garantia para o administrado, pois impede que a Administração pratique atos dotados de imperatividade e executoriedade, vinculando unilateralmente o particular; sem que haja previsão legal; também fica afastada a possibilidade de ser praticado ato totalmente discrecionário, pois a lei, ao prever o ato, já define os limites em que a discrecionarietà poderá ser exercida. [...] Não se conhece [...] o tipo

¹⁰² SANTOS, Luiz Fernando de Freitas. A tipicidade no Direito Administrativo Sancionador: Balada de La Justicia y La Ley. In. OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

¹⁰³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

¹⁰⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 426.

de norma em branco cuja existência [...] “se insere no poder discricionário da atividade julgadora”. A impossibilidade jurídica da aceitação desse tipo de norma está na teratologia da modificação da conduta típica, dependendo do funcionário que ocupe o cargo com competência para punir. Aquilo que é ilícito para Caio – passe o truísmo – lícito poderia ser para Tício, ficando o autor da ação hipoteticamente reprovável na dependência do ocupante da função pública ou – quem sabe – de seu humor no dia do exame do fato. Em tempos de transtorno de humor, semelhante abertura pode ser perigosíssima.¹⁰⁵

Destarte, a potencial existência de certo grau de discricionariedade em normas repressoras administrativas, diferentemente do que uma leitura apressada dos estudos da professora DI PIETRO parece sugerir, não afasta a incidência da regra da legalidade desta área do Direito. Consoante alerta SEABRA FAGUNDES, “o administrador não possui poderes de tipificar condutas, porque esta é tarefa exclusiva do legislador; apenas a lei formal, ou seja, o ato emanado de entidades às quais a Constituição atribuiu função legislativa, pode criar ilícitos e sanções administrativas” (SEABRA FAGUNDES, 1967, p. 34-35).¹⁰⁶

Se no espírito do leitor ainda restam dúvidas acerca da incidência direta da regra da legalidade sobre o direito repressor administrativo como um todo e, em especial, na seara tributária, verifique-se que o próprio legislador infraconstitucional acabou por cristalizar tal conclusão mediante edição da Lei 9.784/99, que, em seu art. 2º, preconiza de forma expressa que a Administração Pública se pautará, dentre outras normas, pela legalidade. A Lei em referência estabelece normas gerais sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal e é subsidiariamente aplicável a todos os trâmites de natureza tributária, inclusive no que tange à imposição de sanções.

Até a edição dessa lei, não existia lei de regência que abrangesse todas as esferas da administração federal, as duas principais, do ponto de vista tributário, sendo a Secretaria da Receita Federal (SRF) e a Secretaria da Receita Previdenciária. Continuam em vigor o Decreto 70.235/72 (que rege o processo administrativo no âmbito da SRF, recentemente alterado em diversos artigos) e as regras que disciplinam o processo no INSS. Os princípios introduzidos, entretanto, porque decorrentes diretamente de princípios constitucionais reprisados na referida lei, sobrepõem-se às regras preexistentes, quando incompatíveis.¹⁰⁷

¹⁰⁵ SANTOS, Luiz Fernando de Freitas. A tipicidade no Direito Administrativo Sancionador: Balada de La Justicia y La Ley. In. OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 260.

¹⁰⁶ SEABRA FAGUNDES, Miguel. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

¹⁰⁷ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 14.

Mas não é apenas isso. A regra da legalidade no âmbito do direito sancionador tributário foi inserida de forma expressa no CTN, que, em seu art. 97, inciso V, estabelece que a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas, somente poderá ser estabelecida por intermédio de lei. A aplicabilidade da regra da legalidade na seara infracional administrativa também não escapou à jurisprudência nacional. Nesse sentido recente julgado do Superior Tribunal de Justiça:

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO FEDERAL. AUDITOR DA RECEITA FEDERAL. DEMISSÃO POR ABANDONO DE CARGO PÚBLICO. AUSÊNCIA DO ANIMUS DELERINQUENDI. A INTENÇÃO É ELEMENTO INTEGRANTE DO ILÍCITO DISCIPLINAR DO ABANDONO DE CARGO: ART. 138 DA LEI 8.112/90. NÃO HÁ QUE SE DISCUTIR SE A JUSTIFICATIVA DO SERVIDOR EM FALTAR AO TRABALHO É OU NÃO LEGAL. É DEVER DA ADMINISTRAÇÃO COMPROVAR A INTENÇÃO DO ADMINISTRADO EM ABANDONAR O CARGO QUE OCUPA, O QUE NÃO SE REVELOU NO CASO CONCRETO. SERVIDOR QUE SE AUSENTE DA SEDE FUNCIONAL PARA EVITAR PRISÃO QUE DEPOIS DE DECLAROU INCABÍVEL. PARECER MINISTERIAL PELA DENEGAÇÃO DA ORDEM. ENTRETANTO, MANDADO DE SEGURANÇA CONCEDIDO. 1. As sanções disciplinares não se aplicam de forma discricionária nem automática, senão vinculadas às normas e sobretudo aos princípios que regem e norteiam a atividade punitiva no âmbito do Direito Administrativo Disciplinar ou Sancionador; a jurisdição sancionadora deve pautar-se pelo garantismo judicial, aplicando às pretensões punitivas o controle de admissibilidade que resguarda os direitos subjetivos do imputado, ao invés de apenas viabilizar o exercício da persecução pelo órgão repressor; lição do Professor Joaquim Canuto Mendes de Almeida, já nos idos de 1939 (Processo Penal: Ação e Jurisdição). 2. No exercício da atividade punitiva, a Administração pratica atos materialmente jurisdicionais, por isso que se submete à observância obrigatória de todas as garantias subjetivas consagradas no Processo Penal contemporâneo, onde não encontram abrigo as posturas autoritárias, arbitrárias ou desvinculadas dos valores da cultura. [...] (STJ, 1ª Seção, MS 21.645/DF, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, set/15)

Igualmente o Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim se pronunciou acerca do tema:

ENSINO SUPERIOR. UNIVERSIDADE. ESTUDANTE. PROCESSO DISCIPLINAR. SANÇÃO. PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. TIPICIDADE. NECESSIDADE. FATO CONSUMADO. [...] II - No âmbito do direito administrativo disciplinar (dito sancionador), também vigem os princípios da legalidade e tipicidade. Com isso, conclui-se que as infrações disciplinares devem ser estabelecidas previamente e com uma descrição suficiente da conduta reprovada. Por

consequência, quando as infrações disciplinares são previstas com alto grau de generalidade, quase que afastando a segurança jurídica e autorizando a subjetividade, mostram-se de incidência inaceitável [...] (TRF4, AMS 2003.72.00.003227-6, QUARTA TURMA, Relator VALDEMAR CAPELETTI, DJ 19/05/2004)

Como se vê, seja por uma interpretação sistêmica decorrente da própria noção de Estado de Direito, seja por força de normas constitucionais expressas ou por conta dos dispositivos infraconstitucionais vigentes, não há dúvidas de que a imposição de sanções derivadas do ato ilícito na seara do direito tributário necessariamente reclama a existência prévia de Lei formalmente editada pelo Poder Legislativo e que antevêja todos os elementos nucleares para a configuração da conduta ilícita.

A constatação permite a realização de um sólido escrutínio sobre a legitimidade formal de toda e qualquer punição prevista em nosso ordenamento jurídico tributário. Tomemos, como exemplo, o Imposto de Importação, cuja norma constitucional de atribuição de competência (art. 153, inciso I, da CF) outorga à União o poder/dever de instituir tal exação relacionada ao comércio exterior. O tributo, até os dias de hoje, é regulado pelo vetusto DL 37/66 (recepcionado em nossa ordem constitucional com estatura de lei ordinária) e, na esfera infra legal, pelo Decreto 6.759/09. A norma matriz (DL 37/66) prevê de forma genérica que “constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los”. Logo a seguir, o texto apresenta as modalidades punitivas admissíveis e indica algumas hipóteses de sua aplicação no âmbito do imposto de importação.

De outro lado, o Decreto nº 6.759/09 traz um título inteiro dedicado às multas e demais sanções administrativas aplicáveis ao mesmo contexto das importações. Tal norma, por não constituir lei editada pelo Poder Legislativo, mas mera regulamentação formulada pelo Poder Executivo, deve guardar a mais estreita simetria com os ditames do DL 37/66. Toda e qualquer disposição que traga elemento material, pessoal, temporal ou quantitativo relacionado às infrações tributárias que não encontre abrigo na legislação de natureza ordinária será ilegítima e passível de contestação pelo sujeito passivo. Especificamente no caso do imposto de importação, verifica-se que a integralidade das modalidades punitivas relacionadas pelo Decreto encontra amparo no princípio da legalidade. Não obstante, precisamos ter em conta que a legislação tributária não se resume àquela elaborada pelo poder público federal, sujeita a um escrutínio detalhado por infindável número de pessoas por conta de seu alcance nacional, mas também abrange normas editadas nas mais recônditas

localidades do território nacional de acordo com as competências constitucionalmente atribuídas. Neste sentido, importantíssima a fixação da legalidade como princípio fundamental e geral do Direito Sancionador Tributário brasileiro para controle das punições não apenas de viés criminal como também de índole administrativa.

3.1.2 *Ne bis in idem*

O consagrado brocardo jurídico do “*ne bis in idem*” ou “*non bis in idem*” constitui reducionismo dos seguintes aforismos de Direito Romano “*bis de eadem re ne sit actio*” (não há ação repetida sobre a mesma coisa) e “*bis de eadem re agere non licet*” (não é lícito acionar duas vezes pelo mesmo). A dissecação gramatical da expressão nos fornece alguns elementos iniciais para compreensão do tema, pois o signo latino *non* representa a noção de negação, *bis* de duplicidade e, por fim, *idem* nos remete ao campo da correspondência/identidade. Desse modo, podemos concluir que o *non bis in idem* é a impossibilidade de se realizar por duas vezes algo idêntico, porém, para que possamos identificar o que vem a ser este “algo” a não ser duplamente realizado e assim outorgar maior densidade jurídica ao brocardo, é preciso sua concretização interpretativa.

Quanto às origens da proibição de *bis in idem* não há certeza histórica, porém são identificados registros da norma desde a Grécia antiga. Demóstenes, em seus discursos políticos, já afirmava que “las leyes no permiten que haya dos veces processo judicial contra las mismas personas por los mismos hechos, ya se trate de un juicio civil, de un proceso por un asunto en litigio ni cualquier otro pleito por el estilo”.¹⁰⁸ No âmbito da *common law*, os registros iniciais acerca de uma vedação à duplicidade de punições remontam ao século XV no curso do reinado de Henrique II, momento em que os Tribunais da Coroa constroem a noção de *double jeopardy* para impossibilitar o duplo julgamento dos indivíduos sujeitos à jurisdição canônica (GOLDSCHMIDT, 2014, p 5).¹⁰⁹

A normatização objetiva da garantia de que nenhum indivíduo seria julgado duas vezes pelo mesmo fato ocorreu na França já sob a égide da Constituição de 1791, oportunidade em que o ordenamento jurídico daquele país passou a preconizar que “todo

¹⁰⁸ DEMÓSTENES. **Discursos políticos**. Tradução: López Eire. Madrid: Editorial Gredos, 1985, v. II, XX, p. 147, do discurso contra Leptines.

¹⁰⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014. 498 p.

homem absolvido por um júri legalmente constituído, não mais poderá ser julgado ou acusado pelo mesmo fato”. Todavia, já na esteira dos séculos XIX e XX, alguns expoentes da Escola Positivista sustentavam a necessidade de eliminação das disposições que vedavam o *bis in idem* em proveito da revisão das sentenças penais, tudo em nome da “defesa social”. Esse retrocesso doutrinário acabou servindo de embasamento para o cometimento de inúmeras atrocidades no âmbito do regime nazista alemão, assim como no comunismo soviético. Felizmente, após a superação deste período nefasto da história da humanidade, o pós-guerra notabiliza-se pela reconstrução e consolidação dos direitos fundamentais no âmbito dos Estados Democráticos de Direito ocidentais, os quais, inclusive, passaram a celebrar tratados no intuito de expandir e cristalizar tal cultura jurídica.

Especificamente em relação à instituição da vedação à dúplice punição como direito fundamental, podemos exemplificar a preocupação internacional mencionando o Protocolo adicional n. 7 à Convenção Europeia de proteção dos Direitos do Homem e de Liberdades Fundamentais (Protocolo n. 7 à CEDH), o qual estabelece em seu art. 4º:

Artículo 4.

1. Nadie podrá ser inculpado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.
2. Lo dispuesto en el párrafo anterior no impedirá la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento penal del Estado interesado, si hechos nuevos o nuevas revelaciones o un vicio esencial en el proceso anterior pudieran afectar a la sentencia dictada.¹¹⁰

Igualmente, a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia estabelece em seu art. 50 que “ninguém pode ser julgado ou punido penalmente por um delito do qual já tenha sido absolvido ou pelo qual já tenha sido condenado na União por sentença transitada em julgado, nos termos da lei”.¹¹¹ Tal disposição tem suas razões explicitadas de forma bastante didática pela jurista portuguesa VÂNIA COSTA RAMOS:

O *ne bis in idem* pode ser reconduzido a um princípio geral de unicidade da acção punitiva contra a mesma pessoa pelos mesmos factos. Segundo este princípio, a um facto corresponde uma acção punitiva, devendo toda a ordem

¹¹⁰ Protocolo Adicional n. 7 à Convenção Europeia de Proteção dos Direitos do Homem e de Liberdades Fundamentais. Disponível em: <<http://www.derechoshumanos.net/Convenio-Europeo-de-Derechos-Humanos-CEDH/1984-Protocolo07-ConvenioProteccionDerechosHumanosyLibertadesFundamentales.htm>>. Acesso em: 10 de setembro de 2016

¹¹¹ Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. Disponível em: <http://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf>. Acesso em: 10 de setembro de 2016.

jurídica punitiva configurar-se de forma a realizar esta ideia. Como tal, o *ne bis in idem* é, na designação utilizada por Alexy a propósito dos princípios, uma exigência de otimização[...] Como princípio geral, o *ne bis in idem* é, pois, expressão de valores axiológicos do ordenamento jurídico. É uma exigência estrutural do próprio sistema ao qual se refere, evolui com este e tem, ainda, “a potencialidade de conduzir a novas situações”.¹¹²

O Brasil não restou excluído dessa tendência consagradora da garantia de vedação à dúplice punição de um indivíduo pelo mesmo fato, porquanto aderiu ao Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos da ONU, internalizado no direito nacional pelo Decreto Presidencial 592, de 6 de julho de 1992, o qual enuncia, em seu art. 14, n. 7, que “ninguém pode ser julgado ou punido novamente por motivo de uma infração da qual já foi absolvido ou pela qual já foi condenado por sentença definitiva, em conformidade com a lei e o processo penal de cada país”. Sobre a evolução histórica da norma do *ne bis in idem* até sua consolidação em tratados internacionais, FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT sintetiza:

“A proibição do *bis in idem* deriva, assim, de uma exigência humana natural – por isso mesmo presente em todas as sociedades, inclusive antes da constituição formal do Estado e da existência de um Direito no sentido de sistema de regras jurídicas – de segurança, certeza, estabilidade, proporção e boa-fé nas relações jurídicas. Não deriva, portanto, do Direito Posto, mas de uma noção equitativa subjacente e transcendente (sendo a sua positivação mera consequência) – o que se comprova pela mera constatação de que, mesmo internacionalmente, quando não há “lei” impositiva à observância da proibição de *bis in idem*, as comunidades unem seus esforços para consagrar o valor *ne bis in idem*, firmando Tratados seja para evitar a dupla persecução penal, seja para evitar a dupla tributação. E disso se extraem [...] não apenas garantias de forma, senão que, igualmente, de conteúdo/substantivas”.¹¹³

Através desta breve análise da evolução histórica da vedação ao *bis in idem* nos diversos sistemas jurídicos, podemos perceber que o brocardo pode tanto assumir natureza principiológica, na condição de norma a ser realizada na maior medida possível, quanto de regra, ao prescrever imperativamente uma exigência que só pode ser observada ou inobservada. Segundo LEÓN VILLALBA, a proibição cumpre uma dupla função: em primeiro lugar, constitui um critério organizativo-integrador, como expressão de determinados valores; e, em segundo; dota de fundamento uma série de mecanismos técnicos básicos na

¹¹² RAMOS, Vania Costa. **Ne bis in Idem e União Européia**. Coimbra: Coimbra Ed., 2009, p. 31.

¹¹³ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014. 498 p., p15.

resolução de conflitos jurídicos, tanto materiais quanto processuais (CANOTILHO, 1991, p. 386).¹¹⁴

No âmbito do direito positivo brasileiro, é preciso ressaltar desde logo que a Constituição Federal não consagrou expressamente o princípio da vedação ao *bis in idem* em uma acepção ampla¹¹⁵. Não obstante, no que tange especificamente ao direito material tributário, o tema foi tratado de forma colateral ao longo do “título VI” do texto constitucional, o qual regulamenta a tributação e orçamento do país. Inicialmente, verifica-se que o constituinte distribuiu a competência entre os entes da federação para instituição de obrigações de natureza tributária de forma analítica e detalhada. Impostos, contribuições, contribuições de melhoria, taxas e empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos quando presentes as estreitas hipóteses constitucionalmente arroladas para cada um dos casos em questão. A despeito de não ter impossibilitado que tributos de naturezas diversas incidam sobre uma mesma circunstância fática, o elevado grau de detalhamento das competências reduz substancialmente a possibilidade de tal ocorrência. Não se ignora a existência de casos em que uma mesma manifestação de riqueza atraia duas exações, *v.g.*, imposto sobre a renda e contribuição sobre o lucro, todavia, não se trata da regra geral em nosso sistema tributário.

Para além dessa minudente distribuição de competências, a Constituição Federal, em seu art. 154, inciso I, autoriza à União o exercício de competência tributária residual para instituição de impostos diversos daqueles que discrimina. No ponto, todavia, a vedação ao *bis in idem* foi expressamente acolhida pelo legislador constitucional, porquanto, além de exigir lei complementar e respeito a não cumulatividade para instituição de tal espécie impositiva, afastou a possibilidade de que a base de cálculo e o fato gerador eleitos sejam idênticos aos dos demais impostos arrolados em seus incisos precedentes. Igualmente, forte no art. 195, §4º, da CF, a competência residual da União se estende para instituição de contribuições de seguridade social, oportunidade em que foi novamente consagrada, além da necessidade de edição de lei complementar e observância do princípio da não cumulatividade, a vedação ao *bis in idem* representado pela imposição de contribuição social com base de cálculo e fato gerador idêntico às anteriormente disciplinadas.

¹¹⁴ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1991.

¹¹⁵ No âmbito do direito comparado espanhol, a inexistência de dispositivo consagrando de forma expressa o princípio do *ne bis in idem* já foi considerado elemento argumentativo insuficiente para rechaçar sua força normativa: “el principio “non bis in idem” [...] no aparece consagrado de manera expresa. Esta omisión textual no impiede reconocer su vigencia en nuestro ordenamiento, porque el principio en cuestión, como ha señalado este Tribunal desde su Sentencia 2/1981, de 30 de enero” (STC 159/1985).

Outra vedação à dúplice tributação de uma mesma demonstração de riqueza que encontra expressa previsão constitucional diz respeito às taxas. Segundo o art. 145, §2º, da Constituição Federal, “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”. Em relação a eventual cobrança dúplice de taxas por conta de uma prestação de serviço estatal específico e divisível, a vedação deriva novamente do próprio grau de detalhamento das competências da União, Estados e Municípios, a qual acaba gerando uma impossibilidade lógica de que dois entes distintos reclamem pagamento do tributo em face de uma mesma circunstância fática. Em verdade, caso tal peculiar circunstância venha a ocorrer, tratar-se-á de um conflito de competência entre as entidades tributantes a ser solvido administrativa ou judicialmente, mas jamais de uma verdadeira hipótese constitucionalmente autorizada de dúplice cobrança sobre um mesmo fato gerador.

Como se vê, o tratamento constitucional dado ao tema da vedação do *bis in idem* quanto à imposição de obrigações tributárias admite uma série de exceções. Sobre o tema colaciona-se a didática lição de LEANDRO PAULSEN:

Inexiste vedação a que se tenha identidade de fato gerador e base de cálculo entre impostos e contribuições, mesmo de seguridade social. Assim, o fato de uma contribuição ter fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos impostos não revela, por si só, vício de inconstitucionalidade. Não há vedação expressa nem impedimento decorrente das características de tais espécies tributárias, pois ambas podem ter fato gerador não vinculado. Não há impedimento, pois, a que haja *bis in idem* ou mesmo bitributação por contribuição de seguridade social relativamente a impostos já instituídos ou que venham a ser instituídos. Tampouco há impedimento ao *bis in idem* entre contribuições sociais de seguridade social relativamente a contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico ou do interesse das categorias profissionais ou econômicas.¹¹⁶

O tema do *bis in idem* tributário nos moldes da regulamentação constitucional acima exposta foi inúmeras vezes trabalhado pelo Supremo Tribunal Federal ao longo do tempo. Todavia, em nenhuma oportunidade a corte de vértice trabalhou de forma minuciosa a extensão da eficácia desse princípio ou suas características essenciais, porquanto sempre manteve seu foco em resolver as controvérsias exclusivamente sob o viés das disposições constitucionais que distribuem a competência tributária. A leitura dos julgados que envolvem o tema nos permite inferir que, no entendimento dos Ministros, a vedação consiste em uma interdição pontual, aplicável de acordo com a autorização ou vedação constitucional para que

¹¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. 519 p., p. 94.

este ou aquele ente institua determinado tributo. Aparentemente, não foi considerado como existente um direito geral ao *ne bis in idem* no contexto constitucional tributário brasileiro (GOLDSCHMIDT, 2014, p. 23-24).¹¹⁷

Especificamente no que tange ao *ius puniendi* exercido pelo Estado brasileiro, o princípio do *bis in idem* assume características diversas daquelas existentes no seio do Direito material Tributário, porque neste estamos lidando com uma obrigação que não deriva de ato ilícito, enquanto, de outro lado, a imposição de sanções está necessariamente relacionada com a prática de atos contrários ao ordenamento jurídico. O tema sempre foi trabalhado com muito maior denodo pela doutrina de Direito Penal do que pelos estudiosos que lançam seu olhar sobre o direito administrativo sancionador. Na seara penal, por exemplo, podemos ver o *ne bis in idem* como valor dirigente refletido nas consagradas normas relacionadas ao concurso formal¹¹⁸ de crimes e continuidade delitiva¹¹⁹, em que, a despeito da consumação de diversos delitos, a pena do agente resta reduzida por uma questão de proporcionalidade fundada na proibição de dúplice punição. Em ambos os casos, a despeito da existência de uma pluralidade de delitos, as circunstâncias de fato que deram origem à incidência típica são idênticas ou absolutamente próximas e similares, o que levou o legislador a consagrar tais mecanismos voltados a impedir que o ordenamento jurídico cumulasse punições contra indivíduo que, a rigor, exerceu sua vontade criminosa de forma una em um mesmo contexto de fato.

Outro aspecto do Direito Penal em que a vedação ao *bis in idem* aparece como elemento basilar e orientador toca ao denominado concurso aparente de normas penais. Em tais casos, uma única conduta parece se amoldar adequadamente a dois ou mais preceitos penais instituídos pelo legislador. Para evitar a dúplice punição daquele que atentou em único ato contra o ordenamento jurídico, a doutrina utiliza-se dos critérios da especialidade, subsidiariedade, consunção e alternatividade para dirimir a controvérsia e identificar qual dentre as normas punitivas é verdadeiramente aplicável (GRECO, 2014).¹²⁰ Justamente por conta da existência de alguns critérios objetivos para que se afaste a dúplice incidência típica

¹¹⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014. 498 p.

¹¹⁸ Art. 70 do CP: Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior.

¹¹⁹ Art. 71 do CP: Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

¹²⁰ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte geral**. 16ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2014.

é que os juristas que se debruçaram sobre o tema qualificam tal “conflito de normas” como instituto meramente aparente. Nesse sentido, FREDERICO MARQUES:

O concurso de normas tem lugar sempre que uma conduta delituosa pode enquadrar-se em diversas disposições de lei penal. Diz-se, porém, que esse conflito é tão-só aparente, porque se duas ou mais disposições se mostram aplicáveis a um dado caso, só uma dessas normas, na realidade, é o que disciplina.¹²¹

Muito embora a norma ora em estudo tenha sido percebida com maior clareza no âmbito do subsistema penal, também é possível identificarmos alguns lampejos do reconhecimento de sua eficácia no âmbito do direito administrativo sancionador brasileiro. O Supremo Tribunal Federal, por exemplo, chegou a editar a Súmula n. 19 cujo teor estabelece que “é inadmissível segunda punição de servidor público, baseada no mesmo processo em que se fundou a primeira”. De qualquer sorte, a percepção de que o princípio jurídico do *ne bis in idem* também estende sua eficácia como elemento orientativo de toda a atividade sancionadora estatal realizada na seara não penal ainda é claudicante. FABIO BRUN GOLDSCHMIDT, por exemplo, esclarece:

No Brasil, o âmbito de aplicação atual da proibição de *bis in idem* no Direito Sancionador é praticamente restrito aos casos em que uma mesma autoridade aplica, no plano dos fatos, uma segunda sanção com base no mesmo fato, em um segundo processo instaurado com suporte em um mesmo dispositivo legal. De um modo geral, vige a convicção de que a legitimação da superposição de sanções depende, pura e simplesmente, da mera existência de previsão legal específica para cada uma delas.¹²²

A despeito dessa percepção consolidada no âmbito do Direito brasileiro, compreendemos que a vedação ao *bis in idem* apresenta-se como princípio que encontra seus fundamentos nas próprias disposições constitucionais e ostenta aplicabilidade muito mais ampla do que costumeiramente se pressupõe. Imaginar que apenas o subsistema penal esteja submetido ao princípio do *ne bis in idem*, enquanto o subsistema sancionador administrativo não encontre freio em tal amarra é uma conclusão de todo ilógica. Neste caso, o sistema destinado a proteger bens de carga axiológica mais elevada para a sociedade veria seus poderes mais restritos do que aquelas normas punitivas de menor estatura.

¹²¹ MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. São Paulo: Millenium, 1999, v. II, p. 457.

¹²² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014. 498 p., p. 299.

Em primeiro lugar, releva destacar que a impossibilidade de que o Estado imponha sanções cumulativas e de mesma natureza a um determinado indivíduo por conta da prática de conduta única defluiu diretamente da regra da legalidade (art. 5º, incisos II e XXXIX, da CF). Se para a imposição de toda e qualquer sanção fundada no *ius puniendi* estatal se faz necessária a prévia edição de norma objetiva, cujo conteúdo consista em previsão clara e congruente entre ação/omissão vedada e as consequências decorrentes de seu descumprimento, torna-se evidente que o cúmulo de sanções por normas oriundas dos diferentes ramos autônomos do Direito implicará criação de um *tertium genus*. Imaginemos, por exemplo, que determinado agente público realize conduta que esteja (a) penalmente qualificada como delito; (b) implique sanção disciplinar na seara administrativa e (c) constitua ilícito civil, sendo em todas as hipóteses prevista a incidência de multa, seja na condição de sanção principal, seja na de acessória. Torna-se evidente que a multa resultante da incidência punitiva das três searas distintas resultará em uma sanção largamente superior àquela originalmente pensada pelo legislador ao editar cada uma das disposições.

Paralelamente, a vedação ao *bis in idem* ganha sua perspectiva adjetiva/procedimental quando analisada como corolário da segurança jurídica. Na lição do jurista espanhol BARJA DE QUIROGA, a segurança jurídica considera que “no es admisible en un Estado de Derecho la amenaza permanente de diferentes sanciones (simultáneas o sucesivas en el tiempo) por el mismo hecho al mismo sujeto, pues, además, tal posibilidad entraña someter al ciudadano a un trato inhumano” (BARJA DE QUIROGA, 2004, p. 20).¹²³ A dúplice persecução punitiva, penal ou administrativa, apresenta-se como manifesta violação à segurança jurídica pretendida pelo Direito. Não pode o cidadão, ainda que infrator do ordenamento jurídico, ficar eternamente ao alvedrio da Administração Pública, a qual, ao exercer seu *ius puniendi*, deve promover a persecução proporcional e efetiva para responder ao ilícito de forma adequada e plena, encerrando definitivamente a questão a um só tempo.

O quadro constitucional brasileiro, em nosso entendimento, apresenta dispositivos que tornam igualmente válidas para nosso sistema as ponderações realizadas pelo Tribunal Constitucional Espanhol ao esquadriñar seu próprio texto constitucional à procura do princípio da vedação ao *bis in idem*. Transcrevo, por elucidativas, as ponderações daquela Corte:

[...] el principio general del derecho conocido por “non bis in idem” va intimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las

¹²³ BARJA DE QUIROGA, Jacobo López. **El principio Non Bis in Idem**. Madrid: Dickinson, 2004.

infracciones recogidas principalmente en el art. 25 de la Constitución. [...] en el Estado constitucional de Derecho ningún poder público es ilimitado, por tanto, la potestad sancionadora del Estado, en cuanto forma más drástica de actuación de los poderes públicos sobre el ciudadano, ha de sujetarse a estrictos límites. La limitación de la potestad sancionadora del Estado es condición de legitimidad de su ejercicio en el Estado de Derecho, en que la libertad es uno de sus valores superiores (art. 1.1 CE) y la seguridad jurídica (art. 9.3 CE) uno de los principios configuradores del mismo. Así, de un lado, las restricciones permanentes de la esfera de libertad individual inherentes a la situación de inseguridad derivada de la posibilidad de que el Estado pueda reiterar sus pretensiones punitivas por los mismos hechos sin límite alguno, carecen de todo fundamento legitimador en el Estado de Derecho (STC 2/1981).

Como se vê, assim como ocorre no seio do Direito espanhol, a vedação ao *bis in idem* no âmbito do direito punitivo brasileiro encontra suporte em normas constitucionais de inegável eficácia, tais como a legalidade, o princípio republicano e a segurança jurídica. De qualquer sorte, caso o ilustre leitor compreenda que os argumentos até então empreendidos são insuficientes para firmar a compreensão de que o sistema jurídico brasileiro incorporou o princípio da vedação ao *bis in idem* de modo amplo e eficaz sobre todos os subsistemas normativos constituídos, rememoramos que há fundamentos de direito objetivo que diretamente consolidam tal compreensão.

Por intermédio do Decreto n. 678/92, o Brasil incorporou ao direito interno a Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), a qual dispõe, em seu art. 8º, item 4, que “o acusado absolvido por sentença transitada em julgado não poderá ser submetido a novo processo pelos mesmos fatos”. Igualmente, o já mencionado Pacto Internacional sobre Direito Cívico e Político da ONU, internalizado no direito nacional pelo Decreto Presidencial 592, de 6 de julho de 1992, veda a dúplice punição afirmando que “ninguém pode ser julgado ou punido novamente por motivo de uma infração da qual já foi absolvido ou pela qual já foi condenado por sentença definitiva, em conformidade com a lei e o processo penal de cada país”.

Compreendemos que a correta interpretação dos textos contidos nos tratados internacionais, os quais, de acordo com o entendimento atualmente preponderante no Supremo Tribunal Federal, após sua internalização no ordenamento jurídico sem observância do *quorum* congressual qualificado previsto pelo art. 5º, §3º, da CF brasileiro ostentam natureza supralegal por versarem acerca de Direitos Humanos, não se restringem exclusivamente ao âmbito do subsistema penal. Ambos os instrumentos jurídicos referenciam que a prolação de sentença definitiva impossibilita que o agente seja “submetido a novo processo pelos mesmos fatos” ou “punido novamente por motivo de uma infração”. Ainda

que se outorgue interpretação restritiva aos textos e se entenda que a sentença ali referenciada é exclusivamente aquela de caráter penal, o fato é que nossa doutrina e jurisprudência sequer vêm outorgando essa amplitude mínima à vedação ao *bis in idem*. Diuturnamente qualquer operador do Direito se depara com a imposição de novas punições lastreadas em preceitos de natureza “penal”, “tributária” ou “civil” sob o argumento da completa autonomia entre as esferas.

Encaminhamo-nos para o encerramento do presente tópico concluindo que a proibição de dúplice punição no Direito brasileiro encontra amparo tanto na Constituição Federal quanto no âmbito infralegal identificado pelos Decretos que internalizaram normas de direito internacional, consagradoras do *ne bis in idem* em nosso sistema. Tal conclusão, todavia, deve ser compreendida de maneira ponderada como ocorre em relação a todo e qualquer princípio. A vedação ao *bis in idem* não constitui garantia absoluta destinada a consagrar a impunidade de um agente que já tenha respondido a uma ação punitiva concreta do Estado. Consoante nos alerta FÁBIO GOLDSCHMIDT:

A proibição de *bis in idem*, assim, deve tomar em consideração, para a caracterização da “identidade de fatos”, a circunstância de eventual sucessão de atos conformar, teleologicamente, uma única ação. Se o objetivo do axioma interditivo consiste, precisamente, em evitar o excesso, a consideração de cada ato – de forma isolada e descontextualizada de seu fim – como capaz de dar margem à reiteração punitiva redundaria na negação da garantia de proporcionalidade que ele traduz. E veja-se que, com isso, não se pode confundir a existência de múltiplas ações [...], que obviamente podem dar ensejo a múltiplas penalidades, legitimamente, como ocorre, v.g., no concurso material de delitos. O que a proibição de *bis in idem* veda é a imposição de duplo ou múltiplo sancionamento de uma ação que se possa considerar única e não a duplicidade de castigos por ações distintas e inconfundíveis.¹²⁴

Os limites ao princípio da proibição de *bis in idem* apresentados por GOLDSCHMIDT no asserto acima transcrito são inegáveis e com eles concordamos integralmente, porém acreditamos que ainda há uma segunda perspectiva a ser considerada ao tratarmos dos contornos do preceito. Isso porque mesmo diante de uma ação que “se possa considerar única”, a vedação ao *bis in idem* não significa que apenas uma única sanção poderá ser aplicada, mas sim que jamais serão aplicadas duas ou mais sanções de idêntica natureza e cujo bem jurídico tutelado seja o mesmo. Explicamos.

¹²⁴ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014. 498 p., p. 345.

Na seara do Direito Penal, além da pena restritiva de liberdade, costumeiramente a legislação determina a imposição de multa e até mesmo de um terceiro efeito sancionador acessório (ex.: perda dos produtos do crime, inabilitação do direito de dirigir, etc.) sem que isso configure dúplice punição vedada pelo sistema constitucional. Paralelamente, no âmbito tributário, também podemos vislumbrar a imposição de multas e medidas administrativas como o perdimento dos bens ou até mesmo sua destruição. Perceba-se que tais penas, ainda que decorram de uma única conduta ilícita praticada pelo agente, ostentam escopos completamente diferentes entre si.

No caso do subsistema tributário, por exemplo, a imposição de multa representará redução patrimonial indesejada pelo infrator com inegável efeito repressivo e, igualmente, ostentará efeito preventivo ao sinalizar para a comunidade a inexorável existência de consequências negativas oriundas da prática de condutas contrárias ao ordenamento jurídico. De outro lado, a apreensão de bens relacionados à conduta ilícita sancionada, v.g., introdução de mercadorias sem o devido recolhimento tributário em território nacional, evitará que as consequências do ilícito se propaguem para o restante da sociedade de forma difusa (violação à igualdade de condições concorrenciais, observância de normas fitossanitárias para importação de produtos, controle das fronteiras, etc.).

Como se vê, a vedação ao *bis in idem* não obsta que sanções de natureza diversa sejam fixadas, seja no âmbito de um mesmo subsistema de direito, seja em razão da incidência de preceitos de diferentes subsistemas. O relevante para que não haja descumprimento do preceito, lembrando que independentemente do subsistema em questão punições sempre são derivadas do unitário *ius puniendi* estatal, é que a natureza jurídica das medidas seja independente e com finalidades distintas.

Consideramos que o presente capítulo cumpriu sua finalidade de demonstrar que o princípio da vedação ao *bis in idem* punitivo emana sua eficácia sobre todo o direito punitivo brasileiro mesmo quando analisado apenas sob a perspectiva constitucional e de tratados internacionais. Em capítulo vindouro, exploraremos com maior vagar as emanações concretas que tal princípio jurídico pode oferecer no âmbito do direito punitivo tributário visto em sua plenitude (perspectiva penal e administrativa em conjunto).

3.1.3 *Direito ao silêncio (nemo tenetur se detegere)*

Norma trabalhada com menor atenção pela doutrina de direito tributário é encontrada no art. 5º, inciso LXIII, do texto constitucional. Segundo tal preceito, o *preso* será informado de seus direitos, dentre os quais o de *permanecer calado*, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de seu advogado. Corporifica-se em nosso ordenamento o direito ao silêncio (*nemo tenetur se detegere*)¹²⁵ àquele que se veja diante do *ius puniendi* estatal. Entretanto, ao utilizar a expressão “preso”, o constituinte estaria restringindo a eficácia da norma ao âmbito do Direito Penal ou tal garantia de não ser compelido a produzir provas contra si recai igualmente sobre o sujeito passivo da relação sancionadora administrativo-tributária?

A resposta para tal indagação perpassa pela identificação da natureza da norma em análise. Ou bem estamos diante de uma norma do tipo regra, de aplicação “tudo ou nada” de acordo com a sistematização de DWORKIN, ou bem estamos diante de um princípio, cuja incidência, segundo o mesmo autor, se dá através de uma “dimensão de peso” (*dimension of weight*) (DWORKIN, 2010).¹²⁶ Para a primeira hipótese, qualificação do dispositivo como regra, parece não haver dúvidas de que sua incidência restaria adstrita à seara penal do *ius puniendi* estatal, porquanto o direito ao silêncio estaria associado unicamente ao “preso”, condição restritiva de liberdade que, como se sabe, é exclusiva de tal campo normativo. Em contrapartida, caso identifiquemos no inciso LXIII do art. 5º da Constituição Federal um verdadeiro princípio, ou “mandado de otimização” na terminologia de ALEXY, sua eficácia ostentará potencialidade para se irradiar sobre as mais diversas áreas do sistema com ele compatível, o que incluirá o direito sancionador de natureza administrativo-tributário, corolário do *ius puniendi* estatal que é uno. Isso ocorrerá por conta da condição de norte axiológico desempenhada pelos princípios em relação ao sistema em que esteja inserido. É necessário, portanto, trabalharmos as origens históricas da norma para que possamos delimitar seu espectro de incidência a partir da identificação de sua natureza.

Voltando nossos olhos às origens de tal garantia, identificamos que a gênese de tal preceito jurídico é relativamente recente sob perspectiva histórica. O direito ao silêncio, representado pela expressão latina *nemo tenetur se detegere*, não encontra reflexos nos

¹²⁵ Muito embora haja doutrina especializada que trabalhe diferenças pontuais entre os conceitos de “direito ao silêncio”, “*nemo tenetur se detegere*”, “direito a não auto-incriminação” e “direito de não produzir provas contra si mesmo”, pedimos vênias ao leitor para utilizarmos as expressões de forma indistinta ao longo do presente trabalho. Nossa preocupação recai exclusivamente sobre a existência (ou inexistência) de um direito de calar outorgado ao sujeito passivo da relação obrigacional tributária, bem como ao sujeito passivo da relação punitiva decorrente da violação das obrigações tributárias. Todas as expressões ora declinadas serão utilizadas para fazerem referência indistinta ao direito de não se manifestar perante a ação estatal.

¹²⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

sistemas jurídicos da antiguidade, das civilizações clássicas, Grega e Romana, ou mesmo da idade média. Somente no período do iluminismo é que tem início a consolidação da noção de que todo e qualquer acusado pelo poder público estatal não pode ser visto como um simples meio de prova sujeito à tortura e toda a sorte de medidas insidiosas tendentes a obtenção de uma confissão. Algumas das primeiras notas acerca de tal compreensão podem ser identificadas na clássica obra *Dos delitos e das penas* de CESARE BECCARIA, o qual identificou severa contradição existente entre a lei, que impunha ao acusado o dever de dizer a verdade, e os sentimentos naturais de defesa e liberdade (BECCARIA, 2000).¹²⁷

A Constituição norte-americana, claramente absorvendo os influxos do ideário iluminista, foi acrescida de sua V Emenda (1789) a qual preconiza: *No person shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself*.¹²⁸ Não obstante, foi a partir do século XX que a exata dimensão de tal garantia individual passou a ganhar os contornos que ostenta nos dias de hoje. A Suprema Corte norte-americana uniformizou a aplicabilidade da V Emenda naquele país quando do julgamento do célebre caso *Miranda v. Arizona*, oportunidade em que assentou a premissa de que, antes de qualquer questionamento por parte dos agentes do Estado, o investigado “deve ser informado de que tem o direito de permanecer calado, e que qualquer depoimento que fizer poderá ser usado como prova contra si mesmo”.

À medida que tal garantia foi adquirindo relevo nos mais diversos ordenamentos jurídicos ao redor do globo, tratados passaram a ser celebrados inserindo o direito ao silêncio no âmbito do direito internacional. Exemplificam tal movimento multilateral dos Estados: a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, aprovada em 22 de novembro de 1969 na Conferência de São José da Costa Rica; o Pacto Internacional sobre Direito Civis e Políticos, editado em 16 de dezembro de 1966 pela Assembleia Geral das Nações Unidas; e também a Declaração Universal dos Direitos do Homem, aprovada em 1948 pela Assembleia Geral das Nações Unidas, cujo texto trabalha o direito ao silêncio de forma implícita (QUEIJO, 2003).¹²⁹

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro por intermédio dos Decretos nº 592 e 676 de 1992, preconiza que “toda pessoa tem o direito de não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a declarar-se culpada”.¹³⁰ Percebe-se o gradativo aprimoramento na compreensão da norma jurídica, a qual

¹²⁷ BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. São Paulo: Edipro, 2000.

¹²⁸ Disponível em <http://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm>

¹²⁹ QUEIJO, Maria Elizabeth. *O direito de não produzir prova contra si mesmo: o princípio *nemo tenetur se detegere* e suas decorrências no processo penal*. São Paulo: Saraiva, 2003. P. 26

¹³⁰ Art. 8º, g, do Decreto n. 676, de 06 de novembro de 1992.

deixa de vincular a garantia à não autoincriminação exclusivamente ao “preso” e passa a estendê-la a toda circunstância em que o sujeito se veja diante do *ius puniendi* estatal. Nesse mesmo sentido, caminha EDUARDO CAVALCANTI:

No enunciado apresentado, sobressaindo-se o princípio de não declarar contra si mesmo, corolário do princípio da liberdade e da ampla defesa, esse deve servir de inspiração a todo ordenamento jurídico, não só por estar contextualizado no bojo constitucional, mas pela intenção de preservação da liberdade e da ampla defesa em situações que possam levar o indivíduo a uma condenação, ou seja, frente ao *jus puniendi* Estatal.¹³¹

A ampliação e consolidação do direito ao silêncio no cenário jurídico mundial e brasileiro, culminando em sua inserção formal no texto constitucional e a consequente retirada da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos, autorizam-nos a afirmar que estamos diante de um direito dotado de fundamentalidade. A noção de direito fundamental aqui utilizada nos é dada por INGO SARLET, segundo o qual:

Os direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram por seu conteúdo, e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).¹³²

Esta breve análise da evolução histórica do direito ao silêncio permite-nos concluir que a norma inserta no art. 5º, inciso LXIII, da CF conforma em nosso sistema princípio fundamental geral diretamente conectado a outros princípios igualmente relevantes, tais como: liberdade, devido processo legal e presunção de inocência. Sendo assim, é inegável que todo o indivíduo que se veja acossado pelo *ius puniendi* estatal poderá invocar o princípio do *nemo tenetur se detegere* como norma potencialmente aplicável ao caso concreto. O que variará, de acordo com o subsistema em que estejamos laborando (penal, administrativo-sancionador ou sanções de natureza civil), será a profundidade com que tal garantia atuará ante os diferentes conflitos principiológicos que cada caso e cada subconjunto do ordenamento jurídico oferecerão. Sobre o tema discorre BULOS:

¹³¹ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009, p. 43.

¹³² SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 82.

Como decorrência do direito de permanecer calado, o privilégio contra a autoincriminação traduz o direito público subjetivo, assegurado a qualquer indiciado, imputado ou testemunha. A jurisprudência do Pretório Excelso (STF, HC 75.244-8/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 26-4-1999) e a doutrina (Antônio Magalhães Gomes Filho, *Direito à prova no processo penal*, p. 113; Antônio Scarance Fernandes, *Processo penal constitucional*, p. 262) entendem que, embora o inciso LXIII do art. 5º fale em *preso*, a exegese do preceito constitucional deve ser no sentido de que a garantia alcança toda e qualquer pessoa, pois, diante da presunção de inocência, que também constitui garantia fundamental do cidadão, a prova da culpabilidade incumbe exclusivamente à acusação [...].¹³³

Sintetizando, podemos afirmar que o art. 5º, inciso LXIII, da CF será validamente trazido ao debate sempre que houver uma pretensão punitiva/repressora advinda do poder estatal e consubstanciada em um “procedimento de natureza extrapenal, investigação criminal ou processo penal com o objetivo de apurar determinado fato ou, ainda, havendo risco concreto de autoincriminação” (CAVALCANTI, 2009, p.70).¹³⁴ O antagonismo entre o *ius puniendi* estatal e o indivíduo gera as circunstâncias necessárias para que a norma do art. 5º, inciso LXIII da Constituição Federal irradie os seus efeitos sobre o caso concreto.

Com tal conceito já podemos excluir do âmbito de atuação do direito ao silêncio as relações obrigacionais tributárias, sejam elas atinentes ao recolhimento do tributo (“obrigações principais”), sejam relacionadas aos deveres de colaboração (“obrigações acessórias”), porquanto tal peculiar espécie de cobrança compulsória estatal em nada se relaciona com a imposição de sanções pelo cometimento de ilícitos. Pelo contrário, a relação obrigacional tributária pressupõe a ausência de caráter punitivo e funda-se no dever fundamental de recolher tributos que recai sobre todos os integrantes da sociedade.

O espectro de atuação do art. 5º, inciso LXIII, da CF não alcança as relações obrigacionais tributárias ordinárias, uma vez que “não há propriamente o poder punitivo Estatal, mas sim o dever da Administração Pública de gerir a arrecadação tributária” (CAVALCANTI, 2009, p. 71).¹³⁵ No âmbito das relações tributárias de natureza contributiva e colaborativa, prepondera o interesse da coletividade em ver o Estado monetariamente amparado para que as necessárias políticas públicas sejam colocadas em prática, razão pela qual não pode o contribuinte tentar se escudar de suas obrigações ao argumento do direito ao silêncio. Não obstante, é inegável a existência de um ponto de tensão indireto entre o *nemo*

¹³³ BULOS, Lammêgo Uadi. **Constituição Federal anotada**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 315.

¹³⁴ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009.

¹³⁵ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009.

tenetur se detegere e as obrigações de índole tributária, porquanto atos ilícitos relacionados ao seu descumprimento ensejam a incidência do direito sancionador em espectro amplo (administrativo e penal), campo em que a atuação da garantia ao silêncio, como visto, é inquestionável.

Imaginemos a hipótese de um contribuinte que ostente débito perante a Fazenda Pública e se veja figurando no polo passivo de um procedimento fiscal. Como se sabe, o procedimento administrativo fiscal tem como função primária a identificação do fato gerador e lançamento do respectivo tributo. Não se trata de uma manifestação imediata do *ius puniendi* estatal, mas do método através do qual a Administração Pública promove a constituição definitiva de crédito oriundo de relação obrigacional tributária. Sob tal perspectiva, não há dúvidas de que o contribuinte em questão não estará escudado pelo princípio do *nemo tenetur se detegere* e, portanto, deverá prestar absolutamente todas as informações relacionadas ao fato gerador que lhe forem solicitadas.

Entretanto, e se acrescentarmos ao nosso exemplo a circunstância de o contribuinte ter previamente fraudado sua contabilidade com o intuito de impedir o conhecimento do fato gerador pelo Fisco? Neste cenário, a prestação de informações à Administração Pública inexoravelmente acarretará o subseqüente exercício do *ius puniendi estatal*, seja pela via administrativo-tributária, seja pela via penal. De um lado, nosso fictício sujeito passivo da obrigação é compelido a apresentar todos os dados relacionados àquele determinado fato jurídico apto a gerar imposição tributária, mas, de outro, a Constituição lhe outorga o direito de não produzir prova contra si mesmo diante do *ius puniendi* estatal. O contribuinte ver-se-á diante do conflito entre duas normas autoexcludentes quando chamado pela Administração Pública a prestar informações acerca do fato, notadamente o dever de colaborar com a Fazenda Pública, aplicando-se o princípio do *nemo tenetur se detegere*.

A doutrina espanhola (vide item 3.3.1 do presente trabalho) já havia identificado o conflito existente entre o dever de colaboração inerente às relações tributárias e o direito de não produzir provas contra si mesmo. Tal problemática foi levada ao Tribunal Constitucional Espanhol que, no bojo da STC 197/1995, reconheceu expressamente que o princípio do *nemo tenetur se detegere* ostenta aplicabilidade no âmbito do direito sancionador de índole administrativa, ainda que observadas as respectivas peculiaridades de tal subsistema:

[...] no puede suscitar ninguna duda que ele derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas sin

perjuicios de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el Derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24.2 de la CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudiera imputar o a declarar en tal sentido. El ejercicio del ius puniendo del Estado en sus diversas manifestaciones está sometido al juego de la prueba de cargo o inculpativa de la conducta reprochada y a un procedimiento en el que la persona a la que se le imputa o pueda imputar aquella pueda ejercer su derecho a la defensa, de modo que, también en el procedimiento administrativo sancionador, la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción vincula a la Administración, que concentra las funciones de acusador y decisor, sin que el sujeto pasivo de la actuación sancionadora esté obligado a declarar contra sí mismo (STC 197/1995).¹³⁶

Como já trabalhamos nos capítulos anteriores, a questão em território espanhol acabou sendo legislativamente equacionada quando da edição da Ley 01/1998, a qual separou o procedimento administrativo de liquidação do tributo do respectivo procedimento sancionador. Quando a autoridade administrativa verificar a possibilidade de que um ato ilícito tenha sido praticado pelo contribuinte, a ela incumbe imediatamente dar início a um procedimento sancionador autônomo no qual o exercício do direito ao silêncio será amplo e irrestrito. Em contrapartida, no seio do procedimento de liquidação tributária, por não se tratar de ato de índole punitiva, o contribuinte não poderá deixar de colaborar com a Administração Fazendária¹³⁷.

A solução adotada na Espanha, consoante lição de PALAO TABOADA, acaba por solver integralmente a tensão existente entre o *nemo tenetur se detegere* e o dever de colaboração vigente na esfera tributária. Afirma o autor que “el problema de la aplicación del derecho a guardar silencio en el procedimiento de inspección sólo se plantea [...] en una situación de falta de separación de dicho procedimiento y el de liquidación” (TABOADA, 2008, p. 26).¹³⁸ A conclusão do autor espanhol acaba por revelar de forma inegável o problema existente no âmbito do direito sancionador tributário brasileiro, ou seja, a

¹³⁶ Disponível em <www.tribunalconstitucional.es>

¹³⁷ Identificamos inúmeras críticas na doutrina espanhola ao atual sistema vigente, porquanto, na prática, o procedimento autônomo sancionador acaba sendo submetido ao mesmo funcionário com competência para promover a liquidação tributária. Desse modo, a necessária garantia de não produzir provas contra si mesmo restaria mitigada pelo fato de que o agente do Estado já conhecia os fatos através do procedimento de lançamento. De qualquer sorte, trata-se de aspecto de operacionalização concreta da legislação tributária daquele país que escapa ao objeto do presente estudo e que em nada prejudica a conclusão de que, ao menos sob perspectiva normativa, o tema se encontra bem equacionado em território espanhol.

¹³⁸ PALAO TABOADA, Carlos. **El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario. Cuaderno Civitas**. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2008.

inexistência de um procedimento punitivo autônomo e distinto daquele utilizado para realização do lançamento tributário.

Já afirmamos que o procedimento administrativo fiscal não conforma uma manifestação imediata do *ius puniendi* estatal, mas do método através do qual a Administração Pública promove a constituição definitiva de crédito oriundo de relação obrigacional tributária. Todavia, em nosso sistema jurídico o mesmo procedimento utilizado para realização do lançamento se presta à imposição de multas pela prática de ilícitos tributários (perspectiva administrativa do direito sancionador tributário) e acabará por subsidiar o início de eventual persecução criminal por conta da conduta dolosa perpetrada pelo contribuinte contra os interesses da Fazenda Pública (perspectiva penal do direito sancionador tributário). A tensão existente entre o dever de colaboração que obriga o contribuinte e a garantia do *nemo tenetur se detegere* revela-se às escâncaras por conta da inexistência de procedimentos distintos de lançamento e punição em território nacional.

A breve análise do art. 5º, inciso LXIII, da CF brasileira ora realizada à luz da evolução histórica do direito ao silêncio, e da problemática acerca da tensão existente entre tal garantia e o dever de colaborar com a Administração tributária, autoriza-nos a extrair do presente capítulo algumas conclusões fundamentais para construção dos capítulos vindouros: (a) o direito ao silêncio consagrado na CF brasileira conforma-se como princípio fundamental geral diretamente conectado a outros princípios igualmente relevantes, tais como: liberdade, devido processo legal e presunção de inocência; (b) tratando-se de um “mandado de otimização”, portanto indicativo a todo o sistema jurídico, o direito ao silêncio não se restringe exclusivamente ao “ramo” penal do Direito brasileiro, mas a toda e qualquer circunstância em que o indivíduo seja antagonizado pelo *ius puniendi* estatal em sua perspectiva ampla (administrativa, civil e penal); (c) não se tratando as obrigações tributárias de relações jurídicas punitivas, o sujeito passivo não está autorizado a escudar-se de seus deveres de colaboração recorrendo ao princípio do *nemo tenetur se detegere*; (d) no Brasil, diferentemente do que ocorre em território espanhol, o procedimento de liquidação das obrigações tributárias serve simultaneamente para a imposição de sanções derivadas da prática de atos ilícitos nesta seara, o que gera evidente ponto de tensão entre o direito ao silêncio e os deveres de colaboração decorrentes das obrigações tributárias principais e acessórias.

Concluimos o presente capítulo assentando o entendimento que o art. 5º, inciso LXIII, da CF consagra o direito ao silêncio na seara do direito sancionador tributário brasileiro como um de seus princípios fundamentais. O conflito principiológico entre o direito

ao silêncio e o dever de colaboração de todos em face da Administração Fazendária, originado pela inexistência de procedimento punitivo autônomo no âmbito administrativo-tributário brasileiro, será objeto do vindouro capítulo 4.3.5 deste estudo, porquanto, por ora, importamos apenas deixar clara a vigência e aplicabilidade do *nemo tenetur se detegere* no seio de nosso direito sancionador tributário, mas não no âmbito das relações de índole meramente obrigacional. Os limites de sua aplicabilidade, repise-se, serão objeto do capítulo supramencionado.

3.1.4 *Vedação ao confisco*

A atual Constituição Federal brasileira, em seu art. 150, inciso IV, incluiu, dentre as limitações ao poder estatal de tributar, a vedação à utilização de “tributo com efeito de confisco”. Foi a primeira vez que norma dotada de tais contornos restou expressamente estabelecida em nosso sistema jurídico, ainda que juristas como PONTES DE MIRANDA e ALIMOAR BALEEIRO extraíssem preceito implícito análogo da Carta de 67/69 (DIFINI, 2007, p. 59).¹³⁹ De início, é preciso delinear o conceito de confisco para que a concretização da norma constitucional possa tomar corpo.

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.¹⁴⁰

Em uma primeira e apressada análise, o dispositivo poderia parecer carente de utilidade caso sua compreensão jurídica estivesse limitada a uma mera proibição ao legislador de instituir um específico e determinado tributo de caráter confiscatório, porquanto o art. 3º do CTN já afasta quaisquer sanções por ato ilícito (e confisco é inequívoca sanção) do conceito de tributo. Fosse esta a intenção da norma constitucional, não haveria outra

¹³⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

¹⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 201.

compreensão possível que não a existência de tautologia e ausência de função prática do texto em análise. Esta, inclusive, é a compreensão dada ao tema por importante doutrinador espanhol quando trabalha preceito análogo sob a perspectiva da legislação de seu país:

En rigor, a previsión constitucional que veda la confiscatoriedad del sistema tributario constituye, en principio, una previsión tautológica, porque la confiscación constituye un concepto que, por su propia esencia, permanece extramuros del ordenamiento tributario.¹⁴¹

Não obstante, valendo-se do velho adágio de que a lei não utiliza palavras em vão, LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI nos alerta que “o que se veda não é tributo que constitua confisco [...], mas tributação que de tal forma lesione o patrimônio, renda ou atividade lícita do contribuinte, que acabe por ter efeitos equivalentes ao confisco [...], causando, pela via indireta da tributação, o desapossamento dos bens do contribuinte pelo Fisco” (DIFINI, 2007, p. 10).¹⁴² A lesão vedada pelo art. 150, inciso IV, da CF não pressupõe a absorção integral do patrimônio do contribuinte, seja de uma determinada propriedade, seja das rendas amealhadas através das mais diversas atividades de fundo econômico imagináveis. Para incidir a proteção em tela basta que o sacrifício exigido do sujeito passivo da obrigação seja de tal modo demasiado que se aproxime do exaurimento do benefício econômico derivado daquele signo presuntivo de riqueza eleito pelo legislador como fato gerador.

É por tal razão que a norma resguarda o contribuinte de qualquer conduta Fiscal que culmine naquilo que denominou de “efeito de confisco”, haja vista que a supressão direta e integral do patrimônio já se trataria de simples e indubitável “confisco” que, nas palavras de MARTIN QUERALT, conformaria conduta “extramuros” ao sistema tributário. O próprio Supremo Tribunal Federal, no âmbito de decisão proferida no seio da ADI 2.010-2/DF, já declarou expressamente o alcance amplo do dispositivo em detrimento da mera proibição de confisco integral de bens do contribuinte. Disse o Min. Celso de Mello em decisão de sua lavra:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária 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

¹⁴¹ MARTIN QUERALT, Juan et al. Curso de Derecho Financiero Y Tributario. 18ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2007, p. 122.

¹⁴² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

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 (educação, saúde e habitação, por exemplo). [...] O Poder Público, especialmente em sede de tributação [...], não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade (STF, Pleno, ADI 2.010-2/DF, Min. Celso de Melo, abr/02).

A leitura do julgado possibilita-nos compreender que a vedação à tributação com efeito de confisco fornece ao jurista um conceito jurídico indeterminado que reclama concretização diante dos casos concretos com base em noções de razoabilidade. Identificar o momento exato em que o *quantum* reclamado pelo Fisco deixa de constituir exigência legítima necessária à manutenção do Estado Fiscal para se tornar instrumento inconstitucional voltado a produzir “efeito de confisco” constitui tema de difícil solução. Contrapõem-se, em tais hipóteses limítrofes, inúmeros princípios igualmente albergados pela CF, tais como o direito de propriedade e livre iniciativa, de um lado, e a redução de desigualdades sociais por intermédio do Estado Democrático e de Direito, do outro. A solução para contradições entre diferentes mandados de otimização somente poderá ser encontrada através do enfrentamento dos elementos concretos de cada caso no âmbito de uma sólida argumentação racional embasada no sistema jurídico.

Sinale-se, ainda, que o art. 150, inciso IV, da CF ostenta as características necessárias para que seja considerada cláusula pétrea em nosso sistema tributário, nos moldes do que dispõe o art. 60, inciso IV, da CF. Segundo DIFINI, constata-se que a proibição à utilização de tributo com efeito de confisco figura dentre os direitos individuais do contribuinte, “oponível ao poder tributário do Estado. Estes (os direitos individuais) não são apenas os que se encontram topograficamente nos incisos do art. 5º [...], até porque o §2º do mesmo art. 5º esclarece que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados” (DIFINI, 2007, p. 62).¹⁴³ Tal constatação demonstra a relevância da norma em estudo, pois tal proteção constitucional, ao ser qualificada como direito individual dotado de fundamentalidade, não pode ser suprimida sequer por intermédio de ação do poder constituinte derivado.

As características já identificadas da norma constitucional em estudo permitem o avanço em mais um passo na presente investigação acerca de sua aplicabilidade no âmbito do direito sancionador tributário, notadamente a correta identificação de sua natureza jurídica. O

¹⁴³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

preceito que veda efeitos confiscatórios no âmbito do sistema tributário aplica-se por intermédio de simples subsunção a uma gama restrita de casos ou, alternativamente, conforma regra sistematizadora do sistema tributário a ser concretizada de forma ampla quando verificado o entrechoque de princípios relacionados à atuação do Estado Fiscal? *Quid iuris?*

Em tal seara, mostra-se relevante descartar de plano eventual tentativa de aproximação do art. 150, inciso IV de um enquadramento do tipo “regra”, ou seja, espécie normativa cuja aplicação se realiza por mera aplicação de lógica dedutiva:

A vedação em questão tem valor de fundamentalidade no campo do direito constitucional tributário, sendo uma das justificações éticas do sistema jurídico tributário. Seu valor nomogenético (no caso, na via negativa) é evidente: impede a criação de quaisquer normas que levem à utilização de tributos com efeito confiscatório. A norma em questão se caracteriza pela sua intensa abertura semântica e conseqüentemente elevado grau de vagueza, o que, por si só, impede a sua aplicação por subsunção, característica das regras. Não há como em operação *estritamente lógica*, menos ainda lógico-dedutiva, simplesmente constatar a ocorrência da hipótese de incidência da norma e então aplicá-la, subsumindo o fato ocorrido. Ela exige, para sua aplicação, *concreção*, ou seja, determinação de seu significado e alcance, só possível pela consideração, pelo aplicador, de diversos elementos extra-sistemáticos, que auxiliarão a compreender seu âmbito e extensão de incidência. Só a reiteração da aplicação, pela avaliação de tais elementos extra-sistemáticos, a partir dos casos concretos, através do pensamento problemático (a partir do problema), e não lógico-dedutivo (a partir da premissa maior), levará à maior determinação de seu conteúdo e significado.¹⁴⁴

Afastada a possibilidade de classificação do dispositivo do art. 150, inciso IV, da CF como regra, naturalmente os olhos da presente investigação voltam-se imediatamente à categoria dos princípios jurídicos. Assim, atendo-nos às premissas metodológicas eleitas desde o início do presente trabalho, colacionamos uma vez mais as notas distintivas estabelecidas por CANARIS para a caracterização de normas como princípios jurídicos vigentes e diretivos dentro de um determinado sistema:

Salientem-se, aqui, quatro características: os princípios não valem sem exceção e podem entrar entre si em oposição ou contradição; eles não têm pretensão de exclusividade; eles ostentam o seu sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas; e eles precisam, para a sua realização, de uma concretização através de subprincípios e valores singulares, com conteúdo material próprio. [...] Mostra-se, assim, amplamente, que as conseqüências jurídicas quase nunca se deixam retirar, de forma imediata, de mera combinação dos diferentes princípios

¹⁴⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 75-76.

constitutivos do sistema, mas antes que, nos diversos graus da concretização, surgem sempre novos pontos de vista valorativos autônomos¹⁴⁵.

Por identificar no art. 150, inciso IV, da CF, muitas das características arroladas por CANARIS, abalizada doutrina passou a sustentar que a norma, utilizando-nos da nomenclatura de DWORKIN, é aplicável através de sua “dimensão de peso”. (DWORKIN, 2010).¹⁴⁶ Deste modo, a vedação constitucional conformaria indubitável princípio integrante do sistema jurídico tributário brasileiro. Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, por exemplo, sequer de um princípio autônomo estaríamos tratando, mas de um simples subprincípio derivado da capacidade contributiva, *in verbis*:

Estamos também convencidos de que o princípio da não confiscatoriedade [...] deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente as leis que criam impostos, ao levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes, não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas.¹⁴⁷

Com a devida vênia ao autor, um dos mais importantes tributaristas brasileiros, pensamos que o trecho ora transcrito guarda uma série de problemas que acabam por afastar a validade de suas conclusões. Em primeiro lugar, o âmbito de aplicação da norma não se restringe a impostos, mas a qualquer espécie tributária que gere o malfadado efeito de confisco. Ademais, como já visto, caso a exação viesse a “esgotar” a riqueza tributável, estaríamos falando de simples e direto confisco, porém o âmbito de proteção trabalhado pelo art. 150, inciso IV, da CF é mais amplo, vedando condutas que indiretamente se aproximem desse “esgotamento”. Por fim, ao afirmar que se trata de um princípio derivado de outro, retira-se integralmente sua operatividade, haja vista que a simples análise da questão sob a perspectiva da capacidade contributiva já se faria suficiente para afastar situações teratológicas. Quanto a esta última crítica, notadamente a autonomia da norma do art. 150, inciso IV, da CF, percuciente as observações realizadas por ARRUDA:

[...] apenas uma construção semântica artificial pode afirmar que um princípio é corolário lógico de outro. Existem, em casos como esse, mais

¹⁴⁵ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 88 e 99.

¹⁴⁶ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

¹⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 70.

uma vontade do jurista em provar suas intenções por meio retórica vestida de uma cientificidade lógica. Capacidade econômica está para o direito tributário como a dignidade da pessoa humana está para o direito constitucional e para os direitos humanos. A capacidade econômica, para ser invocada, necessita de dois polos: quem possui e quem não possui – aqui não podemos confundir com o código binário inerente ao sistema econômico -, enquanto a vedação ao tributo com efeitos confiscatórios exige também uma forma de dois lados: excesso e não excesso referente à alíquota. Daí observamos uma diferença trivial entre os dois princípios: muitas vezes aqueles que têm poder financeiro estão aptos a ser protegidos pela vedação ao confisco. Pois, caso contrário, afirmaríamos que um milionário não é respaldado pelo art. 150, IV, da CF/1988. Ora, um banqueiro, conforme a carga tributária empregada no Brasil e mesmo no restante do planeta, jamais sofrerá diminuição patrimonial relevante – assim, não seria protegido constitucionalmente pelo referido dispositivo, pelo primado da igualdade e da propriedade, evento que ocorreria exclusivamente se incidisse sobre sua pessoa um novo tributo com alíquota tão elevada que o inviabilizasse de acessar bens necessários, episódio que apenas ocorreria no caso de falência.¹⁴⁸

Na esteira de LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFNI, compreendemos que a norma do art. 150, inciso IV da Constituição Federal, para além de constituir um princípio autônomo, conforma uma espécie normativa muito particular. De acordo com o autor, a vedação à instituição de tributação com efeito confiscatório, muito embora possa ser considerada um princípio em sentido amplo, jamais será objeto de ponderação a entrar em conflito com outros princípios jurídicos do sistema tributário brasileiro. O art. 150, inciso IV sempre atuará como norma de colisão a solver as oposições estabelecidas entre os demais princípios relacionados à tributação, por exemplo, capacidade contributiva, progressividade, boa-fé, capacidade colaborativa, direito de propriedade, etc. Leciona o tributarista:

Não se trata de regra, enquanto norma suscetível de aplicação por subsunção; nem de princípio no sentido mais estrito, enquanto norma que define um estado de coisas a ser buscado, na maior medida do possível, mas sim de um princípio (como os de razoabilidade e proporcionalidade) que incide sobre a aplicação de outros princípios, constituindo instrumento para se encontrar a solução, no caso concreto, diante da ocorrência de colisão entre aqueles princípios que constituem mandamentos de otimização ou *prima facie*: em sintética e, a nosso ver, mais adequada denominação (pela sua referência à função da norma) diremos *norma de colisão*. [...] Como norma de colisão, dirá quando um meio de tributação é justificado (sem efeito confiscatório) ou injustificado (com efeito confiscatório) para atingir um fim determinado. Não se lhe aplica, mas substitui (em determinados casos de colisão de princípios, mais afetos à sua operatividade) a aplicação

¹⁴⁸ ARRUDA, Octaviano Padovese de. Tributos com efeito de confisco. Casos de paradoxos desenfiados pela doutrina. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**.

do princípio da proporcionalidade, como norma de solução de colisões de princípios (em sentido estrito).¹⁴⁹

Temos, assim, que a norma constitucional que veda tributação com efeitos confiscatórios reclama concretização diante de cada caso concreto, atuando, no âmbito do sistema tributário brasileiro, como verdadeira *norma de colisão* (ou postulado normativo na terminologia adotada por HUMBERTO ÁVILA)¹⁵⁰ voltada a solver conflitos eventualmente estabelecidos entre os princípios informadores das relações travadas entre Estado e contribuintes.¹⁵¹ Finalmente, estabelecida a natureza da norma em estudo, restamos autorizados a ingressar especificamente no corte epistemológico do presente trabalho para definirmos se o “efeito confiscatório” vedado ao sistema tributário brasileiro igualmente abrange as medidas sancionadoras que lhe são correlatas.

Parcela considerável da doutrina compreende que o art. 150, inciso IV, da CF não ostenta aplicabilidade quando o tema em discussão envolva sanções administrativas tributárias, mais especificamente multas. Afirma-se, com apoio no art. 3º do CTN, que o conceito de tributo não alberga sanções pela prática de ato ilícito, razão pela qual a expressa referência constitucional à “tributação com efeito de confisco” afasta de seu espectro de incidência as multas tributárias. Neste sentido, inclusive, há julgados esparsos do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. [...] III – A multa moratória não está adstrita à regra de não confisco, que deve ser seguida apenas para fins de fixação de exação. Pelo contrário, deve, em regra, ser aplicada sem indulgência, evitando-se futuras transgressões às normas que disciplinam o sistema de arrecadação tributária, não merecendo respaldo a pretensão do recorrente de ver reduzida tal penalidade (STJ, 1ª T, Resp 660692/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, fev/06).

Ainda assim, mesmo os juristas que sustentam a inaplicabilidade do art. 150, inciso IV, da CF às multas tributárias, acabam por utilizar outros princípios como instrumentos de controle da legitimidade das sanções. Negam a possibilidade, aparentemente acolhida pelo acórdão do Superior Tribunal de Justiça, de que as multas não sofram qualquer

¹⁴⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p.79-89.

¹⁵⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹⁵¹ Para detalhada análise acerca da aplicabilidade da norma de colisão a cada uma das espécies tributárias, reportamos o leitor à obra: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

espécie de restrição ou controle idoneidade no que tange ao seu aspecto quantitativo. Neste sentido, por exemplo, ANTÔNIO JOSÉ DA COSTA refere que “no caso de penalidade exacerbada, poderia ser alegada a quebra do princípio da proporcionalidade, mas nunca o efeito (tributário) confiscatório” (*apud* DIFINI, 2007, p. 237).¹⁵² Em sentido similar, porém sem negar a eficácia da norma de colisão do art. 150, inciso IV, da CF, no âmbito do direito sancionador tributário, LEANDRO PAULSEN leciona:

São inadmissíveis as multas excessivamente onerosas, insuportáveis irrazoáveis. O princípio impede se possa reconhecer validade a uma multa quando se evidencie o descompasso entre o grau da infração e a punição cominada. Conforme se vê abaixo, o STF já reduziu multas desproporcionais, sendo certo que a falta de referência expressa às multas tributárias no art. 150, IV, da CF – que se refere à “utilização de tributo com efeito de confisco” – não foi óbice à sua invocação e aplicação. Note-se que tanto a instituição de tributos como a previsão de multas devem conformar-se não apenas ao princípio da legalidade, mas também aos demais princípios, sob pena de invalidade. Não é o fato de a multa estar prevista em lei que dispensa a análise da validade do dispositivo. Cabe chamar atenção ainda para o fato de que não há impedimento a que se reduza multa excessiva, expurgando-a do excesso inconstitucional.¹⁵³

Mantendo coerência com o que sustentamos até o presente momento, estamos ao lado daqueles que sustentam a autonomia da norma do art. 150, inciso IV, da CF, negando-lhe uma operatividade meramente colateral aos postulados da proporcionalidade ou da razoabilidade. A vedação à utilização da tributação com efeitos confiscatórios possui eficácia jurídica própria e não pode ser confundida com outros princípios integrantes do sistema jurídico. Como nos alerta LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, “a rigor, o princípio da proporcionalidade, com sua estrutura formal de três subprincípios, sequer se presta ao exame da gravosidade das multas, eis que seu emprego se dá no caso de colisão de princípios e não da valoração do elemento quantitativo da regra que impõe multa” (DIFINI, 2007, p. 238)¹⁵⁴.

Ainda mais relevante do que ressaltar a eficácia própria da norma jurídica em estudo é a desconstrução do argumento de que as multas, por não se enquadrarem no conceito de tributo, estariam infensas à vedação do art. 150, inciso IV, da CF. A finalidade do preceito,

¹⁵² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

¹⁵³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 226.

¹⁵⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

como exaustivamente mencionado nos parágrafos antecedentes, está em retirar do Estado a faculdade de utilizar o sistema tributário como instrumento dissimulado para expropriar de forma ilegítima bens dos contribuintes. Admitir que as multas erigidas para punir ilícitos atrelados às obrigações tributárias possam ser estabelecidas em qualquer valor imaginável pelo legislador significaria retirar toda e qualquer operatividade do princípio jurídico (aqui referido em sua nomenclatura de sentido amplo). Construiríamos um “atalho” para burla do preceito constitucional sem que quaisquer restrições jurídicas pudessem ser apresentadas ao Estado Fiscal. Em sentido similar, LEONARDO FREITAS pontua:

Não duvidamos que a multa e o tributo (de per se considerado) são entes distintos. Na esteira do que expusemos, a proibição do confisco foi erigida ao patamar de princípio constitucional por decorrência da proteção à propriedade privada, sendo defeso ao Poder Público amesquinhar, de qualquer sorte, este escudo. Ora, o que seria a imposição de multas com conteúdo confiscatório se não expediente de amesquinçamento, por via oblíqua, da propriedade privada do contribuinte? Neste descortinar, pode-se trazer à colação um célebre adágio latino a que se subsume o caso em comento: *ubi eadem est ratio, eadem est jus dispositio*, em nosso vernáculo: onde há a mesma intenção, aplica-se o mesmo dispositivo de lei. Por terem a mesma *ratio*, qual seja, a proteção da propriedade privada do contribuinte, tanto a aplicação da multa como a imposição de tributo devem se submeter à dicção de uma mesma norma.¹⁵⁵

Valendo-nos de um exemplo na modalidade de *reductio ad absurdum*, bastaria ao ente tributante a imposição de uma multa moratória calculada no patamar de 300% sobre o valor da receita do contribuinte para que, invariavelmente, o patrimônio de milhares de devedores fosse expropriado pelo Estado com aparente legitimidade apenas para que o sistema fosse aplicado “sem indulgências”, conforme expressão eleita pelo Superior Tribunal de Justiça. Deste modo, o simples atraso de 24 horas na quitação de uma obrigação fiscal, ainda que derivada de mera falha operacional da contabilidade empresarial, autorizaria o confisco tributário pela via punitiva sem que a proteção do art. 150, inciso IV, da CF se fizesse presente.

Tal interpretação, com a devida vênia dos juristas que pensam de maneira diversa, não nos parece adequada. Se a exegese sob perspectiva finalística da norma do art. 150, inciso IV da CF parece ao leitor argumento insuficiente para justificar sua incidência também sob as multas tributárias, trazemos à baila o art. 113, §1º, do CTN. Segundo tal dispositivo, as penalidades pecuniárias conformam obrigação tributária principal. Inúmeras são as críticas

¹⁵⁵ FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, nº 54, fev. 2004.

doutrinárias que recaem sobre a redação do dispositivo em tela, a qual equipara indevidamente a obrigação de índole tributária com sanções por ato ilícito. As devidas anotações sobre o tema são realizadas no vindouro capítulo 4.2.1.1 deste trabalho, porém adiantamos que a falta de técnica do legislador é costumeiramente relevada pelo intuito da norma em outorgar maior praticabilidade ao sistema. A equiparação das multas à obrigação tributária principal sob a perspectiva do direito positivo, embora seja causa de uma série de problemas que serão adiante abordados, acaba por legitimar a aplicação de princípios tributários às suas respectivas infrações ao determinar a incidência do mesmo regime jurídico. Em sentido análogo, SACHA CALMON pontua que:

[...] multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.¹⁵⁶

O entendimento no sentido de que o art. 150, inciso IV, da CF tem franca aplicabilidade na seara do direito punitivo tributário está consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Antes mesmo de 1988, a corte de vértice do Poder Judiciário brasileiro já vinha reconhecendo a possibilidade de redução do montante das multas tributárias cujo montante viesse a ser considerado abusivo.¹⁵⁷ Posteriormente, já sob a égide da Constituição vigente, em duas oportunidades distintas em sede de controle concentrado de constitucionalidade o Tribunal preemtoriamente afirmou a incidência da norma do art. 150, inciso IV, sobre os preceitos punitivos de índole tributária. Notadamente:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (STF, Pleno, ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, out/02)

¹⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 67.

¹⁵⁷ Julgados do STF anteriores à CF de 1988 que reconheceram a possibilidade de revisão judicial de multas cujo valor fosse considerado abusivo: RE 55.906/SP, RE 61.160/SP, RE 78.291/SP e RE 91.707/MG.

[...] PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO--CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. [...] (STF, Pleno, ADI 1075 MC, Rel. Min. Celso de Melo, nov/06)

As manifestações da mais alta corte brasileira, em sede de controle normativo abstrato, acerca da submissão das multas fiscais à vedação constitucional de tributação que redunde em efeito confiscatório (art. 150, inciso IV, da CF) dão fecho à questão ora debatida no presente capítulo. A norma de colisão em questão, que é princípio jurídico em sentido amplo e dotado de autonomia e particularidades em relação aos demais mandados de otimização que informam o sistema tributário nacional, indubitavelmente estende sua eficácia sobre o direito sancionador tributário brasileiro. Tal conclusão permitirá que, no capítulo de conclusão desta dissertação (4.3), dedicado à análise crítica do atual estado de nosso sistema punitivo relacionado aos atos ilícitos vinculados às obrigações tributárias, utilizemos de tal princípio para avaliar a legitimidade de algumas das multas previstas em nossa legislação.

3.2 Atual conformação punitiva infraconstitucional do Direito Tributário brasileiro

Traçadas sob as balizas dos princípios e regras constitucionais, as normas de Direito Tributário brasileiro impõem obrigações principais, de natureza contributiva relacionada ao pagamento de tributos, e acessórias, prestações positivas ou negativas (fazer ou não fazer) no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (DIFINI, 2003)¹⁵⁸.

As obrigações principais encontram fundamento de validade no que a doutrina especializada denomina de dever fundamental de pagar tributos, cognoscível através de uma interpretação sistemática da Constituição Federal, que impõe a cada integrante da sociedade sua proporcional parcela de contribuição com os recursos necessários para que o Estado se desincumba dos mais variados misteres que lhe foram atribuídos ao longo do tempo. Consistem em prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN). Diz-se que se trata de obrigação proporcional, porquanto a tributação somente se mostrará legítima enquanto respeitar a capacidade contributiva de cada sujeito passivo. O valor reclamado a título de exação deve ser apto a partilhar a demonstração de riqueza do contribuinte com o Poder Público sem, entretanto, despir o contribuinte dos recursos necessários a sua existência digna e produtiva.

De outro lado, as obrigações acessórias consistem em prestações de fazer ou não fazer, atribuídas pela legislação àqueles que ostentem relação, ainda que indireta, com o fato gerador. Trata-se de obrigações destinadas a facilitar a atividade fiscal da Fazenda Pública, *v.g.*, dever de retenção de valores relacionados à determinada transação comercial, dever de prestar informações relacionadas ao trânsito de mercadorias, etc. Tais obrigações acessórias, segundo alguns autores, encontram seu fundamento de validade em um correlato dever igualmente cognoscível através de interpretação sistemática da Constituição Federal, notadamente o “dever fundamental de colaboração”. Nesse sentido, LEANDRO PAULSEN:

Obrigações de caráter formal ou instrumental, como as obrigações tributárias acessórias, não impõem o pagamento de tributos. Pode-se dizer, por isso, que são obrigações com natureza de colaboração. Estão fundadas no dever fundamental de colaboração de qualquer pessoa com a Administração Tributária. A lei instituidora de tais obrigações será válida na medida em que as instituir atentando para a capacidade de colaboração de tais pessoas,

¹⁵⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

observando a razoabilidade e a proporcionalidade. Envolvem o Fisco e qualquer pessoa, contribuinte ou não.¹⁵⁹

Ocorre, como em qualquer outro ramo jurídico, que a violação de qualquer destas modalidades obrigacionais decorrentes da relação jurídica de natureza tributária conforma “ato ilícito”, fenômeno abundantemente tratado nos capítulos precedentes. A violação do ordenamento jurídico atenta contra o dever geral de observância das leis e atrai de forma inafastável a incidência do *ius puniendi* estatal.

Assim como ocorre no Direito Sancionador espanhol e português, o Direito brasileiro encampou dúplice perspectiva punitiva para os atos ilícitos praticados no âmbito do Direito Tributário. O legislador brasileiro, valorando as violações à legislação tributária, reputou que tais práticas tanto podem redundar em ilícito dotado de “dignidade penal” quanto, alternativamente, ato a ser repreendido exclusivamente por normas punitivas de natureza “administrativa”. Buscaremos, nas páginas que se seguem, apresentar essa forma de resposta dúplice ao ilícito tributário estabelecido por nossa legislação infraconstitucional, identificando sua atual conformação normativa para que, em capítulo subsequente, possamos analisar criticamente tais preceitos e identificar se, eventualmente, há violações aos já trabalhados fundamentos basilares do Direito Sancionador.

3.2.1 *Direito sancionador tributário de matriz administrativa (Direito Tributário Penal).*

No Brasil, a primeira vertente normativa a tutelar a correta observância das obrigações tributárias é aquela de natureza “não penal”, portanto relacionada às normas integrantes do subsistema de Direito Tributário. Aqui, o principal¹⁶⁰ método erigido para punir o agente que cometa ilícitos relacionados à violação de obrigações tributárias, sejam elas principais, sejam acessórias, foi a imposição de multas, ou seja, prestações pecuniárias compulsórias cujo escopo é punir o infrator reduzindo sua esfera patrimonial. Esse conjunto de normas costumeiramente trabalhadas exclusivamente no âmbito do autônomo ramo

¹⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. 519 p., p. 175-176.

¹⁶⁰ Falamos em “principal” método por conta da existência de sanções paralelas também no âmbito administrativo, tais como o perdimento de mercadorias, retenção aduaneira, interdição de estabelecimento, dentre outras.

jurídico tributário é denominado por grande parcela da doutrina como “Direito Tributário Penal”.

3.2.1.1 *Generalidades acerca da norma sancionadora tributário-administrativa*

Premissa a ser resgatada ao adentrarmos no estudo do “Direito Tributário Penal”, o qual corresponde ao regramento das sanções administrativas estatuídas pelo próprio “ramo tributário” em resposta às violações de seus preceitos, é a necessidade de observância da regra da legalidade. Consoante já trabalhado em tópico anterior, tanto as normas tributárias de matriz obrigacional quanto normas tributárias de matriz sancionadora reclamam a edição prévia de lei pelo Poder Legislativo, sob pena de ilegitimidade, seja da obrigação tributária, seja da sanção que se pretenda estabelecer. Ao largo de tal unicidade quanto à fonte adequada para sua instituição, normas tributárias sancionadoras e obrigacionais ostentam particularidades e similitudes, pontos de afastamento, mas também de estreita correlação, elementos esses que reclamam adequada identificação para que possamos traçar um perfil coerente do Direito Tributário Penal.

Destarte, noção relevante a ser consolidada para compreensão do tema diz respeito às relações existentes entre hipótese de incidência, fato gerador e tributo e, de outro lado, norma sancionadora, ato ilícito e multa. Consoante alerta-nos LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, o papel desempenhado por cada um desses institutos já nos apresenta seus primeiros traços ao distinguirmos os antecedentes das normas que impõem obrigações tributárias dos antecedentes das normas de escopo punitivo, porquanto “hipótese de incidência do tributo é ato lícito, enquanto o da norma sancionatória (seja administrativa, seja criminal) é ato ilícito” (DIFINI, 2003, p. 22).¹⁶¹

Louvando-nos da lição de GERALDO ATALIBA, no intuito de compreender os elementos integrantes das normas de matriz obrigacional tributária, a hipótese de incidência relaciona-se com a descrição feita em lei de “um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato”, cuja realização “no mundo fenomênico [...] determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo” (ATALIBA, 2008, p. 53).¹⁶² Como se vê, a descrição normativa abstrata de um fato que, quando realizado, implicará conformação de uma

¹⁶¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

¹⁶² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 209

obrigação tributária denomina-se hipótese de incidência tributária. De outro lado, o acontecimento concreto já realizado no mundo dos fatos que venha a se amoldar àquela hipótese de incidência configura o fato gerador tributário que acarretará o dever de pagar tributo. Trata-se de uma imbricada relação entre o abstrato retratado pelo legislador e o concreto apresentado pelas interações sociais; entre o ser e o dever ser.

Embora ostente estrutura similar (antecedente + consequente), a norma tributária de matriz sancionadora tem como pressuposto ou antecedente necessário um ato ilícito específico, notadamente o descumprimento de um dever contributivo ou de colaboração com a Administração Pública que tenha sido estabelecido por lei instituidora da obrigação tributária (principal ou acessória). Paralelamente, o respectivo consequente dessa peculiar espécie normativa consistirá na imposição de uma penalidade pecuniária representada na forma de uma multa. Aqui, o antecedente consiste no descumprimento do dever estatuído pela norma de matriz obrigacional, o que acarretará a inexorável imposição de uma punição ao autor do ato ilícito.

Tal diferenciação a partir da existência de antecedentes normativos de naturezas distintas (ato ordinariamente lícito x ato necessariamente ilícito) para as espécies obrigacionais e sancionadoras não deve ocultar, todavia, a estreita relação existente entre si. O ato ilícito pressuposto para fins de incidência da norma sancionadora tributária consiste justamente no descumprimento de uma prévia regra de matriz obrigacional cuja eficácia o legislador pretenda assegurar. Assim, logicamente, a aplicabilidade concreta das normas sancionadoras pressupõe um ciclo de constante relação de prejudicialidade entre a discussão obrigacional tributária antecedente e a aplicação de multas como consequente. Em suma: o antecedente da norma sancionadora tributária (ato ilícito) se perfectibiliza, autorizando a imposição de seu consequente (multa), quando o antecedente da norma obrigacional tributária (hipótese de incidência) ocorre no mundo dos fatos, mas seu consequente (dever contributivo ou de colaboração perante a Administração Pública) é ignorado pelo contribuinte.

Infração e sanção administrativa são temas indissolúvelmente ligados. A infração é prevista em uma parte da norma, e a sanção em outra parte dela. Assim, o estudo de ambas tem que ser feito conjuntamente, sob pena de sacrifício da inteligibilidade. (...) Fica patente, assim, a íntima relação entre dever jurídico, ilícito e sanção: só há ilícito se uma pessoa descumpra um dever jurídico que o ordenamento anteriormente impusera; só há sanção se ocorre um ilícito.¹⁶³

¹⁶³ MELLO, Rafael Munhoz. Sanção administrativa e princípio da legalidade. In: FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Devido processo legal na Administração Pública**. São Paulo: Max Ilmonad, 2000, p. 147.

Essa umbilical relação existente entre as espécies normativas obrigacionais e punitivas do “ramo” jurídico tributário acaba sendo retratada de maneira pouco técnica pelo próprio CTN que, em seu art. 113, §1º, qualifica as penalidades tributárias como sendo objeto de uma “obrigação tributária principal”. Muitas são as críticas doutrinárias e jurisprudenciais lançadas ao mencionado dispositivo, porquanto a impossibilidade de inclusão das sanções no âmbito das obrigações de natureza tributária deriva do próprio conceito de tributo. PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, salienta que tal impropriedade científica pode ser facilmente percebida pelo intérprete, a quem basta “acudir à mente com a definição de tributo, fixada no art. 3º desse Estatuto, em que uma das premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito (CARVALHO, 2009, p. 327).¹⁶⁴

Ademais, podemos acrescentar às críticas doutrinárias a confusa relação formada quando o ato ilícito praticado pelo contribuinte consista no descumprimento de uma obrigação de fazer ou não fazer instituída pelo legislador. Isso porque, nos termos do art. 113 do CTN, teremos uma obrigação principal consistente em penalidade pecuniária (multa) derivada do descumprimento de uma obrigação acessória (prestações, positivas ou negativas, previstas em lei no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos). Há, como se vê, o acessório como antecedente (i) lógico do principal. Diante de tal circunstância, o §3º do CTN tenta compor a situação asseverando que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Tratando do tema, CELSO RIBEIRO BASTOS identifica o equívoco conceitual, porém minimiza sua importância:

Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar esse pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão de sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam de escândalo.¹⁶⁵

Como se vê, a aparente “equiparação” proposta pelo legislador entre obrigações envolvendo tributos e suas respectivas penalidades é costumeiramente justificada sob uma perspectiva de praticabilidade do sistema, uma vez que se trata de medida tendente a facilitar

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁶⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 2. Ed. Saraiva, 1998, p. 148.

o processo de lançamento, discussão administrativa e cobrança em um único procedimento unificado. Nesse sentido, porém ressaltando a autonomia existente entre penalidades tributárias e tributos:

Não há que se confundir o tributo, em si, com a receita, também derivada e compulsória, que são as multas por prática de ato ilícito, fundadas no poder de punir, e não no poder fiscal. Isso sem prejuízo de que as multas pelo descumprimento da legislação tributária, embora não constituindo tributos, sejam consideradas, por dispositivo expresso do CTN, obrigação tributária principal, ao lado do tributo, isso para que sejam submetidos, tanto o tributo, como as multas tributárias, ao mesmo regime de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução.¹⁶⁶

Ainda que o legislador tenha colocado multas e tributos sob o pálio do conceito de “obrigação tributária principal”, a ausência de identidade entre tais entes oriundos de distintos poderes estatais, notadamente de punir e fiscal, é reforçada pelo mesmo legislador ao editar o art. 157 do CTN, o qual preconiza que a imposição de penalidades não ilide o pagamento integral do crédito tributário. Mesmo que o lançamento tributário e a imposição da multa ocorram mediante procedimento unitário apto a consolidar essa “obrigação principal”, o fato é que “penalidade e tributo são entes ontologicamente diversos e independentes. Cumulam-se: um não substitui o outro. Imposta a penalidade, remanesce a obrigação do sujeito passivo de pagar o tributo e a ela se acresce a de pagar a multa (penalidade)” (DIFINI, 2003, p. 264).¹⁶⁷

Por tudo o que foi exposto, concordamos com CELSO RIBEIRO BASTOS quando afirma que o Direito ostenta algum espaço para liberalidades sem que “se façam escândalos”. Não obstante, a qualificação das infrações tributárias como “obrigação principal” pelo CTN, para além da crítica à ausência de adequada técnica jurídica do dispositivo, ao unificar os procedimentos de constituição, discussão e cobrança das multas, representa a matriz de inúmeras violações aos preceitos gerais de Direito Sancionador. Jurisprudência e doutrina, amparadas no confuso sistema legal envolvendo a matéria e por conta da ausência de maior reflexão sobre o tema, acabam aplicando às infrações tributárias todos os institutos oriundos do “ramo autônomo” de direito tributário sem qualquer espécie de questionamento ou consideração acerca da necessidade de observância de preceitos como o *ne bis in idem*, direito ao silêncio, culpabilidade, concurso de infrações, dentre outros trabalhados ao longo do presente estudo. A resposta para tais indagações tentará ser obtida nos capítulos subsequentes, não obstante a presente análise das características gerais das normas

¹⁶⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 39.

¹⁶⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

sancionadoras tributárias pátrias apontar para a provável origem da ausência de um direito sancionador devidamente aparelhado em território nacional.

3.2.1.2 *Espécies e classificações das normas sancionadoras tributário-administrativas*

Distinguidos os elementos estruturantes das normas de matriz obrigacional tributária daqueles presentes nas normas de matriz punitiva, passaremos a traçar o perfil das diferentes espécies sancionadoras albergadas pelo Direito Tributário brasileiro. Saliente-se, desde já, que o foco do estudo recairá sobre as infrações previstas pela legislação de cunho federal. Tal corte cognitivo, entretanto, não representará prejuízo para a compreensão da matéria, pois, como regra geral, as características essenciais das normas sancionadoras federais são reproduzidas pelas legislações estaduais e municipais. Ademais, considerando que a perspectiva adotada ao longo deste trabalho funda-se em uma interpretação sistemática de nosso ordenamento jurídico, compreendemos que a abordagem do tema sob a ótica do direito vigente em todo o território nacional mostra-se substancialmente mais produtiva do que eventual análise restrita a normas regionais ou locais.

Pois bem, é preciso, antes mesmo de adentrarmos na mais genérica das classificações envolvendo as espécies punitivas de direito tributário, apartar do objeto de estudo um encargo que ostenta determinadas características que podem dar a falsa percepção de que estamos diante de elemento sujeito às normas de direito sancionador tributário: os juros moratórios. A similitude entre os juros moratórios e as espécies punitivas do direito tributário reside na premissa fundamental para sua incidência, notadamente o inadimplemento tempestivo de dever estabelecido por uma norma de matriz obrigacional tributária. A demora do contribuinte em se desincumbir de sua obrigação tributária de natureza contributiva gera em favor da Administração Pública o direito de majorar o *quantum* devido, fazendo incidir juros moratórios. Quanto maior a mora, maior o encargo a ser suportado pelo infrator a título de juros. Não obstante, a semelhança dos institutos cessa por aí, haja vista que a finalidade das espécies punitivas não converge com a razão de existir dos juros moratórios.

Isso porque as multas, conseqüentes das normas de natureza sancionadora, têm a finalidade precípua de punir o contribuinte que cometa ato ilícito de natureza tributária. Em outras palavras, busca-se causar um dissabor ao infrator mediante diminuição compulsória de

seu patrimônio sem que, para tanto, haja uma necessária relação entre o dano causado à Administração Pública pelo ilícito e o valor a ser recolhido aos cofres públicos pelo agente punido. A finalidade das normas punitivas é outorgar maior segurança e certeza de que os deveres oriundos das normas de matriz obrigacional tributária serão cumpridos por todos, porquanto a mera ameaça das sanções tende a compelir o obrigado a agir em conformidade ao Direito.

Em contrapartida, a finalidade dos juros moratórios não reside na redução compulsória do patrimônio do agente que deixou de cumprir tempestivamente com sua obrigação tributária, ainda que tal diminuição constitua-se como inexorável efeito colateral de sua incidência. Tal encargo presta-se a recompor o patrimônio da própria Fazenda Pública, a qual não pôde contar com recursos a que juridicamente fazia jus desde o vencimento da obrigação tributária. Recompõem-se o patrimônio público mediante elevação do *quantum* originalmente devido pelo contribuinte de modo proporcional ao período da demora em adimplir, haja vista que durante tal lapso temporal viu-se a Administração Pública impossibilitada de obter os potenciais benefícios decorrentes da disponibilidade dos recursos, v.g., realização de aplicações financeiras, investimentos públicos, quitação de dívidas, etc. Sobre o tema, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO:

Está claro que a mora compensa o pagamento a destempo, e que a multa o pune. Os juros de mora em Direito Tributário possuem natureza compensatória (se a Fazenda tivesse o dinheiro em mãos já poderia tê-lo aplicado com ganho ou quitado seus débitos em atraso, livrando-se, agora ela, da mora e de suas consequências). Por isso os juros moratórios devem ser conformados ao mercado, compensando a indisponibilidade do numerário. A multa, sim, tem caráter estritamente punitivo, e por isso é elevada em todas as legislações fiscais, exatamente para coibir a inadimplência fiscal ou ao menos para fazer o sujeito passivo sentir o peso do descumprimento da obrigação no seu termo. Cumulação de penalidades? Os juros não possuem caráter punitivo, somente a multa.¹⁶⁸

É justamente a distinta natureza dos juros de mora e das multas punitivas que deu origem à vetusta Súmula 209 do extinto Tribunal Federal de Recursos, a qual preconizava que “nas execuções fiscais da Fazenda Nacional, é legítima a cobrança cumulativa de juros de mora e multa moratória”. O verbete, ao perceber a distinta função desempenhada por cada um dos institutos, afastou de forma definitiva as constantes demandas de contribuintes que sustentavam a ocorrência de *bis in idem* a ser suplantado por conta das normas gerais de

¹⁶⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 26.

direito sancionador. Diante de tais considerações doutrinárias e jurisprudenciais, resta claro que os juros moratórios não se inserem no contexto das normas tributárias de matriz sancionadora e, por conseguinte, estão fora do objeto do presente estudo.

Afastados os juros moratórios do contexto das normas tributárias de matriz sancionadora, resta a necessidade de apresentar os encargos que efetivamente integram a vertente punitiva administrativa do Direito Tributário, notadamente as multas. A resposta primordial dada pelo ordenamento jurídico ao cometimento de um ilícito tributário assume a forma de multa, prestação pecuniária de caráter eminentemente sancionatório, punitivo. Não há qualquer pretensão de reconstituição do patrimônio do ente de direito público que foi antijuridicamente reduzido pela mora ou pela total falta de recolhimento da exação, mas sim de punir o contribuinte infrator. Promover, como já referenciado acima, a redução compulsória de seu patrimônio fazendo com que tal constante ameaça reduza os índices de inadimplemento das normas tributárias de matriz obrigacional. É sob tal perspectiva que nosso ordenamento jurídico instituiu três espécies de multas aplicáveis no âmbito tributário, notadamente: (a) moratórias, (b) de ofício e (c) isoladas.

As multas moratórias derivam do simples inadimplemento do tributo. Surgem como punição ao contribuinte que descumpra seu dever fundamental de pagar tributos de forma tempestiva. Tal espécie punitiva também é qualificada pela doutrina como “automática”, porquanto a legislação infraconstitucional não exige para sua constituição um procedimento formal inaugurado pela Fazenda Pública em que haja notificação do contribuinte para oferecimento de defesa. Por tal razão, o tão só fato da mora já obriga que o contribuinte retardatário, ao preencher guia para pagamento intempestivo de tributo, faça incidir a multa ao lado dos juros de mora em seus cálculos. Ainda por conta do “automatismo” da multa moratória, tal sanção poderá ser imediatamente inscrita em dívida ativa ao lado do valor do tributo não recolhido e de seus respectivos juros moratórios na hipótese de o contribuinte declarar o débito à Fazenda Pública, mas recair em inadimplência. Sinal-se que no âmbito dos tributos administrados pela SRFB, incluindo as contribuições de seguridade social, substitutivas e devidas a terceiros (art. 35 da Lei 8.212/91), a multa moratória é de 0,33% por dia de atraso até o limite de 20% (art. 61 da Lei 9.430/96).

Ao leitor atento não passou despercebido o fato de que a multa moratória ostenta dois pressupostos necessários para sua incidência, sendo um de ordem positiva e o outro de ordem negativa, respectivamente (i) a mora do contribuinte e (ii) a ausência de qualquer ação da Fazenda Pública para constituição do crédito tributário. Essa espécie punitiva “simples” pressupõe movimento exercido pelo próprio contribuinte no sentido de regularizar sua

situação perante os cofres públicos, seja o espontâneo pagamento intempestivo acrescido desde logo da sanção, seja a declaração do débito à autoridade fazendária (nos tributos sujeitos a lançamento por homologação ou declaração) desacompanhada do recolhimento, fato que permitirá a imediata inscrição da penalidade em dívida ativa ao lado do tributo.

Esse segundo pressuposto relacionado à existência de um movimento do contribuinte em direção à Fazenda Pública é justamente o elemento distintivo entre a multa moratória até aqui estudada e a espécie subsequente que ora se apresenta, notadamente a multa de ofício. Isso porque a multa de ofício terá lugar quando, por conta de uma omissão ou fraude do contribuinte, a constituição do crédito tributário somente vier a ocorrer através de lançamento lavrado pela Fazenda Pública. Perceba-se que, em tal hipótese, o contribuinte não apenas deixa de recolher o tributo, mas sequer declara ou confessa sua existência à Administração Fazendária. Tal circunstância impõe às autoridades o dever de verificar direta e pessoalmente a ocorrência do fato gerador e, por conseguinte, a formação da obrigação tributária, de modo a permitir a constituição do crédito mediante procedimento formal consolidado sob a forma de um “auto de lançamento tributário” (costumeiramente denominado de “auto de infração”).

Aqui, a quebra do dever fundamental de pagar tributos pelo contribuinte vem agravada pela violação ao dever fundamental de colaboração para com a Administração Pública. A omissão ou fraude engendrada pelo devedor acaba por repassar à Fazenda Pública o ônus de averiguar se no mundo dos fatos verificou-se a ocorrência do fato imponível, o que, além do ônus econômico-administrativo inerente a tal atividade, amplia substancialmente a probabilidade de que o crédito tributário jamais venha a ser adequadamente identificado e, portanto, constituído. Trata-se de severa violação aos preceitos de Direito Tributário, porque, além de suprimir recursos dos cofres públicos, coloca em xeque a garantia fundamental da isonomia entre os contribuintes.

É por essa plêiade de razões que o legislador infraconstitucional instituiu como resposta a tal grave conduta a denominada “multa de ofício”, a qual será simultaneamente constituída em desfavor do contribuinte quando a Fazenda Pública se veja na contingência de promover o lançamento do crédito por conta da omissão do devedor. Diferentemente do que ocorre com a multa moratória “automática”, trata-se de espécie punitiva que pressupõe a existência de um lançamento de ofício por parte da Administração Pública para sua constituição (daí a nomenclatura “de ofício” adotada para identificar essa modalidade de sanção) e que está diretamente relacionada a uma violação mais grave ao ramo jurídico tributário.

No âmbito da legislação federal, as multas de ofício vêm regulamentadas pelo art. 44 da Lei 9.430/96 e podem ser assim sintetizadas: (a) para a hipótese de falta de antecipação de tributos sujeitos a ajuste, será aplicada multa de ofício de 50% sobre o valor que deixou de ser recolhido (art. 44, II, da Lei 9.430/96), ainda que a superveniente realização do ajuste venha a identificar que nada será devido pelo contribuinte após tal acerto; (b) para os casos de omissão do contribuinte nas modalidades de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício é de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/96).

Essas são as duas modalidades das multas de ofício costumeiramente denominadas pela doutrina como “comuns” em antagonismo àquelas adjetivadas de “qualificadas”. As ditas sanções “qualificadas”, em verdade, são as mesmas multas de ofício até aqui trabalhadas, porém potencializadas por um fator multiplicador legalmente previsto que incidirá toda a vez que a conduta praticada pelo contribuinte infrator seja dotada de uma especial reprovabilidade. Acerca dessa espécie punitiva qualificada, leciona PAULO DE BARROS CARVALHO:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade [...] É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco.¹⁶⁹

Pois bem, segundo o §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, a multa de 75% prevista no inciso I do mesmo dispositivo será duplicada passando, por óbvio, ao patamar de 150%, nas hipóteses previstas pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, os quais consubstanciam respectivamente sonegação, fraude e conluio. É a própria Lei 4.502/64 que fornece as linhas gerais para identificarmos se a conduta do contribuinte se insere no conceito de sonegação, fraude ou conluio. Segundo a norma, 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 crédito tributário correspondente” (art. 71 da Lei 4.502/64). Fraude, de outro lado, “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 ou modificar as

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 581.

suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento” (art. 72 da Lei 4.502/64). Conluio, por sua vez, “é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas”, visando à fraude ou à sonegação (art. 73 da Lei 4.502/64).

Não obstante, a majoração das multas de ofício para que se tornem “qualificadas” não está prevista apenas para situações em que se verifique sonegação, fraude ou conluio. A Lei 9.430/96, em seu art. 44, §2º, também estabelece que a falta de colaboração do contribuinte, quando intimado pela fiscalização a apresentar dados relacionados à possível infração cometida, implica exasperação da multa de ofício pela metade, mesmo quando a sanção já tenha sido elevada por conta da presença de alguma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. É dever do contribuinte prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam a Lei 8.218/91, bem como apresentar documentação técnica em meio magnético, sob pena de ver a multa de ofício atingir os patamares de 112,5% ou 225% de acordo com a matriz da punição – 75% ordinariamente ou 150% na hipótese de fraude, conluio ou sonegação.

Sinale-se que as multas de ofício não convivem apenas com hipóteses de exasperação, porquanto também há previsão de redução das multas quando o contribuinte efetue o pagamento ou requeira parcelamento de pronto ou após a rejeição da sua impugnação por decisão de primeira instância do processo administrativo. Essa redução varia de 50% a 20% do valor da multa. Será de 50% do valor da multa no caso de pagamento ou compensação efetuados em 30 dias da notificação, de 40% do valor da multa no caso de o contribuinte, nesse prazo, requerer o parcelamento do débito, de 30% do valor da multa no caso de o pagamento ou a compensação serem efetuados em 30 dias da notificação da decisão administrativa de primeira instância e de 20% do valor da multa se, nesse último prazo, for requerido parcelamento (art. 6º da Lei 8.218/91, com a redação da Lei 11.941/09).

Por fim, a doutrina majoritária traz como última das espécies punitivas presentes na tipologia punitiva de nosso sistema jurídico tributário as denominadas multas isoladas, cujo pressuposto é o descumprimento de obrigações acessórias ou o cometimento de infrações que independem da existência de um dever de recolher tributo aos cofres públicos. Diferentemente das multas moratórias e de ofício, cujo critério distintivo essencial é fornecido pela identificação do agente que toma a iniciativa para consolidação e satisfação da sanção (Fisco x contribuinte), as multas isoladas recebem tal nomenclatura por conta do conteúdo da cobrança em análise. Aqui não há a exigência paralela de valores oriundos de uma norma de

matriz obrigacional contributiva, mas apenas a cobrança da sanção, razão pela qual é chamada de “isolada”. Em tal sentido:

Multa isolada é o nome que se dá ao procedimento sancionador que, como o próprio nome indica, isoladamente exige a multa por algum motivo que a lei determina. Trata-se de um atributo que qualifica a forma de exigência da multa pelo Fisco. Assim, exemplificando, a multa será cobrada isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido paga após o vencimento do prazo previsto em lei. [...] Agora, há que se tomar nota que tais espécies, em regra, serão também de ofício, em decorrência do procedimento a que se submetem, e punitiva, em razão do seu específico intuito regulatório. [...] vale a lembrança de que, em face da sua própria natureza punitiva e de ofício, é inadmissível a sua exigência cumulativa com outra multa de ofício.¹⁷⁰

No âmbito da legislação federal, o principal exemplo de multas isoladas encontra-se regulamentado pelo art. 7º da Lei 10.426/02. A norma prevê que o sujeito passivo que deixar de apresentar DCTF, DIRF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou Dacon nos prazos fixados e deixar de regularizar tal situação quando instado pelo Fisco, sujeitar-se-á às seguintes multas: “I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto sobre a renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento; II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento; III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), e; IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas”. A própria lei estabelece como valor mínimo para tais multas a quantia de R\$ 200,00 (duzentos reais) ou R\$ 500,00 (quinhentos reais), conforme o caso (art. 7º, §3º, da Lei 10.426/02).

As multas arroladas pelo dispositivo serão computadas tendo como termo *a quo* o dia seguinte ao encerramento do prazo originalmente fixado para cumprimento da obrigação acessória e como termo final a efetiva entrega da competente declaração tributária ou da lavratura do auto de infração. A sanção será reduzida pela metade quando a declaração

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 579-580.

intempestiva for apresentada pelo contribuinte independentemente de qualquer procedimento fiscal e, em contrapartida, será reduzida em um quarto quando tal regularização se dê dentro do prazo outorgado pela Administração em intimação realizada para tanto.

Como se vê, a classificação das multas como isoladas não é capaz de constituir propriamente uma modalidade punitiva paralela às multas moratórias e “de ofício”, mas sim de representar uma circunstância derivada da inexistência de uma imediata obrigação de recolher tributo aos cofres públicos. A despeito de tal espécie punitiva também ser cobrada a partir de iniciativa do Fisco, portanto “de ofício”, tem como nota distintiva o fato de que, ou o tributo devido por conta daquela determinada relação jurídica já foi pago pelo contribuinte, ou o ato ilícito por ele cometido consiste no descumprimento de uma obrigação de colaboração com a Administração Pública que não guarda, de per si, o dever de recolher valores. De qualquer sorte, trata-se de mais uma espécie trabalhada pela doutrina dentre as modalidades punitivas instrumentalizadas pelo direito tributário nacional e que, por conseguinte, está inserida nos preceitos do direito sancionador tributário brasileiro.

3.2.1.3 *Elemento subjetivo.*

São tradicionais as concepções de dolo e culpa no seio do Direito Penal. Mesmo quando determinado agente tenha praticado no mundo dos fatos conduta normativamente descrita como delito, não haverá configuração de tipicidade caso o elemento subjetivo normativamente necessário àquela ação não esteja presente. Em suma, para que seja possível imputar a determinado sujeito responsabilidade criminal, é necessário que sua ação ou omissão tenha sido praticada, no mínimo, de forma negligente, imperita ou imprudente (culpa em sentido amplo), bem como que o preceito admita expressamente modalidade culposa para sua consumação. Fora destas hipóteses, a responsabilização criminal sempre terá como pressuposto um agir voluntário do acusado, uma atuação finalisticamente direcionada à prática daquele determinado ato. Mas e no âmbito do direito sancionador tributário de matriz administrativa? O elemento subjetivo necessário para imposição de sanções é exatamente idêntico ao que ora delineamos acerca da matriz penal?

Vimos que, no seio do direito espanhol, a responsabilização criminal por ilícitos tributários pressupõe dolo, ou seja, vontade diretamente articulada pelo contribuinte ou responsável tributário de suprimir ou reduzir exação destinada aos cofres públicos.

Paralelamente, os preceitos sancionadores de índole administrativa naquele país asseveram que sua aplicabilidade independe da presença de tal elemento volitivo. Já em Portugal, muito embora os crimes relacionados às violações das obrigações tributárias também reclamem dolo para sua consumação, a legislação administrativa contra-ordenacional dispõe expressamente que a imposição de toda e qualquer coima pressupõe a identificação de, no mínimo, culpa no agir do contribuinte ou responsável tributário. Há, como se vê, diferentes nuances na península ibérica entre cada um dos espectros do direito sancionador vigente. Embora não seja o escopo do presente trabalho avaliar as notas específicas dessa distinção envolvendo o elemento subjetivo dos tipos sancionadores penais e administrativos no direito alienígena, a constatação ora feita serve como ponto de partida para averiguarmos a situação encontrada em nosso sistema jurídico.

Apresentadas as diferentes espécies de multas tributárias presentes no direito objetivo nacional, cabe averiguar a conformação normativa acerca do elemento subjetivo pressuposto para imposição de penalidade em detrimento do agente que tenha cometido o ato ilícito tributário. Uma primeira leitura do art. 136 do CTN, regra matriz de regulação do tema, parece conduzir à conclusão de que em nosso país o direito sancionador tributário de viés administrativo adota a responsabilização objetiva de quem cometa ato ilícito relacionado às obrigações fiscais. Consta do texto: “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Assim, o inadimplemento tributário inexoravelmente redundará na imposição das respectivas multas estabelecidas pela legislação? As nuances do caso concreto são irrelevantes para imposição de penalidades administrativas, porquanto basta onexo causal entre conduta e resultado (responsabilidade objetiva)?

As respostas para as indagações formuladas no parágrafo anterior são ambas negativas. O art. 136 do CTN afasta, com regra geral, o ônus da Fazenda Pública de demonstrar que a violação à obrigação tributária em análise se deu de forma dolosa pelo agente. Não é preciso que a ação tenha sido empreendida voluntaria e diretamente direcionada ao não cumprimento de algum preceito jurídico do sistema tributário. Em contrapartida, é preciso que o ato ilícito tenha sido cometido com, no mínimo, algum grau de culpa. Neste sentido, HUGO DE BRITO MACHADO nos esclarece:

O art. 136 do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida

tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.¹⁷¹

Como se vê, há a instituição de uma culpa presumida diante de todas as violações às obrigações tributárias, entretanto, isso não significa retirar do contribuinte ou do responsável a oportunidade de demonstrar à Administração Fazendária que agiu escudado por todas as diligências necessárias para satisfazer o dever jurídico que lhe tocava. Nas palavras de BERTI e LUSTOZA, “o art. 136 do CTN não isentou a autoridade fiscal em analisar a culpabilidade do acusado (culpa em sentido estrito), a fim de verificar se não se trata de mero erro ou equívoco, tornando incabível a aplicação de uma sanção” (BERTI; LUSTOZA, 2009)¹⁷². NOGUEIRA complementa pontuando que “tudo isso decorre do princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária” (NOGUEIRA, 1995, p. 106).¹⁷³

Não obstante, a peculiar redação adotada pelo art. 136 do CTN gera uma plêiade de equívocos em sede jurisprudencial, sendo possível encontrar uma série de precedentes, inclusive no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em que a responsabilidade por infrações tributárias é classificada como objetiva.¹⁷⁴ Todavia, a leitura do inteiro teor destes julgamentos revela-nos que a questão foi abordada de modo meramente colateral, razão pela qual os Ministros julgadores não dispensaram maior atenção a tal afirmação contida nos acórdãos lavrados. Nos casos mais específicos, em que houve discussão pontual acerca da interpretação jurídica adequada do art. 136 do CTN, os precedentes são uníssomos em afastar a suposta “responsabilidade objetiva” por violação às obrigações tributárias quando o contribuinte ou responsável sequer tenha agido com algum dos graus de culpa. Neste sentido:

TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DOS ARTS. 112, CAPUT, III e 136, DO CTN – MULTA – NÃO-OCORRÊNCIA – SÚMULA 7/STJ. 1. O Tribunal *a quo* afastou a aplicação de multa por infração à legislação tributária, por entender que a contribuinte não pode, sem culpa sua, exibir os livros fiscais exigidos pelo Fisco. Inexistência de violação dos arts. 112, caput, III, bem como art. 136 do CTN.

¹⁷¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 162.

¹⁷² BERTI, Flávio Azambuja; LUSTOZA, Helton Krames. A análise da culpabilidade do contribuinte na aplicação da multa punitiva tributária nos termos do artigo 136 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 67/74, mai-jun/09.

¹⁷³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva: 1995.

¹⁷⁴ Exemplificam tais julgados: RESP 1095822/SC, RESP 1371211/PR, RESP 254276/SP.

2. "Apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária *in dubio pro contribuinte* – arts. 108, IV e 112. Precedentes: REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004; e REsp 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005." (REsp 278.324/SC; Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006). [...] (STJ, 2ª Turma, REsp 254.276/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, mar/07)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. QUEBRA DE DIFERIMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE. 1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso interno quanto à possibilidade de, nos casos de diferimento tributário em que o comprador é posteriormente reconhecido como inidôneo, responsabilizar o vendedor de boa-fé pelo pagamento do tributo. 2. *In casu*, não se discute a possibilidade de responsabilização do contribuinte (vendedor) pelo pagamento do tributo, em caráter supletivo, nos termos do art. 128 do CTN, mas se ele, ainda que agindo de boa-fé, pode responder por infração cometida pela empresa compradora. A responsabilidade por infrações está contemplada nos arts. 136 e seguintes do CTN. No entanto, a situação dos autos não se subsume a essas regras, na medida em que está claro que o vendedor, por ter sido considerado de boa-fé, não participou da fraude levada a efeito pela compradora (ausência de dolo) e nem detinha poderes para evitá-la (ausência de culpa). 3. O diferimento tributário não constituiu um benefício fiscal, até porque não há dispensa do pagamento do tributo (como ocorre com a isenção ou com a não incidência), mas técnica de arrecadação que visa otimizar tarefas típicas do fisco, de fiscalizar e arrecadar tributos. Logo, por representar conveniência para o Estado, cabe a ele, exclusivamente, a fiscalização dessas operações. E nem poderia ser diferente, pois ao vendedor, que, via de regra, nessa modalidade de tributação, é pequeno produtor rural (de milho, na espécie), a lei não confere poderes para fiscalizar as atividades da empresa que adquire os seus produtos. 4. A responsabilização objetiva do vendedor de boa-fé, nesse caso, importa prática perversa, porquanto onera, de uma só vez e de surpresa, o elo mais frágil da cadeia produtiva que nada pôde fazer para evitar a infração cometida pela empresa adquirente. Além disso, deve ser sopesado que, embora o recolhimento do imposto seja realizado em uma etapa posterior, não se deve olvidar que o produtor rural, ao vender sua produção, certamente sofre os efeitos econômicos desse diferimento na composição do preço de sua mercadoria, na medida em que, via de regra, a exação postergada corresponde a um custo de produção a ser suportado pelo restante da cadeia produtiva. 5. Dessa forma, na modalidade de diferimento, constatado que o vendedor agiu de boa-fé, entregando a mercadoria e emitindo a correspondente nota fiscal, não é possível imputar-lhe a responsabilidade tributária para o pagamento do tributo. (STJ, 1ª Seção, EREsp 1119205/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, out/10)

A conclusão de que mesmo na seara administrativa do direito sancionador tributário não há identificação de uma responsabilidade objetiva vai ao encontro do princípio universal e fundamental de justiça. Como todo princípio, tema abordado com vagar na

primeira etapa do presente trabalho, é possível que haja limitações à sua incidência, porquanto aplicável em dimensão de peso e não sob a perspectiva “tudo ou nada”. Tais mandados de otimização, de acordo com a interpretação sistêmica adotada como pressuposto metodológico deste trabalho, irradiam sua eficácia com diferentes matizes sobre todos os ramos jurídicos, sempre de acordo com as particularidades de cada subsistema.

Este princípio universal de que só haverá consequência jurídico-sancionadora válida quando identificado algum grau de culpa conta com inúmeros exemplos expressos em nossa Constituição Federal, *v.g.*: I – *ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado da sentença penal condenatória (art. 5º, inciso LVII)*; II – *seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa (art. 7º, inciso XXVIII)*; III – *As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa*. Sempre que o texto excepciona a regra geral de que sanções jurídicas pressupõem, no mínimo, algum grau de culpa, há menção expressa a tal circunstância, *ex.*: *a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa (art. 21, XXIII, d)*. Temos, assim, que o art. 136 do CTN não conforma uma dessas exceções e encampa, no seio do direito tributário, o tradicional princípio de que a responsabilidade por infrações à legislação deste ramo jurídico pressupõe a existência de uma conduta que, no mínimo, seja passível de qualificação como negligente, imperita ou imprudente.

De tudo o que foi exposto, podemos concluir que o art. 136 do CTN, em verdade, conforma norma de índole processual, porquanto trabalha o ônus da carga probatória, seja na seara das discussões administrativas, seja já no âmbito de eventual debate judicial acerca do crédito tributário. Verificada a violação a uma obrigação tributária surgirá simultânea presunção de que aquele determinado agente ou responsável agiu com, no mínimo, culpa e, por consectário lógico, caberá a ele demonstrar que sua atuação foi escorreita ao longo de todo o episódio e carente de qualquer grau de reprovabilidade. No dizer de BOTELHO, “ocorrendo a infração da legislação tributária, há a presunção relativa de culpa do sujeito passivo, mas, vindo este a provar que não teve culpa no cometimento da infração, não há que se falar em sua atuação” (BOTELHO, 2009, p. 162).¹⁷⁵

¹⁷⁵ BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. Interpretação do art. 136 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 169, out. 2009.

Todas as infrações tributárias adotam ordinariamente a sistemática que foi apresentada até o presente momento, ou seja, a violação da obrigação gera a presunção de culpa do agente ou responsável. Por conseguinte, torna-se desprocurando qualquer debate acerca da existência de dolo no agir ilícito, porquanto, quando não afastada a culpa mediante produção probatória do sujeito passivo, haverá inexoravelmente a imposição da respectiva multa e a discussão restará encerrada. Não obstante, a situação toma contornos um pouco distintos quando estivermos tratando com a denominada *multa qualificada*. Rememoremos a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO acerca dessa espécie punitiva:

É a espécie de multa que tem por conteúdo a agravação da penalidade [...] É aplicada quando a Administração Pública demonstra, por elementos seguros de prova, no Auto de Infração, a existência da intenção do sujeito infrator de atuar com dolo, fraudar ou simular situação perante o Fisco.¹⁷⁶

Como já apontamos, segundo o §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, a multa de 75% prevista no inciso I do mesmo dispositivo será duplicada passando, por óbvio, ao patamar de 150%, nas hipóteses previstas pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, os quais consubstanciam respectivamente *sonegação*, *fraude* e *conluio*. É a própria Lei 4.502/64 que fornece as linhas gerais para identificarmos se a conduta do contribuinte se insere no conceito de sonegação, fraude ou conluio. Segundo a norma, 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 crédito tributário correspondente” (art. 71 da Lei 4.502/64). Fraude, de outro lado, “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 ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento” (art. 72 da Lei 4.502/64). Conluio, por sua vez, “é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas”, visando à fraude ou à sonegação (art. 73 da Lei 4.502/64).

Como bem referido no conceito formulado por PAULO DE BARROS CARVALHO e anteriormente transcrito, as circunstâncias que autorizam a imposição da multa qualificada (fraude, conluio ou sonegação) reclamam elementos seguros de prova a

¹⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 581.

serem produzidos no auto de infração. É essencial que o dolo do contribuinte (ou do responsável) seja comprovado pela Administração Pública, sob pena de a sanção imposta ser absolutamente ilegítima por ausência do elemento subjetivo que lhe serve de pressuposto.

Justamente por conta da exigência de tal construção probatória é que muitos casos de inadequada utilização das multas qualificadas são corriqueiramente verificados nos tribunais. Perceba-se que a fraude, o dolo e o conluio não podem ser confundidos, em nenhuma hipótese, com o legítimo planejamento tributário destinado à redução de custos tributários. O planejamento tributário implica utilização de formas de direito legítimas e não dissimuladas que redundam em tributação menos gravosa ao contribuinte, razão pela qual não se confundem com os pressupostos subjetivos para aplicação de sanções. Diferenciando dolo e planejamento tributário para fins de incidência de multa qualificada, TROIANELI dispõe:

[...] para que se possa vislumbrar dolo na conduta do contribuinte, é necessário que ele aja com a vontade de praticar a fraude ou a sonegação, bem como a consciência de estar a cometer tais ilícitos. Atitude esta incompatível com as situações em que o contribuinte, às claras, pratica negócio que, embora inoponível ao Fisco, é lícito; sobretudo quando se tem em mente que quando o contribuinte se dá ao trabalho de estruturar seu negócio com o objetivo de evitar a prática do fato gerador, o faz justamente porque, embora visando à economia tributária, não quer praticar ilícito algum. Dessa forma, conclui-se que a multa qualificada de 150%, prevista pelo §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, não se aplica nas situações em que o contribuinte, às claras e sem tentar ocultar a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, praticar atos ilícitos ou negócios que, embora lícitos, tenham seus efeitos tributários desconsiderados pelo Fisco. Ainda que tais atos ou negócios tenham por única ou principal finalidade a economia tributária, tal fato, por si só, não configura “dolo” capaz de justificar a imposição da multa qualificada.¹⁷⁷

Como se vê, para as específicas hipóteses de imposição de multa qualificada, o ônus probatório do elemento subjetivo resta invertido e passa a tocar ao Fisco. Somente mediante produção de elementos de convicção seguros acerca da existência de dolo, fraude ou conluio do agente ou responsável é que restará franqueada à Administração Fazendária a imposição desta particular espécie de sanção dotada de maior gravidade.

3.2.1.4 *Retroatividade*

¹⁷⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento Tributário e Multa Qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 179, p. 43-55, ago. 2010, p. 43.

No âmbito do direito penal, por força do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal e art. 2º do Código Penal, vige o preceito de que a lei mais benéfica ao réu sempre retroagirá, ainda que a conduta em questão esteja ao abrigo de sentença penal condenatória transitada em julgado. Por igualmente pertencer a tal ramo, o direito sancionador tributário de matriz penal também se submete a esta retroatividade máxima prevista em nosso sistema. Consoante leciona ROGÉRIO GRECO, “a *novatio legis in mellius* será sempre retroativa, sendo aplicada aos fatos ocorridos anteriormente à sua vigência” (GRECO, p. 110).¹⁷⁸

Sabe-se que a legislação tributária material tem de observar a irretroatividade, garantia estampada no inciso III, alínea *a*, do art. 150 da CF, acrescida da anterioridade geral e nonagesimal. As demais leis deste ramo jurídico, igualmente, são prospectivas, consoante disposição expressa do art. 105 do CTN. Já no seio do direito punitivo tributário de índole administrativa há hipóteses de retroatividade normativa, porém com distinção relevante a ser feita em relação à *novatio legis in mellius* da esfera penal. Isto porque o art. 106 do Código Tributário Nacional arrola hipóteses específicas em que restará autorizada a aplicação de leis a fatos pretéritos, mas sempre exigindo que estejamos diante de “ato não definitivamente julgado”.

Antes mesmo de analisarmos as hipóteses em que a retroação normativa é autorizada pelo direito sancionador tributário de índole administrativa, é preciso esclarecer o que pode ser considerado como “ato não definitivamente julgado”. LEANDRO PAULSEN afirma que “os tribunais têm admitido a invocação deste dispositivo inclusive em sede de Embargos à Execução Fiscal. Enquanto não efetuado o pagamento da penalidade, pode o contribuinte se beneficiar com a superveniência da lei mais branda” (PAULSEN, 2012, p. 863).¹⁷⁹ Exemplifica o que afirmou o autor o seguinte julgado, oportunidade em que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos à execução fiscal, proferiu acórdão com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INOVAÇÃO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. VEDAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. INCIDÊNCIA. ALEGAÇÃO EM EMBARGOS À EXECUÇÃO. POSSIBILIDADE. [...] 2. É facultado ao contribuinte requerer a incidência de lei posterior mais benéfica a fatos pretéritos, nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, enquanto

¹⁷⁸ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte geral**. 16ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2014.

¹⁷⁹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

não definitivamente julgada a demanda. Precedentes. Agravo regimental improvido. (STJ, 2ª Turma, AgRg no AREsp 188.843/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, out/2012)

Conclui-se, em síntese, que a retroação da lei mais benéfica no âmbito do direito sancionador tributário administrativo somente resta impossibilitada quando da extinção definitiva do crédito tributário ou, no mínimo, a partir do trânsito em julgado da sentença que colocou termo aos embargos à execução fiscal. Muito embora o espectro temporal seja inferior àquele identificado no seio do ramo penal, o fato é que o contribuinte (ou responsável) ostenta uma larga margem para se ver beneficiado por eventual *lex mitior*.

Pois bem, todas as hipóteses previstas pelo art. 106 do CTN, ressalvada a superveniência de lei meramente interpretativa, estão vinculadas ao abrandamento de sanções. Dispõe a norma que haverá retroatividade perante o “ato não definitivamente julgado” quando a nova lei (a) deixe de defini-lo como infração; (b) 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; ou (c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Evidencia-se que a retroatividade normativa no campo tributário está diretamente vinculada ao campo de seu direito sancionador. Destarte, nas três hipóteses trabalhadas acima, o que a eventual *lex mitior* terá o condão de afastar (ou reduzir) será a incidência das multas punitivas e não dos juros moratórios ou correção monetária que, como visto, não ostentam natureza sancionadora. Mesmo em relação às multas tributárias, a retroatividade não restará autorizada quando a punição for de índole qualificada por conta de fraude engendrada pelo contribuinte ou responsável. Em tais circunstâncias, dada a grande reprovabilidade da conduta do agente, entendeu o legislador por restringir a eficácia da nova norma punitiva mais branda aos fatos futuros.

3.2.2 *Direito sancionador tributário de matriz penal (Direito Penal Tributário).*

A segunda vertente punitiva trabalhada em nosso ordenamento jurídico com o intuito de assegurar o cumprimento das obrigações tributárias é costumeiramente qualificada pela doutrina como “Direito Penal Tributário”. A qualificação “penal” deste subsistema precede o vocábulo tributário, porquanto suas normas ostentam estrutura relacionada ao

Direito Penal, ou seja, atribui-se o cerceamento de liberdade do indivíduo como consequência ordinária do ato ilícito.¹⁸⁰ É justamente no preceito secundário dessa peculiar espécie de norma sancionadora onde encontramos seu elemento distintivo com relação ao regramento “administrativo” atinente ao descumprimento das obrigações tributárias. Ainda que sustentemos a existência de unicidade principiológica entre as duas vertentes do Direito Sancionador Tributário, o fato é que, por estarmos lidando com a potencial aplicação de penas corporais, v.g., prisão, prestação de serviços à comunidade, restrição de final de semana, etc., faculta-se apenas ao Poder Judiciário sua imposição e execução (CF, art. 5º, incisos LXI, LXII e LXV). No âmbito administrativo-tributário, ainda que a execução das sanções deva ser realizada por intermédio da competente execução judicial, a Administração Pública exerce de forma direta o *ius puniendi* estatal impondo e liquidando-as (MACHADO, 2015).¹⁸¹

3.2.2.1 *O bem jurídico tutelado. “Dignidade” e significância penal.*

Ao longo de todo o capítulo 3.2, abordamos o tormentoso e não equacionado tema relacionado à existência ou inexistência de naturezas jurídicas distintas entre os variados atos ilícitos. Buscando agregar os pontos que julgamos sólidos de cada uma das contribuições doutrinárias colhidas, nos posicionamos no sentido de que a utilização do viés criminal do direito sancionador somente é proporcional e razoável quando identificada a tutela de um bem jurídico dotado de “dignidade penal”, ou seja, quando o malefício causado ao ordenamento jurídico pela conduta do agente seja compatível com sanção consistente na restrição de seu direito fundamental de liberdade. Para que tal proporcionalidade punitiva seja identificada, além da relevância do bem jurídico dentro da escala axiológica constitucional, é preciso que a lesão causada pelo agente seja significativa a ponto de reclamar a incidência da faceta mais grave do *ius puniendi* estatal. Estabelecidas tais premissas, indaga-se: a tutela penal do sistema tributário é proporcional e razoável, portanto legítima?

¹⁸⁰ É sabido que o Direito Penal brasileiro contemporâneo preconiza uma série de medidas tendentes a mitigar a utilização do cárcere como resposta aos delitos de menor gravidade, dentre os quais na maior parcela dos casos estão inseridos os crimes contra a ordem tributária. Não obstante, a afirmação realizada segue sendo adequada, haja vista que a punição por excelência da vertente penal do direito sancionador tributário é a privação de liberdade do agente, a qual somente secundariamente acaba por ser substituída por medidas restritivas de direitos.

¹⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 11.

A resposta a tal questionamento tem como ponto de partida a identificação clara do bem jurídico cuja tutela é pretendida por intermédio das normas que cominam penas privativas de liberdade para hipóteses de violação ao sistema jurídico tributário. A pretensão normativa é a proteção ao sistema tributário como um todo e não do interesse arrecadatário da Fazenda Pública, ainda que tal viés econômico acabe sendo indiretamente contemplado por conta do poder intimidador gerado pela sanção privativa de liberdade no espírito dos contribuintes. Tal distinção mostra-se fundamental, na medida em que o sistema tributário não consiste em mero instrumento para amealhar recursos, mas também (e especialmente) conforma freios e limites ao avanço do poder estatal sobre o patrimônio dos indivíduos. Acerca das amplas funções exercidas pelo sistema tributário no âmbito do Estado Democrático de Direito, LEANDRO PAULSEN:

A tributação no Estado de Direito Democrático constitui instrumento da sociedade. É através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações do governo. Mas a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos. Assim, a Constituição também cuida de definir as possibilidades e limites da tributação, fazendo-o através da outorga constitucional da competência tributária (quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito) e dá clara enunciação de garantias fundamentais do contribuinte. A tributação é válida quando exercida na forma e medida admitidas pela Constituição Federal. A tributação que não encontra suporte no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegítimo.¹⁸²

É justamente a manutenção do ténue equilíbrio entre tais forças que justifica a utilização de instrumentos sancionadores de índole penal para assegurar o bom funcionamento do sistema tributário. Destarte, assiste razão a HUGO DE BRITO MACHADO quando nega que o bem jurídico tutelado pelas normas penais de direito sancionador tributário esteja relacionado à proteção da arrecadação. Ressalta o jurista que, caso assim o fosse, não haveria como justificar o “crime de excesso de exação, tipificado como a conduta do funcionário público que exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza. [...] a lei protege a *ordem jurídica tributária* e não o interesse da arrecadação” (MACHADO, 2015,

¹⁸² PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 11.

p. 22).¹⁸³ Agregando a solidariedade, fundamento do dever fundamental de pagar tributos, ao escopo do bem jurídico tutelado pelo direito sancionador tributário de viés penal, RODRIGO SÁNCHEZ RIOS pondera:

A justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Esse bem jurídico, “representado” nas funções que o tributo deva exercer de acordo com os dispositivos constitucionais, justifica amplamente sua incriminação.¹⁸⁴

Assim como o autor ora citado, ao constatarmos que a tutela jurídica em questão recai sobre a integridade e higidez do sistema tributário, temos que a utilização do direito sancionador de caráter penal é amplamente justificado. Consoante JOSÉ CASALTA NABAIS, “o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para o cidadão, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal” (CASALTA NABAIS, 1998, p. 679).¹⁸⁵

Com tais constatações não pretendemos ignorar as severas críticas feitas por parcela substancial da doutrina ao viés penal de nosso Direito Sancionador, a qual compreende que no âmbito do sistema tributário brasileiro, alcunhado por ALFREDO AUGUSTO BECKER como verdadeiro “manicômio”, não há justificativa moral para criminalização desta espécie de ilícito. HUGO DE BRITO MACHADO, por exemplo, sustenta que a utilização desta seara do direito penal para combater a sonegação fiscal brasileira “decorre do comodismo dos encarregados da arrecadação dos tributos. É muito mais cômodo ameaçar com pena prisional, que somente através da criminalização se faz possível, do que utilizar os mecanismos de controle adequados para evitar condutas ilegais dos contribuintes [...] Comodismo simplesmente, e nada de fundamento moral” (MACHADO, 2015, p. 209).¹⁸⁶

Com a devida vênia ao professor, compreendemos que não é possível justificar um erro (ineficácia do sistema tributário brasileiro) cometendo-se um segundo e grave equívoco (ausência de resposta contundente e proporcional aos ilícitos relacionados às violações das normas que instituem direitos e deveres aos contribuintes e responsáveis

¹⁸³ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

¹⁸⁴ RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 50.

¹⁸⁵ CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Liv. Almedina, 1998.

¹⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

tributários). A má qualidade dos serviços públicos, os maus exemplos dados por governantes e o injusto tratamento tributário (MACHADO, 2015) ¹⁸⁷ não podem servir como verdadeiro “álibi” para condutas ilícitas dos contribuintes. Em todas as áreas referidas há de se avançar constantemente reduzindo as mazelas mencionadas pelo jurista, não obstante, somente através de um sistema tributário devidamente tutelado e eficaz é que tais reformas tornar-se-ão possíveis. JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR apresenta contundente ponderação acerca dos motivos pelos quais a doutrina brasileira resiste à criminalização de atos ilícitos tributários:

[...] A resistência aos crimes do colarinho branco se deve, em muito, à condição de seus autores, desprovidos de *crime appeal*, e portanto menos afetados nos mecanismos de seleção dos crimes, aí considerada a tipificação e a própria aplicação, muito embora, repito, a alta lesividade de tais condutas. O que se pretende aqui é proteger a sociedade e fazer valer a lei para todos, evitando a sensação de impunidade, protegendo exatamente o cidadão comum, menos favorecido, que é o cliente tradicional do sistema penal. [...] O argumento de que os recursos são mal aplicados não compromete a legitimidade da solução penal na matéria. A solução é punir também o servidor ou administrador público que aplica mal ou desvia os recursos. Além disso, a reparação do dano hoje em dia é buscada genericamente pelo Direito Penal. Em suma, há aqui merecimento ou dignidade de pena, por se cuidar de bens jurídicos protegidos constitucionalmente, e necessidade, pela insuficiência de outras sanções.¹⁸⁸

Compreendendo-se o fato de que o bem jurídico tutelado pelo direito sancionador tributário de faceta penal não reside na mera arrecadação fiscal, mas na higidez e manutenção de todo o sistema contributivo (o que, além do dever fundamental de pagar tributos, inclui as garantias tributárias do cidadão e seu respectivo direito a um Estado Fiscal funcional que distribua adequada e proporcionalmente o ônus econômico de sua manutenção entre todos os indivíduos que ostentem capacidade contributiva), restam identificadas características gerais que nos autorizam a incluí-lo dentre aqueles potencialmente qualificáveis como dotados de “dignidade penal”. É preciso, todavia, lapidar os limites da tutela penal sobre tal significativo bem jurídico, sob pena de sermos obrigados a anuir com a crítica feita por HUGO DE BRITO MACHADO no sentido de que, no Brasil, tal espécie punitiva é utilizada por mero “comodismo” do interesse arrecadatório. É chegado o momento de trabalhar os elementos qualitativos e quantitativos que conferirão à conduta ilícita do contribuinte gravidade tal que justifique a ameaça com a restrição de sua liberdade.

¹⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 208-210

¹⁸⁸ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 505.

Para tanto, um primeiro aspecto a ser destacado acerca da tutela penal do direito sancionador tributário, que corrobora a constatação de que a simples arrecadação não constitui seu objeto imediato, é que jamais um contribuinte sofrerá tal espécie de punição por conta do mero inadimplemento tributário. Aqui, a conduta reprimida sempre exigirá o dolo como elemento subjetivo, ou seja, pune-se o agente que atue com vontade consciente e direcionada a descumprir seu dever fundamental de recolher tributos mediante realização de fraudes. LEANDRO PAULSEN clarifica o tema:

A diferença entre o simples inadimplemento de tributo e a sonegação é o emprego de fraude. O inadimplemento constitui infração administrativa que não constitui crime e que tem por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, dá ensejo não apenas ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada, como implica responsabilização penal. [...] BALTAZAR JÚNIOR destaca que “como traço comum em todas as hipóteses de sonegação está a ideia de fraude consistente em omissão de informação quando existente o dever de declarar, falsificação de documento, uso de documento falso, simulação, omissão de operação tributável etc.”.¹⁸⁹

Somente ultrapassaremos a esfera sancionadora administrativo-tributária para utilização de reprimendas de natureza penal quando identificado que o contribuinte não apenas deixou de cumprir suas obrigações tributárias principais e acessórias, mas que se movimentou ativamente no sentido de adulterar ou ocultar a aquilo que ocorreu no mundo dos fatos de modo a iludir a Administração Pública. Não se trata de punir o contribuinte inábil no cumprimento de seus deveres ou que simplesmente não ostente recursos para verter aos cofres públicos. Criminaliza-se a conduta do agente que deliberadamente age para lesar o Estado e, por conseguinte, a sociedade. Sobre o tema, colhe-se a lição de HECTOR VILLEGAS:

Do ponto de vista subjetivo, a fraude fiscal requer o propósito deliberado de ocasionar a evasão total ou parcial de tributo efetivamente devido. [...] nela subjaz a intenção de lesar, supondo a realização de um ato voluntário, ou a ocultação (omissão) de qualquer circunstância de relevância fiscal, com a finalidade deliberada de subtrair total ou parcialmente uma obrigação fiscal. [...] Vale dizer, o engano vinculado à evasão do gravame só se harmoniza à fraude tributária se o autor revela intenção de fraudar. Essa intenção pressupõe que conheça este, de maneira positiva, os fatos e as circunstâncias estruturais do ardil, e que a manobra empregada seja contrária à verdade. Em

¹⁸⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 190-191.

consequência, se o aparente expediente lesivo se deve, na realidade, a um erro de fato ou de direito, o dolo fica excluído e a conduta não é punível.¹⁹⁰

No âmbito jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça afirma que basta a identificação do dolo genérico na hipótese da sonegação fiscal para que reste autorizada a responsabilização penal do agente. Isso significa dizer que a punição do contribuinte não pressupõe que sua atuação tenha se dado com um especial desiderato descrito na norma penal, mas apenas com a vontade genérica de se furtrar ao cumprimento da obrigação tributária que lhe era imposta. Atualmente, desde a adoção da teoria finalista da ação no âmbito penal, tal distinção entre dolo genérico e dolo específico perdeu relevância, porquanto “toda conduta é finalisticamente dirigida à produção de um resultado qualquer, não importando se a intenção do agente é mais ou menos evidenciada no tipo penal” (GRECO, 2014, p. 199).¹⁹¹ De qualquer sorte, dada a constante menção nos precedentes à desnecessidade de elemento subjetivo específico no âmbito do direito sancionador tributário de viés penal, vale o registro de precedente exemplificativo envolvendo o tipo do art. 1º da Lei 8.137/90, mas que se repete para os demais delitos em espécie de natureza tributária, consoante se verá adiante:

[...] Para a caracterização do crime do art. 1º da Lei n. 8.137/1990, basta a demonstração do resultado, caracterizado pela efetiva redução de tributos federais. Para tanto, é suficiente a demonstração do dolo genérico. Precedentes. (REsp 1390649/RS, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 06/06/2016)

Com tal constatação, avançamos mais uma etapa na correta identificação das condutas ilícitas tributárias que podem ser legitimamente submetidas ao âmbito do direito sancionador de viés penal. Além da tutela somente restar justificada para assegurar o funcionamento e higidez do sistema tributário como um todo, é preciso que as condutas em exame tenham o dolo como elemento subjetivo propulsor. Somente restará autorizada a ameaça de cerceamento de liberdade do contribuinte quando seu agir tenha o ânimo de suprimir, reduzir, omitir, etc. a obrigação tributária através de uma conduta fraudulenta.

Quando o direito sancionador tributário de viés penal se depara com uma conduta abstratamente tipificada pela legislação como capaz de afetar a estabilidade do sistema tributário como um todo e que tenha sido dolosamente perpetrada pelo contribuinte, resta-lhe indagar se a lesão efetiva ou potencial daquele agir justifica a gravosa ameaça à liberdade do

¹⁹⁰ VILLEGAS, Hector. **Tradução: Elisabeth Nazar et al. Direito penal tributário.** São Paulo: Resenha Tributária, 1984, p. 153-154.

¹⁹¹ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte geral.** 16ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2014.

acusado. Lembre-se que os bens jurídicos tutelados pelas normas penais também o são por normas de caráter administrativo e civil, dentre outras. Aliás, como já trabalhado no item 4.2 ao referirmos a subsidiariedade, a perspectiva penal do Direito Sancionador é regida pelo princípio da intervenção mínima, posicionando-se como a *ultima ratio*. Sua utilização somente deve se dar ante a necessidade de proteção dos bens mais importantes e necessários à vida em sociedade e quando a tutela pelos demais ramos do direito se mostre insuficiente. Tal princípio informador do subsistema penal lhe confere o que ROXIN qualificou como caráter subsidiário. Preconiza o mestre:

A proteção de bens jurídicos não se realiza só mediante o Direito Penal, senão que nessa missão coopera todo o instrumental do ordenamento jurídico. O Direito penal é, inclusive, a última dentre todas as medidas protetoras que devem ser consideradas, quer dizer que somente se pode intervir quando falhem outros meios de solução social do problema – como a ação civil, os regulamentos de polícia, as sanções não penais etc. Por isso se denomina a pena como a *ultima ratio* da política social e se define sua missão como proteção subsidiária dos bens jurídicos.¹⁹²

Entendemos que a subsidiariedade do direito penal não deve ser vista sob uma perspectiva extremamente rígida. Veja-se que a consolidação dessa concepção se deu sob a perspectiva de que o Direito Penal tinha como consequência natural o encarceramento do infrator, ou seja, punição extremamente gravosa que necessariamente recaía sobre um dos principais direitos fundamentais assegurados a todo e qualquer cidadão: a liberdade. Hodiernamente, todavia, as inúmeras medidas alternativas à prisão já não permitem a imediata associação do direito penal à supressão do direito de ir e vir. São exemplos dessas medidas os institutos da suspensão condicional do processo e da utilização das penas restritivas de direitos em detrimento de penas privativas de liberdade, assim como a transação penal, a composição civil dos danos e o próprio *sursis* da pena.

É no contexto da subsidiariedade que está inserido o princípio da insignificância, segundo o qual somente condutas que ostentem um potencial lesivo significativo ao bem jurídico tutelado pela norma penal estarão legitimamente inseridas no espectro a ser sancionado por tal perspectiva do Direito Sancionador. Tal causa supralegal de exclusão de tipicidade constitui critério para afastar a persecução penal, por ausência de justa causa, relativamente a condutas que, embora correspondentes à descrição literal do tipo penal, sejam de tal modo irrelevantes, em função da sua diminuta ofensividade, que sequer afetem o bem

¹⁹² ROXIN, Claus. *Derecho Penal – Parte General*. Civitas: Madrid, 1997, p. 65.

protegido pela norma, não atraindo reprovabilidade que exija e justifique, minimamente, a resposta em nível sancionador penal. Isso porque o poder incriminador do Estado é orientado e limitado pela ideia de intervenção mínima, pois a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção do valor que lhe é subjacente. Sempre que outras formas coativas menos gravosas revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a utilização desta seara normativa afigurar-se-á desproporcional e, por conseguinte, descabida.

A legislação de direito sancionador tributário espanhol, apresentada em suas linhas gerais no bojo do capítulo 3.3.1, estabeleceu um critério objetivo aos juristas daquele país para que seja reconhecida objetivamente a lesividade mínima necessária para que reste justificada a aplicabilidade do direito sancionador de natureza penal. Segundo a LGT, além da identificação do dolo de sonegar ou fraudar por parte do agente e, assim, de romper com o sistema tributário como um todo (elemento de ordem subjetiva também instituído pela legislação brasileira como pressuposto para justificar a tutela penal), somente serão passíveis de persecução criminal as condutas que importem em supressão de valores superiores a €120.000,00 (cento e vinte mil euros). Abaixo deste parâmetro quantitativo, segundo o ordenamento jurídico alienígena, a conduta estará subsumida exclusivamente à perspectiva administrativo-tributária do direito sancionador.

No Brasil, a legislação sancionadora tributária de viés penal não adotou qualquer espécie de parâmetro objetivo para servir de norte aos seus intérpretes. Como premissas gerais à incidência do princípio da insignificância, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de manifestar seu entendimento no sentido de que o caráter de bagatela da conduta pressupõe a verificação simultânea dos seguintes requisitos: a) conduta minimamente ofensiva; b) ausência de periculosidade social da ação; c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e d) lesão jurídica inexpressiva (STF, HC 115319, jun/2013).

Valendo-se de tais premissas, os tribunais brasileiros passaram a buscar balizas objetivas para avaliar a razoabilidade da persecução criminal do sujeito ativo da conduta delitiva. Para os crimes em que há ilusão tributária, tais como os inscritos nos artigos 168-A e 334 do Código Penal e, ainda, na Lei n.º 8.137/90, passaram a utilizar os patamares econômicos previstos na legislação de regência para dispensar a Administração Pública de propor execuções fiscais atinentes a débitos inscritos como Dívida Ativa da União.

O piso instituído no âmbito da legislação tributária para propositura dos respectivos procedimentos executivos foi inicialmente fixado em R\$ 1.000,00, nos termos do art. 1º da Lei 9.469/97. Elevado a R\$ 2.500,00 pelo art. 20 da Lei 10.522/02. Em 2004 este dispositivo foi modificado pela Lei 11.033, determinando à Administração que: “serão

arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Parágrafo 1º. Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados”. A Portaria MF nº 75, de 22/03/2012, com a redação da Portaria MF 130, de 19/04/2012, alargou o piso da execução fiscal para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Veja-se o seu texto, *verbis*: “Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito”.

Identifica-se a orientação ao Fisco de que a demanda judicial executiva custará mais aos cofres públicos que o valor a ele devido quando não alcançado aquele *quantum* mínimo. Entretanto, não se configura extinção da dívida, mas exclusivo arquivamento enquanto o valor permanecer em patamar considerado ínfimo. Estamos diante de orientação vinculante ao subsistema material tributário, onde o custo-benefício da cobrança pode ser avaliado com base em critérios exclusivamente objetivos. As normas ora referidas, como já adiantado, foram tomadas de empréstimo para balizar a significância criminal das condutas envolvendo fraudes ao sistema tributário, mais um elemento indicativo da impossibilidade de se interpretar as normas de Direito Sancionador tributário de forma segmentada, como se cada ramo jurídico gozasse de completa independência.

A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.112.748/TO, definiu o patamar de R\$10.000,00 (dez mil reais) como parâmetro a ser observado para reconhecimento do caráter insignificante da conduta. Posteriormente, na assentada de 12 de novembro de 2014, no julgamento do Resp 1.393.317/PR e do Resp 1.401.424/PR pela aludida Seção, ratificou tal entendimento afirmando que não tem aplicação o valor de R\$ 20.000,00 previsto na Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda, a qual regulamenta não a Lei nº 10.522/02, mas o Decreto-Lei nº 1.569/77, cujo artigo 5º autoriza o Ministro da Fazenda a sustar a cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecuibilidade e de reduzido valor. Neste sentido:

3. Por ocasião do julgamento do REsp 1.393.317/PR e do REsp 1.401.424/PR, a Terceira Seção, firmou o entendimento no sentido da inaplicabilidade de qualquer parâmetro diverso de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), notadamente o de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), previsto na

Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda. Isso porque tal ato infralegal regulamenta o Decreto-Lei nº 1.569/77, cujo artigo 5º autoriza o Ministro da Fazenda a obstar as execuções fiscais economicamente inviáveis de créditos tributários de reduzido valor, e não a Lei nº 10.522/02. Os referidos diplomas normativos não ostentam, pois, a condição de normas revogadora e revogada, para fins de aplicação o princípio da insignificância, que tem sede eminentemente jurisprudencial, e não legal. 4. Não se trata de questão de mérito administrativo acerca do ajuizamento de execução fiscal, com paradigma no valor do crédito tributário para aferição da viabilidade econômica da execução, matéria estranha à seara criminal. O ponto que se controverte é o grau de lesão à ordem tributária e a relevância penal da conduta, que enseje a tutela do direito penal. A conclusão acerca desse tema não está atrelada aos critérios fixados nas normas processuais tributárias para o ajuizamento da execução fiscal, até porque o valor mínimo de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) implica apenas efeitos processuais de suspensão ou impedimento de eventual execução, sequer culminando na extinção do próprio crédito tributário, *a fortiori ratione*, não pode ser parâmetro para aferir a relevância da lesão ao bem jurídico tutela pela norma penal. 5. O valor objetivo de R\$ 10.000,00, adotado no julgamento do REsp 1112748/TO, é paradigma jurisprudencial erigido a partir de medida de política criminal, como sói acontecer na aplicação do princípio da insignificância, que subtrai da tutela penal os casos dotados de mínima ofensividade, ausência de periculosidade social da ação, reduzido grau de reprovabilidade e mínima lesão ao bem jurídico tutelado, corolários da fragmentariedade e subsidiariedade do Direito Penal (STJ, 5ª Turma, RHC 32.785/PR, Rel. Ministro Ribeiro Dantas, ago/16).

Analisando a temática, JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR afirma que “[...] se a Fazenda não executa civilmente em razão do valor, tampouco se justificaria uma condenação criminal” (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 461).¹⁹³ Apesar da relevância do argumento, na seara penal, embora parâmetros objetivos facilitem a análise dos feitos e constituam instrumentos de segurança jurídica, é indispensável considerar ainda a casuística do crime, a situação do autor e a dimensão em que o bem jurídico tutelado restou atingido pela conduta ou por ela é ameaçado. O critério da dimensão pecuniária não pode ser tomado isoladamente, como se fora suficiente, em si, para sintetizar a reprovabilidade da conduta e a importância da resposta penal em cada caso. São costumeiras, por exemplo, as hipóteses em que determinado contribuinte é habitual na prática de crimes fiscais, razão pela qual o reconhecimento da atipicidade de cada uma de suas condutas isoladamente consideradas com base em critério exclusivamente atrelado ao parâmetro pecuniário executivo apresenta-se como entendimento temerário. Colacionam-se julgados do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal em que tais peculiaridades são trabalhadas:

¹⁹³ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Tributários: novo Regime de Extinção de Punibilidade pelo Pagamento – Lei 12.382/11, art. 6º**. In: Estado de Direito nº 31, 2011.

[...] 5. Em restando devidamente comprovada a existência de outros processos administrativo-fiscais contra o mesmo devedor, não há de se afirmar, *ab initio*, a atipicidade material da conduta com base no princípio da insignificância se, em virtude da reiteração, houver efetiva lesão ao bem jurídico tutelado, a ordem tributária, considerada a soma dos débitos consolidados nos últimos cinco anos, superior a dez mil reais. [...] (STJ, 6ª Turma, AgRg nos EDcl no REsp 1401641/PR, Rel. Ministra Maria Thereza De Assis Moura, jun/14)

[...] Embora seja reduzida a expressividade financeira do tributo omitido ou sonegado pelo paciente, não é possível acatar a tese de irrelevância material da conduta por ele praticada, tendo em vista ser ela uma prática habitual na sua vida pregressa, o que demonstra ser ele um infrator contumaz e com personalidade voltada à prática delitiva, ainda que, formalmente, não se possa reconhecer, na espécie, a existência de reincidência (STF, 1ª Turma, HC 115.869, Rel. Min. Dias Toffoli, abr/13).

Mesmo diante da tentativa de padronizar um critério minimamente objetivo para estabelecer os contornos admissíveis à tutela sancionadora tributária de índole penal, a jurisprudência no âmbito dos demais tribunais pátrios ainda oscila acerca da matéria, gerando certo grau de insegurança jurídica. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região não apenas aplica o critério de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) previsto na Portaria MF 75/2012 para fins de reconhecimento do caráter de bagatela da ação, como desconsidera a habitualidade delitiva como circunstância relevante para aferição da tipicidade da conduta.¹⁹⁴ Já o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, de outro lado, segue com maior precisão a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, *v.g.*, Apelação Criminal nº 70049908056 de relatoria do Des. Dalvio Leite Dias Teixeira. Não há, como se vê, uniformidade na aplicação do precedente oriundo da corte superior.

Há que se ter em mente que os limites monetários acima mencionados não implicam renúncia da Fazenda Nacional aos créditos fiscais, mas apenas permitem o arquivamento sem baixa na distribuição dos executivos, facultando à União reativá-los caso assim entenda necessário. A utilização analógica deste critério econômico como elemento para identificação da relevância da conduta violadora do bem jurídico tutelado pela norma de Direito Sancionador tributário de viés penal é adequada, porém não pode ser tida como panaceia. Na ausência de requisitos expressos na legislação acerca do tema, cabe ao Poder Judiciário valorar cada caso concreto de forma individualizada e proporcional, de modo a identificar se, na hipótese *sub judice*, é justificável a utilização da modalidade mais gravosa do *ius puniendi* estatal.

¹⁹⁴ Vide apelações Criminais nº 5003467-26.2015.404.7210 e nº 5002319-95.2015.404.7107.

Concluimos o presente capítulo assentando a compreensão de que o bem jurídico tutelado pelo direito sancionador tributário de viés penal é o sistema de deveres e garantias tributárias em sua integralidade, e não o mero interesse arrecadatário do Fisco. Sob tal perspectiva, compreendemos que o Direito Sancionador brasileiro, ainda quando abstratamente considerado, ostenta características gerais que lhe conferem legitimidade e adequação. Todavia, a identificação dos limites da incidência de direito sancionador tributário penal perpassa pela análise individualizada de cada caso concreto, na qual se deve identificar: (a) dolo do agente criminoso no sentido de empreender conduta destinada a violar os interesses preconizados no âmbito do sistema tributário e não mera inabilidade ou má interpretação das normas jurídicas, e (b) lesividade potencial ou concreta minimamente significativa da conduta, o que, ante a ausência de um critério de direito positivo hígido na legislação, vem sendo identificada através do empréstimo de parâmetros da legislação tributária relacionada ao ajuizamento de executivos fiscais. Presente tal conduta dotada de “dignidade penal”, torna-se imprescindível analisar as normas punitivas em espécie previstas em nosso direito sancionador tributário de índole criminal.

3.2.2.2 *Delitos em espécie no Direito sancionador tributário de matriz penal*

A primeira experiência brasileira na tipificação de delitos envolvendo atos ilícitos de natureza tributária veio consagrada no âmbito do próprio Código Penal. Foram instituídos tipos penais como a falsificação de papéis públicos (art. 293), o contrabando ou descaminho (art. 334 do CP), o excesso de exação (art. 316, §1º), etc. Logo em seguida, delitos de natureza ampla como a apropriação indébita geral definida pelo art. 168 do CP serviram de inspiração para a criação de tipos sancionadores especificamente relacionados ao sistema tributário, do que é exemplo o art. 11 da vetusta Lei 4.357/64, cujo conteúdo qualificou como apropriação indébita tributária o “não recolhimento, dentro do prazo de 90 dias a contar do término dos prazos legais, entre outras, das importâncias do imposto sobre a renda retidas na fonte e do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas” (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015).¹⁹⁵

¹⁹⁵ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 150

A primeira norma geral voltada a consolidar em um único instrumento legislativo todas as espécies punitivas criminais relacionadas ao sistema tributário se fez presente com a edição da Lei 4.729/65. Em seu art. 3º, declarando sua especialidade de forma expressa, a Lei estabeleceu que “somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal”, o que afastou a aplicabilidade dos dispositivos então existentes sobre o tema no âmbito do Código Penal. KIYOSHI HARADA comenta que esse afastamento dos dispositivos do Código Penal por conta da especialidade, “aliado à disposição [...] que determinava a aplicação apenas da multa pecuniária em se tratando de réu primário, fez com que na prática não houvesse efetiva condenação criminal dos acusados do crime de sonegação fiscal, pois a ação era quase invariavelmente alcançada pela prescrição bienal do art. 114 do Código Penal” (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015).¹⁹⁶

Em 27 de dezembro de 1990, foi editada a Lei 8.137, ainda em vigor e responsável pelo atual panorama do direito sancionador tributário de matriz penal. A norma em questão tipificou os crimes tributários de natureza comum, ou seja, aplicáveis de forma ampla aos atos ilícitos relacionados a qualquer espécie de exação. Além de criminalizar as condutas de sonegação fiscal e relacionadas às violações deliberadas de obrigações acessórias pelos contribuintes, prevê tipos próprios direcionados às infrações praticadas por integrantes da Administração Fazendária. Paralelamente, a Lei 8.137/90 restaurou a higidez de normas sancionadoras especiais do Código Penal que criminalizam ilícitos tributários, tais como a apropriação indébita previdenciária, sonegação de contribuições previdenciárias, descaminho e contrabando (tipos especiais em relação à sonegação comum prevista na Lei 8.137/90 por trabalharem com tributos ou circunstâncias específicas e que, portanto, ostentam incidência preferencial quando preenchidas suas elementares) (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 443).¹⁹⁷

Pois bem, ao longo de todo o capítulo antecedente, buscamos clarificar que o objeto jurídico tutelado pelo direito sancionador tributário de viés penal é o sistema contributivo em sua integralidade e não o mero interesse Fazendário na arrecadação de recursos aos cofres públicos. Exemplificamos tal constatação, inclusive, pontuando a existência de tipos penais exclusivamente dedicados aos atos ilícitos praticados por integrantes da Administração Pública Fazendária, notadamente excesso de exação (art. 316, §§ 1º e 2º do CP), facilitação ao descaminho (art. 318 do CP), extravio, sonegação ou inutilização de livro, processo ou documento fiscal (art. 3º, inciso I, da Lei 8.137/90),

¹⁹⁶ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 152

¹⁹⁷ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Tributários: novo Regime de Extinção de Punibilidade pelo Pagamento – Lei 12.382/11, art. 6º. **Estado de Direito**, São Paulo, nº 31, ago. 2011.

corrupção passiva fiscal (art. 3º, inciso II, da Lei 8.137/90) e advocacia administrativa fiscal (art. 3º, inciso III, da Lei 8.137/90). Ao lado de tais delitos, o sistema sancionador tributário de matriz penal completa-se com os delitos imputáveis aos contribuintes e responsáveis, trata-se de tipos penais previstos tanto pelo Código Penal quanto pela Lei 8.137/90. Esses crimes imputáveis aos sujeitos passivos das obrigações tributárias podem ser agrupados em quatro grandes espécies: descaminho e contrabando, sonegação fiscal, apropriação indébita e falsidade de papéis tributários (PAULSEN, 2015, p. 189-92).¹⁹⁸

Tendo como objetivo do presente trabalho o aprimoramento do tratamento dado ao Direito Sancionador tributário brasileiro através de sua sistematização, focaremos nosso estudo sobre o segundo grupo de delitos ora referidos, notadamente aqueles imputáveis aos sujeitos passivos das obrigações tributárias (contribuintes e responsáveis tributários). Isso porque é nesta seara em que o contato entre as matrizes administrativa e criminal do Direito Sancionador tributário convergem e, por conseguinte, oferecem potenciais incongruências na aplicação das respectivas punições. É evidente que os crimes próprios praticados pelos integrantes da Administração Fazendária ostentam idêntico relevo e necessidade de interpretação sistêmica, entretanto, considerando sua reduzida potencialidade de atrair simultaneamente diferentes perspectivas punitivas, julgamos mais produtivo afastá-los do corte epistemológico aqui realizado.

Passemos, finalmente, a apresentar os traços gerais dos delitos em espécie regulamentados pelo direito sancionador tributário de matriz penal para que, logo a seguir, ingressemos na etapa final do presente estudo atinente à construção de uma sistematização do direito sancionador tributário brasileiro.

3.2.2.2.1 *Descaminho e Contrabando*

As rígidas normas reguladoras do comércio internacional de mercadorias buscam proteger a saúde pública, a moralidade, a higiene, a ordem, a segurança e a indústria nacional. Para tanto, o Estado brasileiro edita uma série de preceitos destinados ao controle alfandegário da natureza e qualidade das mercadorias que ingressam e saem do território nacional, institui tributos com nítido caráter extrafiscal incidentes sobre tal peculiar espécie

¹⁹⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

negocial de transposição das fronteiras e, por vezes, proíbe o trânsito comercial de determinadas mercadorias. Descaminho e contrabando conformam tipos penais de Direito Sancionador tributário inseridos no contexto dos atos ilícitos relacionados justamente ao tráfico aduaneiro de mercadorias. Como esclarece JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR, “o contrabando [...] consiste na importação ou exportação de mercadoria proibida, [...]. Já o descaminho [...] consiste na ilusão do pagamento de tributo em operação envolvendo mercadoria permitida, ofendendo, primordialmente, a ordem tributária” (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 208).¹⁹⁹ LEANDRO PAULSEN acrescenta quanto ao delito de descaminho:

Também incorre nas mesmas penas, nos termos do §1º de tal artigo, dentre outros, quem vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza no exercício da atividade comercial ou industrial mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou que sabe importada fraudulentamente, assim como quem adquire, recebe ou oculta, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria estrangeira desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentação que sabe ser falsa. Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos desse artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercício em residências, conforme previsão do §2º.²⁰⁰

De início, observação que se mostra pertinente diz respeito à inserção do crime de contrabando no âmbito do que neste trabalho convencionou-se chamar de Direito Sancionador tributário de matriz penal. Não ignoramos que, no mais das vezes, o contrabando, por envolver mercadorias cujo tráfico negocial é proibido por completo, sequer pode ser adequadamente relacionado à supressão de tributos. Considerada a vedação legal da ocorrência de determinado fato gerador, logicamente não há espaço para o surgimento da obrigação tributária. Não obstante, é preciso ter em conta que o crime em questão não diz respeito apenas a proibições absolutas, porquanto também incorrerá no delito de contrabando o contribuinte que realizar a introdução em território nacional de mercadorias potencialmente passíveis de importação, mas que reclamem “prévia autorização ou licença de autoridade administrativa para a introdução no país” (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 209).²⁰¹ Destarte, compreendemos adequada a inclusão do crime de contrabando no contexto do direito sancionador tributário de matriz penal.

¹⁹⁹ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

²⁰⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 459.

²⁰¹ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

Avancemos. Originalmente, na redação que vigeu até junho de 2014, o art. 334 do Código Penal albergava simultaneamente o descaminho (iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria) e o contrabando (importar ou exportar mercadoria proibida ou que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente). A Lei 13.008/14 sobreveio para dissociá-las, acomodando-as em tipos autônomos.^{202 203}

Não houve qualquer modificação no preceito secundário da norma atinente ao descaminho, o qual continuou prevendo penas entre 01 (um) ano e 04 (quatro) anos de reclusão sem a imposição cumulativa de multa. Diferentemente, em relação ao crime de contrabando, cujo tipo acrescido pela Lei 13.008/2014 encontra-se no novo art. 334-A do

²⁰² Descaminho: Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 1º Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

I - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

II - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

IV - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

²⁰³ Contrabando: Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos. (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 1º Incorre na mesma pena quem: (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

I - pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

II - importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

III - reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada à exportação; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

IV - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

V - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira. (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

§ 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de contrabando é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial. (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Código Penal, o legislador optou por cominar pena mais severa, variando entre 02 (dois) e 05 (cinco) anos de reclusão.

Os pareceres da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara dos Deputados, bem como da Comissão de Segurança Pública e Combate ao Crime Organizado, apresentados durante o processo legislativo, revelam dados importantíssimos acerca da chaga social representada por tais delitos e, portanto, da importância de seu combate através do direito sancionador tributário de matriz penal. No curso da análise do projeto que culminou na edição da Lei nº 13.008/14, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) estimou que a sonegação fiscal no Brasil, em 2009, somente no que toca ao contrabando e descaminho, teria alcançado R\$ 200,29 bilhões, cifra bastante significativa mesmo em comparação ao orçamento da União para o mesmo período. No ano de 2011, o volume de apreensões de mercadorias em operações de repressão, na fiscalização aduaneira e no curso dos despachos de importação, teria sido de R\$ 828,89 milhões, o que, além de indicar a forte atuação das autoridades administrativas, também revela as limitações da atividade repressiva do Estado brasileiro ante o monumental volume do crime em questão.²⁰⁴

Como se verá adiante, o artigo 1º da Lei nº 8.137/1990, dispõe de modo bastante abrangente sobre os crimes materiais contra a ordem tributária, assim entendidos aqueles que consistem na supressão ou redução de tributo mediante, e.g., omissão de informações ou prestação de declaração falsa às autoridades fazendárias, fraude à fiscalização tributária, mediante inserção de elementos inexatos, ou omissão de operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal, falsificação ou alteração de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável, e elaboração, distribuição, fornecimento, emissão ou utilização de documento que saiba ou deva saber falso ou inexato. Assim, no âmbito das ilusões tributárias relacionadas à importação e exportação de mercadorias surge um conflito aparente de normas penais igualmente aptas a incriminar a mesma ação ou omissão consistente na importação e exportação irregular de mercadorias; todavia, os crimes de contrabando (art. 334-A) e descaminho (art. 334) tratados pelo Código Penal constituem norma especial que prevalece nesse conflito aparente de normas com a Lei 8.137/90.

Tratando-se os referidos delitos de infrações aduaneiras, distinguindo-se dos crimes tributários em geral, objeto da Lei nº 8.137/90, sempre que o caso concreto constituir ato ilícito envolvendo a importação ou exportação irregular de mercadorias, os arts. 334 e

²⁰⁴ Dados disponíveis em < <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/DIREITO-E-JUSTICA/199826-COMISSAO-APROVA-PENA-MAIOR-PARA-CONTRABANDO-E-DESCAMINHO.html>>

334-A do CP serão chamados a atuar por incidência do princípio de Direito Sancionador conhecido como *especialidade*. Segundo tal princípio, a presença de elementos específicos em um determinado tipo penal, tornando-o especial em relação aos demais, afasta a aplicabilidade das normas gerais. A peculiaridade dos crimes de contrabando e descaminho reside no fato de que o tributo devido e não recolhido pelo contribuinte aos cofres públicos ostenta como fato gerador uma exportação ou importação, enquanto, de outro lado, na Lei nº 8.137/90 o objeto pode ser o tributo incidente em razão de qualquer outro fato.²⁰⁵

Na mesma linha de entendimento decide o Superior Tribunal de Justiça. No REsp 947.565/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, 5ª Turma, julgado em 25/08/2009, constou que “O agente pratica o crime de descaminho quando ilude o Fisco, no todo ou em parte, ou seja, quando por conduta omissiva ou comissiva deixa de recolher imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria”. A Corte ainda esclareceu que “o crime de sonegação fiscal, apesar de também implicar supressão ou redução de tributo devido, não tem por elementar objetiva a internalização ou externalização de mercadorias, tal qual o crime de descaminho”.

Em suma, para os crimes de contrabando e descaminho a fraude é elemento accidental, e o objeto é, necessariamente, o tributo devido em virtude de operação de importação ou exportação. Para os crimes da Lei nº 8.137/90 (que serão melhor detalhados a seguir), a fraude é essencial e o objeto é, a grosso modo, o tributo interno. Destarte, quando alguém ilude o Fisco, no todo ou em parte, ou seja, quando por conduta omissiva ou comissiva deixa de recolher imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria advinda de comércio internacional, há configuração do crime de descaminho, que prevalece frente à Lei 8.137/90. De forma idêntica, caso promova a introdução irregular de mercadoria sujeita à autorização ou licença prévia da autoridade administrativa, incidirá no art. 334-A do CP em detrimento das disposições contidas na Lei 8.137/90.

Consoante trabalhado quando da análise dos limites da tutela sancionadora tributária de matriz penal, condutas que acarretem lesão insignificante devem ser consideradas atípicas pelo intérprete no momento da verificação da subsunção normativa. Quanto ao crime de descaminho são plenamente aplicáveis as balizas econômicas que vêm sendo reconhecidas pela jurisprudência pátria, ou seja, R\$ 10.000,00 em tributos iludidos para o Superior Tribunal

²⁰⁵ Saliente-se que a eventual existência de fraude no curso da conduta não determina sua desclassificação para o tipo do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, por se cuidar de elementar que, embora não seja essencial para a caracterização do descaminho, não lhe é estranha. Assim, se ocorrente a fraude quando da prática do descaminho, tal elemento será considerado no momento da aplicação da pena como circunstância judicial desfavorável relativa ao meio de perpetração do delito.

de Justiça (afastado o caráter de bagatela da conduta quando verificada reiteração delitiva) e R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sendo irrelevante a constatação de reiteração delitiva por parte do agente infrator).

Questão relevante diz respeito à identificação dos tributos sonegados que devem ser considerados para verificação da potencialidade lesiva da conduta. Sobre o tema, colaciona-se lição de LEANDRO PAULSEN:

A jurisprudência tem assentado que devem ser computados os montantes do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados. Não há razão, porém, para que não se considere, também, ICMS-Importação e, ainda, as contribuições de seguridade social que incidem sobre a importação, quais sejam, o PIS-Importação e a Cofins-Importação. O STJ tem afastado a consideração dos montantes dessas contribuições sob o argumento de que não incidem em caso de perdimento, forte no art. 2º, III, da Lei 10.865/04. Fosse consistente o argumento, também não poderia ser considerado sequer o montante de imposto de importação, que também não incide sobre produtos sujeitos ao perdimento, nos termos do art. 1º, §4º, III, do DL 37/66, com a redação da Lei 10.833/03. Para a verificação dos valores descaminhados, o que se deve tomar em consideração é aquilo que seria devido em operação normal de tributação. Daí porque entendemos que se impõe considerar todos os tributos iludidos, que teriam sido pagos se a operação tivesse sido realizada de modo regular.²⁰⁶

Não há como retorquir o argumento utilizado pelo jurista. A apreciação da significância do bem jurídico atingido no caso concreto pressupõe investigação acerca de seus efeitos nocivos ao sistema jurídico como um todo, razão pela qual todos os tributos que seriam devidos na hipótese de uma importação ou exportação regular deveriam ser considerados em tal análise. Reiteramos, novamente, que o critério econômico na seara do direito sancionador tributário de matriz penal não pode ser tomado como remédio para todos os males na averiguação da lesão causada ao bem jurídico, porquanto as condutas relacionadas ao contrabando e descaminho não encerram sua nocividade na ilusão tributária. Aquele que comercializa produtos introduzidos no país de forma irregular não se submete aos controles alfandegários, o que por si só já torna duvidosa a segurança e qualidade do produto em análise. Ademais, o criminoso usufrui de vantagem absolutamente significativa em relação ao comerciante que pratica negócios de maneira lícita, haja vista que a pesada tributação recolhida por este agente acarretará inexoravelmente elevação do preço ofertado ao público. Percebe-se, por conseguinte, que tal espécie delitiva desestabiliza não apenas o sistema

²⁰⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 460.

tributário, mas também as interações econômicas travadas entre todos os *players* do mercado (vulneração da concorrência).

Especificamente quanto ao delito de contrabando, a jurisprudência vem entendendo pela inaplicabilidade do princípio da insignificância, porquanto estamos lidando com mercadorias cuja importação é objeto de proibição absoluta ou relativa no âmbito do tráfego negocial internacional. Nesse sentido:

[...] 1. Este Superior Tribunal firmou entendimento de que não se aplica o princípio da insignificância ao contrabando de cigarros. E isto porque a conduta não apenas implica lesão ao erário e à atividade arrecadatória do Estado, mas afeta, também, outros bens jurídicos tutelados pela norma penal, notadamente a saúde e a ordem públicas, bem como a moralidade administrativa. 2. Cuidando-se, ao menos em tese, de delito de contrabando, não se apresenta necessário discutir o montante dos tributos iludidos com o ingresso da mercadoria em território nacional, na medida em que tal aferição é pertinente ao crime de descaminho. 3. Agravo regimental a que se nega provimento (STJ, 5ª Turma, AgRg no AREsp 517.207/PR, Rel. Ministro Ribeiro Dantas, set/16).

Outro aspecto relevante a ser debatido no âmbito dos delitos envolvendo o comércio internacional de mercadorias diz respeito à aplicabilidade da Súmula Vinculante nº 24, ou seja, necessidade de constituição definitiva do crédito tributário na seara administrativa de forma prévia à persecução criminal. Para HUGO DE BRITO MACHADO, por exemplo, tais delitos não se furtam da incidência de tal orientação:

[...] está afirmada, expressa e claramente, a natureza tributária do descaminho, e isso tem consequências relevantes em nosso ordenamento jurídico. Realmente, tem-se como consequência da natureza de crime contra a ordem tributária a aplicação ao descaminho do entendimento já pacificado pela súmula 24 do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual não se tipifica o crime contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo, vale dizer, antes do julgamento final do processo administrativo em que a exigência tributária seja questionada. E, ainda, do entendimento segundo o qual o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade.²⁰⁷

A afirmativa realizada pelo jurista está fundada na ementa do HC 85.942/SP, julgado pelo Supremo Tribunal Federal ainda no ano de 2011, e que efetivamente corrobora a tese apresentada. Ocorre que tal julgado afigura-se completamente isolado no âmbito dos precedentes dos tribunais superiores e, salvo melhor juízo, conta com equívoco bastante

²⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 426-427.

evidente que impossibilita sua aplicação irrefletida para todas as hipóteses concretas envolvendo o tema.

Os crimes de contrabando e descaminho, a despeito de se tratarem de condutas que implicam efetiva ilusão tributária, não estão submetidos ao requisito estabelecido pela Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal como regra geral. Isso se dá por conta da natureza de tais delitos, os quais são instantâneos, ou seja, se perfectibilizam com o simples ato de iludir o pagamento de imposto devido quando da entrada de mercadoria no país.

Na maioria dos casos, o descaminho/contrabando é flagrado em zona primária, implicando apreensão dos produtos e aplicação da pena de perdimento, com o que sequer chega a ocorrer a sua incorporação à economia nacional. A ilusão de tributos diz respeito, portanto, a aqueles que seriam devidos caso a operação de importação fosse regular. A legislação do II e a do PIS/COFINS-Importação, por exemplo, são expressas ao dizerem da não incidência de tais tributos no caso de perdimento de bens (art. 1º, § 4º, III, do DL 37/1966 e art. 2º, III, da Lei 10.865/2004).

Em elucidativo precedente, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que:

[...] O descaminho é delito instantâneo, que se consuma no momento em que se configura a transposição das barreiras alfandegárias na posse das mercadorias de procedência estrangeira, sem o recolhimento dos tributos devidos, sendo desnecessário o prévio exaurimento da via administrativa para se ter como comprovada a materialidade delitiva. (TRF4, 7ª Turma, ACR 2003.71.04.005517-0, Relator Tadaaqui Hirose, out/05).

Também o STJ, debruçando-se sobre o tema, pontuou:

A exigência de lançamento tributário definitivo no crime de descaminho esvazia o próprio conteúdo do injusto penal, equivalendo quase a uma descriminalização por via hermenêutica, já que, segundo a legislação aduaneira e tributária, nesses casos incide a pena de perdimento da mercadoria, operação que tem por efeito jurídico justamente tornar insubsistente o fato gerador do tributo e, por conseguinte, impedir a apuração administrativa do valor devido. [...] A prática do descaminho não se submete à regra instituída pelo Supremo Tribunal Federal ao editar a Súmula Vinculante n.º 24, expressa em exigir o exaurimento da via administrativa somente em 'crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90. [...] Em suma: o crime de descaminho perfaz-se com o ato de iludir o pagamento de imposto devido pela entrada de mercadoria no país. Não é necessária a apuração administrativo-fiscal do montante que deixou de ser recolhido para a configuração do delito, embora este possa orientar a aplicação do princípio da insignificância quando se tratar de conduta isolada. Trata-se de crime formal, e não material, razão

pela qual o resultado da conduta delituosa relacionada ao *quantum* do imposto devido não integra o tipo legal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e da Quinta Turma desta Corte” (STJ, 5ª Turma, RHC 34.770/RS, Rel. Ministra Laurita Vaz, mar/14).

Nesse contexto, quando o bem apreendido é submetido à pena de perdimento inexistente a necessidade de constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa, quer como condição de punibilidade do fato praticado, quer como elemento constitutivo da materialidade delitiva. A autoridade administrativa estimará o montante dos tributos sonegados para fins de verificação de eventual insignificância da conduta, porém, ainda assim, não há espaço para aplicação da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, haja vista não se tratar propriamente de um procedimento de lançamento voltado à constituição definitiva de crédito tributário.

Ressalve-se que será diferente a situação em que, no bojo de uma importação aparentemente regular, devidamente declarada perante a autoridade fiscal, a Administração Pública compreenda que há irregularidades destinadas a reduzir o *quantum debeat*, v.g., subfaturamento do preço das mercadorias ou seu enquadramento em determinada alíquota inaplicável à hipótese em apreço. Em tais casos, quando restará instaurada a discussão administrativa envolvendo uma importação aparentemente legítima, a constituição definitiva do crédito tributário é de rigor e, portanto, será plenamente aplicável a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal com todos os seus consectários. Tais hipóteses, na prática forense, são absolutamente excepcionais, razão pela qual não podemos concordar com a assertiva feita pelo jurista HUGO DE BRITO MACHADO acerca da necessidade de constituição definitiva de crédito tributário como pressuposto para a tipicidade de todo e qualquer delito de descaminho.

3.2.2.2.2 *Sonegação fiscal.*

Os crimes de sonegação fiscal constituem a porção central do direito sancionador tributário de matriz penal, porém são justamente os mais carentes de uma adequada sistematização interpretativa congruente com a matriz punitiva administrativo-tributária. É neste rol de condutas ilícitas praticadas pelos contribuintes que o peso do *ius puniendi* estatal se faz sentir com maior intensidade em ambas as vertentes. Diferentemente do que ocorre no

âmbito dos delitos de contrabando e descaminho, onde a matriz penal do direito sancionador tributário se limita a ameaçar o contribuinte com a imposição de pena privativa de liberdade, aqui há o acréscimo de cumulativas e sucessivas penas de multas administrativas e penais.

Além desta circunstância, conflitos entre os deveres de colaboração do contribuinte com a Administração Fiscal e as garantias penais asseguradas a qualquer réu no âmbito dos processos criminais, *v.g.*, direito ao silêncio, direito de não produzir prova contra si, etc., colocam-se muitas vezes em franca rota de colisão. Todos estes conflitos normativo-interpretativos costumeiramente ignorados, razão de ser do presente trabalho, serão esmiuçados no capítulo subsequente. Nas linhas que seguirão, pretendemos apresentar o panorama geral dos tipos penais que compõem este campo do direito sancionador tributário e, para tanto, faz-se necessária a transcrição de seus respectivos textos.

A sonegação tributária comum e sua respectiva tentativa (relacionada a todos os tributos, salvo aduaneiros e contribuições sociais previdenciárias) estão reguladas pela Lei 8.137/90 nos seguintes termos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - (omissis)

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

A específica sonegação de contribuições sociais de natureza previdenciária, cujos contornos atuais foram dados pela Lei nº 9.983/00, em substituição à redação anteriormente trabalhada pela Lei 8.212/91, está prevista no art. 337-A do Código Penal brasileiro, *in verbis*:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – (VETADO)

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

Ainda que a questão envolvendo o elemento subjetivo comum a todos os preceitos de direito sancionador tributário de matriz penal tenha sido abordada de forma geral no item 4.2.2.2, trata-se de ponto relevante a ser brevemente rememorado neste ponto. Isso porque a leitura dos dispositivos acima transcritos corrobora o que se afirmou no sentido de que a sonegação fiscal difere por completo do mero inadimplemento tributário, especialmente por conta do deliberado emprego de fraude pelo contribuinte. Jamais a conduta averiguada poderá ser considerada típica quando não se verificar uma voluntária “omissão de informação quando

existe o dever de declarar, falsificação de documento, uso de documento falso, simulação, omissão de operação tributável etc.” (BALTAZAR, 2011, p. 442).²⁰⁸ Como sustentam RUI STOCO e TATIANA DE OLIVEIRA STOCO, “a culpa não foi contemplada em nenhuma das figuras constantes dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei” 8.137/90, dispositivos estes atinentes ao direito sancionador tributário de matriz penal (STOCO; STOCO, 2016, p. 150).²⁰⁹ Mais uma vez resta reforçada a legitimidade da tutela penal do sistema tributário, porquanto não estamos lidando com uma mera tentativa de compelir o contribuinte ao recolhimento da exação aos cofres públicos, mas de obstaculizar que tal sujeito atue ativamente no sentido de fraudar por intermédio de ardis suas obrigações perante a Fazenda Pública.

Tal constatação acentua ainda mais a necessidade de uma interpretação sistêmica do Direito Sancionador tributário, uma vez que, consoante já abordado em tópicos precedentes, a noção de fraude, conluio e simulação também é utilizada por seu espectro administrativo para o fim de qualificar as multas fixadas. A partir do momento que tal pressuposto fático reste verificado, é preciso que o sistema conte com as ferramentas necessárias para evitar o *bis in idem* punitivo, sob pena de o somatório das sanções gerar um *tertium genus* jamais previsto ou desejado pelo legislador. O tema, como já adiantado, será objeto do vindouro capítulo 4.3 deste trabalho, porém desde logo chamamos a atenção do leitor à problemática para que reste evidenciada a necessidade de construção de soluções fundadas no ordenamento jurídico e aptas a conferir-lhe maior grau de segurança e previsibilidade.

O sujeito ativo dos crimes de sonegação fiscal sempre será a pessoa física que detenha o domínio dos fatos. Em outras palavras, será o agente que determinou a prática da fraude destinada a suprimir ou reduzir tributos, ou que, ciente desta, optou por permanecer na conduta quando tinha possibilidade de fazê-la cessar. Sobre o tema a percuciente lição de LEANDRO PAULSEN:

Agente do crime de sonegação não é a pessoa jurídica, mas a pessoa física, como o diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica com poder de gestão, o contador que prepara os documentos fiscais etc. Note-se que a simples condição de sócio não atrai sequer a responsabilidade tributária, ou seja, não implica sequer que tenha de suportar, com o seu patrimônio, os tributos devidos pela sociedade. Isso porque não se confundem a pessoa jurídica com a pessoa física dos sócios. Tanto a responsabilidade tributária

²⁰⁸ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Tributários: novo Regime de Extinção de Punibilidade pelo Pagamento – Lei 12.382/11, art. 6º. **Estado de Direito**, São Paulo, nº 31, ago. 2011.

²⁰⁹ STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

do sócio, como a penal em casos de sonegação fiscal, depende de que o sócio tenha poderes de gestão e que se lhe possa atribuir pessoalmente a infração.²¹⁰

Quanto ao tema, mostra-se de todo relevante o alerta feito por EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO acerca das circunstâncias necessárias para que seja possível atribuir responsabilidade criminal ao contador da pessoa jurídica no âmbito da qual ocorreu a fraude destinada à sonegação fiscal. Discorre o jurista:

Embora possa parecer chacota, o fato é que, invariavelmente, quando algum sonegador é preso em flagrante delito, atribui sempre o fato a um erro de seu contador. [...] De acordo com o art. 2º, I, da Resolução nº 290/70, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou o Código de Ética dos Contabilistas, todo contabilista deve exercer sua profissão com zelo, diligência e honestidade, observada sua independência profissional. Por outro lado, salvo quando é também administrador ou gerente da pessoa jurídica, o contabilista não realiza os fatos que interferem no patrimônio social, exceto para sistematizá-los na escrituração contábil. Portanto, de acordo com o que vimos, o contabilista não poderá ser considerado autor, coautor ou partícipe, quando exerce sua profissão de acordo com os mandamentos do Código de Ética. Assim, se alguma informação lhe foi sonegada ou continha erros que o profissional não deu causa, não pode vir a ser penalmente responsabilizado. Quando, entretanto, o contabilista utiliza seu conhecimento profissional para ajudar a iludir a fiscalização, tornando mais difícil a descoberta da fraude, pode tornar-se agente do crime de “favorecimento real” previsto no art. 349 do Código Penal, ou tornar-se agente do crime contra a ordem tributária se, porventura, se beneficiou da fraude.²¹¹

Distinção relevante a ser feita em cada uma das hipóteses de sonegação em apreço diz respeito à incidência da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, ou seja, se há a necessidade de constituição definitiva do crédito tributário na seara administrativa para que reste autorizada a persecução criminal. Pois bem, os crimes do art. 1º da Lei 8.137/90 e art. 337-A do Código Penal são reconhecidos por doutrina e jurisprudência de forma uníssona como delitos materiais. Em suma, para que reste o ato ilícito ajustado ao tipo penal e atraia sua incidência, além da realização de fraude dolosa destinada à supressão ou redução de tributos pelo contribuinte, é preciso que tais recursos efetivamente tenham deixado de ingressar nos cofres públicos, o que, nos termos da Súmula Vinculante nº 24, somente restará devidamente reconhecido após a constituição definitiva do crédito tributário na seara administrativa. JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR esclarece:

²¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. 519 p., p. 191.

²¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 96.

Ao contrário do que se dava no regime da Lei 4.792/65, os crimes do art. 1º da Lei 8.137, com exceção daquele previsto em seu parágrafo único, são materiais e de dano, consumando-se quando todos os elementos do tipo estão reunidos. Exige-se, então, para a consumação, a efetiva supressão ou redução de tributo ou contribuição social. Tradicionalmente, entendia-se, então, consumado o crime por ocasião do vencimento do prazo para pagamento. O STF, porém, no HC 81.611, antes referido, em que entendeu necessário o lançamento definitivo [...] para os crimes em questão, não se podendo, antes disso, oferecer denúncia, também firmou o entendimento de que é somente com o lançamento definitivo que o delito estará consumado, aí iniciando-se o prazo prescricional.²¹²

A exceção referida pelo autor acerca do parágrafo único do art. 1º é cognoscível através da simples leitura do dispositivo. Trata-se de uma especial forma de desobediência aplicada ao contribuinte que não responda aos esclarecimentos solicitados pela autoridade fazendária. Por ora limitamo-nos a apresentar o dispositivo, pois o conflito existente entre tal preceito e a garantia constitucional a todos outorgada de não produzir provas contra si mesmo no âmbito criminal será tema do capítulo seguinte.

A necessidade de efetiva supressão do tributo para consumação do delito, qualificando-se o crime como material, também é aplicável às hipóteses de sonegação de contribuições previdenciárias tipificadas pelo art. 337-A do Código Penal. Como decorrência lógica, aqui também há plena incidência da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual a persecução pela esfera criminal do Direito Sancionador tributário somente restará autorizada após a constituição definitiva do crédito tributário pertinente. Sobre o art. 337-A do CP, KIYOSHI HARADA esclarece:

O elemento nuclear do crime é a supressão ou a redução da contribuição social previdenciária e qualquer acessório. Suprimir é o mesmo que fazer desaparecer ou impedir que algo apareça, ao passo que reduzir significa tornar menor a contribuição social devida. O ato de suprimir ou de reduzir concretiza-se mediante condutas omissivas descritas nos incisos I a III (referência ao art. 337-A do CP). Essas três condutas omissivas correspondem àquelas condutas descritas nas alíneas *a*, *b* e *c* do revogado art. 95 da Lei 8.212/91. Crime é, pois, de resultado. É crime material que pressupõe efetiva redução ou supressão da contribuição social previdenciária. Daí por que o delito só se configure após a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa, conforme pacífica jurisprudência de nossos tribunais.²¹³

²¹² BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 525.

²¹³ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 210-211.

Exemplificando a pacífica jurisprudência referida pelo autor, colacionamos o seguinte julgado:

1. Nos termos dos precedentes da Corte, os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária são delitos materiais, exigindo, portanto, a constituição definitiva do débito tributário perante o âmbito administrativo para configurar-se como conduta típica. (RHC 44.669/RS, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 18/04/2016)

Os crimes trabalhados pelo art. 2º da Lei 8.137/90, dada a grande variedade de hipóteses tratadas em cada um de seus incisos, precisam ser analisados de forma individualizada para correta identificação da incidência ou não incidência da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Sem dúvidas, a hipótese de compreensão mais tormentosa dentre tais delitos é aquela apresentada pelo inciso I do art. 2º, razão pela qual iniciamos imediatamente sua verificação.

Em primeiro lugar, observa-se que a referida “dificuldade interpretativa” envolvendo as condutas descritas pelo inciso I do art. 2º deriva de sua grande similitude àquelas existentes no art. 1º da mesma norma, o que reclama esforço exegético para identificação de sua extensão exata. A distinção mais aceita, em relação ao inciso I do art. 2º da Lei 8.137/90, é que se trata de crime de natureza formal (não exigindo a efetiva supressão tributária) assemelhado a uma tentativa de cometimento dos crimes do art. 1º. Colhe-se a lição de JOSÉ PAULO BALTAZR JÚNIOR sobre a temática:

A diferenciação mais aceita é no sentido de que o art. 1º é um crime material por exigir a efetiva supressão ou redução de tributo, contribuição ou qualquer acessório para sua consumação. Já no art. 2º inexistente essa referência no *caput*, estando mencionada a supressão ou redução do tributo no próprio inciso I, antecedido da preposição *para*. Ora, sempre que o tipo for construído com expressões tais como *para, com o fim de, a fim de, etc.*, a elementar que se seguir constitui elemento subjetivo do tipo. Basta que o agente tenha aquela finalidade, ou seja, não é preciso que o que está descrito depois da preposição efetivamente se concretize para consumir o crime. Desse modo, se o contribuinte é autuado pela fiscalização tributária após ter cometido a falsidade tendente a reduzir o valor do tributo, estará consumado o delito do art. 2º, I, ainda que não tenha vencido o prazo para recolhimento.²¹⁴

Sendo assim, tratando-se de crime formal que se consuma quando da realização da fraude destinada a sonegar tributo, e não no momento da efetiva supressão ou redução dos

²¹⁴ BALTAZR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 536.

recursos destinados aos cofres públicos, não há que se falar em necessidade de lançamento tributário prévio para que a persecução criminal reste autorizada. Na prática, estamos diante de uma verdadeira “tentativa” de sonegação, pois a supressão ou redução resta frustrada por motivos alheios à vontade do contribuinte. Tal elemento justifica a cominação de pena em abstrato significativamente mais branda do que aquela preconizada no art. 1º da mesma norma. Em resumo, inaplicável a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal quanto a tal delito, pois nesta hipótese a fraude não foi capaz de culminar no descumprimento de obrigação tributária por ter sido tempestivamente desvelada pela Administração Pública.

Não ignoramos a existência de doutrina no sentido de que é possível a ocorrência de crime tentado quanto ao art. 1º da Lei 8.137/90 sem que o agente incida na conduta descrita pelo art. 2º, inciso I, da mesma norma. Neste sentido KIYOSHI HARADA, LEONARDO MUSUMECCI FILHO e GUSTAVO MORENO POLIDO argumentam:

Ora, a conduta descrita no inciso I do art. 2º – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos ou empregar outra fraude, para eximir-se total ou parcialmente, de pagamento de tributo – configura, por si só, crime consumado independentemente de resultado. O crime aí capitulado exige apenas a prática fraudulenta com a intenção de eximir-se do pagamento parcial ou total de tributo. O inciso I desse art. 2º configura crime de natureza formal e não tentativa de crime previsto no art. 1º. [...] Uma maneira de melhor identificar o crime consumado da tentativa de crime é o de examinar o aspecto temporal do crime. O art. 4º do Código Penal diz que “considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”. Já vimos que o crime contra a ordem tributária, mais conhecido como crime de sonegação fiscal, reclama resultado consistente em redução ou supressão do tributo. E a supressão ou redução de tributo somente poderá ocorrer no vencimento do tributo: se nada for pago, haverá supressão; se pago a menor, haverá redução. Enquanto não se verificar este último ato, não há que se falar em crime consumado ao teor do art. 14, I, do CP, antes examinado. Portanto, somente após nova omissão ou nova prática de ação, após a prática de condutas omissivas ou comissivas previstas nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90, é que se pode ter por consumado o crime de sonegação fiscal. Se o agente que praticou as condutas omissivas ou comissivas descritas nos incisos I a V do art. 1º for flagrado pelo fisco antes do vencimento do tributo, caracteriza-se a tentativa e não o crime consumado. O crime de sonegação fiscal é considerado um crime plurissubsistente, isto é, reclama a presença de pelo menos duas ações ou omissões para a sua consumação.²¹⁵

Com a devida vênia aos juristas, cujo amplo conhecimento da matéria é inegável, parece-nos que a linha argumentativa apresentada somente poderia se sustentar na hipótese de

²¹⁵ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 165.

ignorarmos a existência do tipo penal grafado no art. 2º, inciso I, da Lei 8.137/90. A própria menção ao art. 4º do Código Penal feita pelos autores esclarece o motivo do que ora se afirma, porque, segundo tal norma penal acerca do momento do crime, ao realizar alguma das ações ou omissões descritas na lei com o intuito de suprimir ou reduzir tributos, resta consumado pelo contribuinte o crime do art. 2º, inciso I, da Lei 8.137/90. Caso haja intervenção da Administração Fazendária antes que o agente consiga alcançar o resultado pretendido (antes do vencimento da obrigação), inegável que o delito ora em análise já incidirá sobre a hipótese de modo a afastar a possibilidade do reconhecimento da tentativa relacionada ao art. 1º da Lei 8.137/90. De outra banda, caso o resultado pretendido venha a se consumir, perfectibilizam-se todos os elementos do tipo do art. 1º da Lei 8.137/90 e este será o delito pelo qual responderá o contribuinte.

Evidentemente, a qualificação do art. 2º, inciso I como modalidade “tentada” do art. 1º não é feita com observância ao “fio da técnica” penal, porém trata-se de analogia extremamente pedagógica por retratar o que ocorre no âmbito da prática jurídica. Os atos executórios iniciais necessários à sonegação tributária material foram realizados pelo contribuinte sem que o resultado final tenha sido atingido por circunstâncias alheias à sua vontade (idêntico ao que ocorre no âmbito da “tentativa” regulamentada pelo art. 14 do CP),²¹⁶ todavia, por se tratarem de condutas autonomamente tipificadas pela Lei 8.137/90 em seu art. 2º, inciso I, resta verificado tal delito em detrimento da aplicação da modalidade tentada do art. 1º da mesma norma c/c a norma de extensão do art. 14 do CP. Trata-se, mais uma vez, de inequívoca incidência do princípio da especialidade a definir o correto enquadramento típico.

Ademais, ainda que fosse possível ignorar a existência do crime formal regulamentado pelo art. 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, o fato é que a interpretação proposta pelos juristas viria em prejuízo ao contribuinte/réu, porquanto a pena mínima de uma potencial “tentativa” de crime material (redução máxima de 2/3 prevista pelo art. 14 do CP incidente sobre a pena do art. 1º da Lei 8.137/90) seria de 08 meses de reclusão, enquanto o delito formal em exame ostenta pena mínima de 06 meses de detenção. Sob qualquer

²¹⁶ Acerca do conceito de crime tentado, colaciona-se a lição de ROGÉRIO GRECO: “Para que se possa falar em tentativa, é preciso que: a) a conduta seja dolosa, isto é, que exista uma vontade livre e consciente de querer praticar determinada infração penal; b) o agente ingresse, obrigatoriamente, na fase dos chamados atos de execução; c) não consiga chegar à consumação do crime, por circunstâncias alheias à sua vontade. [...] Para evitar que tais situações restassem impunes e também para não fugir à técnica legislativa de narrar, no tipo penal, como regra geral, a consumação da infração penal, foram criadas as chamadas *normas de extensão*, como a prevista no inciso II do art. 14 do Código Penal, fazendo com que se amplie a figura típica, de modo a abranger situações não previstas expressamente pelo tipo penal” (*In* GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte geral**. 16ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2014. p. 259).

perspectiva que se analise a questão, parece que razão assiste a JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR no âmbito do presente debate, assim como a RUI STOCO e TATIANA OLIVEIRA STOCO, ao afirmarem:

Dessarte, se o agente com a finalidade de eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo faz declaração falsa, omite informação ou pratica outra fraude a respeito de bens, rendas ou fatos, mas não alcança seu objetivo, incorrerá – ainda assim – na figura ora em comento. Havendo, no entanto, a efetiva redução ou supressão do tributo, o agente incorrerá nas penas previstas do art. 1º, o que permite afirmar (como a jurisprudência vem apontando) tratar-se de verdadeira incriminação específica da forma tentada do crime do art. 1º.²¹⁷

Avancemos. O crime do inciso III do art. 2º da Lei 8.137/90 ostenta três verbos nucleares distintos, notadamente *exigir, pagar ou receber*, para si ou para o contribuinte beneficiário, “qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal”. Aqui a dinâmica delitiva se dá entre contribuinte beneficiário do incentivo fiscal e terceiro, os quais acabam fracionando, ao arrepio da lei, o proveito da benesse outorgada pelo Estado. Em nosso entendimento, tal circunstância afasta a hipótese da tradicional sonegação fiscal que reclama constituição definitiva do crédito tributário, porquanto não há direta e imediata supressão de tributos que deveriam ingressar nos cofres públicos, mas redução indireta e mediata de tais valores.

Perceba-se que estamos diante de obrigação tributária regularmente constituída em que, *prima facie*, o Estado outorgou uma benesse fiscal a um contribuinte que efetivamente a ela faz jus. A fraude ocorre em momento posterior, ou seja, quando da não aplicação (ou aplicação parcial) dos recursos na área pretendida pelo Estado, porquanto contribuinte e terceiro acabam transferindo entre si o respectivo proveito mediante *exigência, pagamento ou recebimento*. Neste contexto, não reclamará lançamento definitivo para que seja inaugurada a persecução criminal mesmo nas hipóteses materiais como *pagar e receber*, pois se trata da persecução criminal de um fato posterior à tributação do fato gerador originário. Malversação da benesse fiscal. Caso a hipótese concreta revele a supressão ou redução de tributos, como no caso de um profissional da saúde que fornece recibo falso, sem que tenha prestado o serviço, haverá incidência do art. 1º da Lei 8.137/90 por conta do

²¹⁷ STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 110-111.

princípio da especialidade e, aí sim, far-se-á necessário o lançamento definitivo da exação (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 541).²¹⁸

Por fim, as hipóteses dos incisos IV e V, relacionadas, respectivamente, com a malversação de incentivos fiscais e utilização de *softwares* computacionais voltados à manutenção de contabilidade paralela, são igualmente estranhas ao teor da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Na primeira modalidade, o benefício fiscal já foi concedido ao contribuinte e o crime cometido ocorre no momento posterior, notadamente quando da utilização dos recursos pertinentes. Tratando-se de consumação de crime não diretamente relacionado com um procedimento tributário prévio necessário à constituição do crédito tributário, entendemos que tal *iter* procedimental não se mostra necessário (e até possível) para autorizar a persecução criminal. Já na segunda hipótese, notadamente a obtenção de programa computacional para manutenção de contabilidade paralela, sustentamos a inaplicabilidade da súmula por razão singela. Caso a utilização de tal sistema tenha acarretado na efetiva supressão ou redução tributária, estaremos diante de caso concreto afeto às hipóteses de crime material trabalhadas pelo art. 1º da Lei 8.137/90 e não do caso do inciso V, do art. 2º da mesma Lei.

Cabe ressaltar que a competência jurisdicional para apreciação dos crimes de sonegação fiscal será verificada de acordo com o ente tributante que se viu ameaçado ou efetivamente suprimido/reduzido em exação de sua competência. Destarte, tratando-se de conduta que importou em redução de tributos federais, ainda que simultaneamente tenha lesado cofres estaduais ou municipais, a competência tocará à Justiça Federal, nos termos do art. 109, inciso IV, da Constituição Federal. Em contrapartida, não havendo tributo federal envolvido, caberá ao Judiciário estadual a competência para processar e julgar o fato. HUGO DE BRITO MACHADO trabalha de forma didática com o tema:

Compete à Justiça Federal o processo e o julgamento dos que praticam crimes em detrimento de bens, serviços ou interesses da União. Se do fato em apreciação – falsificação ou uso de notas fiscais falsas, por exemplo – decorreu a supressão do ICMS, e também de tributos federais, indubitosa é a absoluta competência da Justiça Federal, como indubitosa é a absoluta incompetência da Justiça do Estado, para o respectivo processo e julgamento. E como a competência do Ministério Público é praticamente uma decorrência, tem-se que a competência para a propositura da ação nesses casos é do Ministério Público Federal. O fato de ter havido também, em decorrência do mesmo fato, detrimento para o Estado, com a supressão ou redução de um imposto de sua competência, vale dizer, o ICMS, não faz competente a Justiça Estadual. Nem o Ministério Público Estadual. A

²¹⁸ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

presença do possível detrimento a interesses da União desloca, indiscutivelmente, para a Justiça Federal, a competência para o correspondente processo e julgamento. E para o Ministério Público Federal a competência para a propositura da ação penal correspondente.²¹⁹

O entendimento ora apresentado deriva diretamente da consolidação jurisprudencial no sentido de que a conexão entre crimes de competência federal e estadual implica reunião das questões no âmbito do judiciário federal por força da conexão e da especialidade desta jurisdição *ratione personae*. A reiteração dos julgados em tal sentido culminou, inclusive, na edição da Súmula 122 do Superior Tribunal de Justiça, a qual afirma que “compete à justiça federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do art. 78, II, “a”, do Código de Processo Penal”.

3.2.2.2.3 Apropriação indébita

O direito sancionador tributário de matriz penal trabalha com duas hipóteses distintas de apropriação indébita. A primeira delas, aplicável a todos os tributos, à exceção das contribuições previdenciárias, está prevista na Lei 8.137/90, art. 2º, inciso II, segundo o qual constitui crime contra a ordem tributária “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”. As contribuições previdenciárias restam ressalvadas da incidência de tal dispositivo por conta da existência de norma especial no âmbito do Código Penal para tal hipótese, *in verbis*:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

²¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 376.

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

O art. 168-A do CP foi inserido em tal diploma legislativo por obra da Lei 9.983/00, a qual apenas transpôs para o interior do código repressivo (com alterações pontuais na redação e nas penas cominadas) os tipos de apropriação indébita previdenciária até então regidos pela Lei 8.212/91, que, por sua vez, havia substituído as mesmas espécies criminais originariamente reguladas pelo Decreto-Lei 65/37 (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p.29).²²⁰ A sucessão legislativa ora descrita denota que o ato ilícito praticado pelo substituto tributário que deixa de repassar aos cofres públicos contribuições previdenciárias retidas sobre recursos do contribuinte de direito foi criminalizado por nosso ordenamento jurídico há longo tempo. Importante ressaltar que as sucessivas reformas legislativas em apreço, segundo doutrina e jurisprudência pacíficas sobre o tema, não implicaram cessação da natureza criminosa da conduta, o que afasta teses de que teria ocorrido *abolitio criminis* entre a vigência de cada dispositivo. KIYOSHI HARADA afirma, inclusive, que “haverá ou não a retroatividade da nova lei conforme a pena cominada seja mais branda ou mais grave que aquela prevista no estatuto anterior” (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 183).²²¹

A leitura do inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90 e do art. 168-A do CP permite concluir que ambos estão diretamente relacionados a atos ilícitos praticados pelos substitutos tributários a quem a Lei impôs a obrigação de reter a exação devida pelo contribuinte de direito para, logo em seguida, repassar-lhe aos cofres da Fazenda Pública. É justamente por estarmos diante da retenção de valores devidos ao Estado por outrem que estas modalidades de crimes são qualificadas como espécies de “apropriação indébita” e não de simples sonegação. Neste sentido, LEANDRO PAULSEN:

²²⁰ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

²²¹ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária. Dá-se quando o substituto, ao realizar um pagamento ao contribuinte, procede à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe determina, mas deixa de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação legal. Também ocorrerá quando a regra matriz de substituição tributária determine que o substituto exija do contribuinte o montante do tributo para repassar aos cofres públicos e deixe de ser feito tal repasse.²²²

O sujeito ativo dos crimes de apropriação indébita, assim como ocorre no âmbito das sonegações, é a pessoa física responsável pela administração da empresa a quem a Lei atribuiu posição de substituta tributária ou a própria pessoa física (inclusive o empregador doméstico) que ostentava direta e pessoalmente tal dever legal de realizar a retenção da exação. Discorrendo sobre o tema da apropriação indébita de natureza previdenciária, mas utilizando argumentos igualmente válidos para a apropriação indébita tributária de caráter geral, BALTAZAR JÚNIOR pondera:

Ao longo da instrução é indispensável determinar, de forma clara, quem era o responsável pela administração; e, por consequência, pelo delito. Em outras palavras, é preciso esclarecer quem efetivamente detinha o poder de mando na empresa, decidindo pelo recolhimento ou não das contribuições descontadas dos empregados. Assim, será responsabilizado o réu ou os réus que detinham domínio do fato, isto é, quem detém em suas mãos o curso, o “se” e o “como” do fato, podendo decidir preponderantemente a seu respeito; dito mais brevemente, o que tem o poder de decisão sobre a configuração central do fato. Em outras palavras, a responsabilidade penal dos administradores pode resultar tanto de haverem praticado o fato delituoso quanto de haverem permitido que ele ocorresse, se tinham a obrigação e a possibilidade concreta de evitá-lo – é dizer, se tinham o domínio do fato, como acontece, de regra, nas empresas familiares em que todos os sócios detêm amplos poderes de administração.²²³

Quanto ao elemento subjetivo do tipo, vale para as hipóteses de apropriação indébita tributária o mesmo que se afirmou para os casos de sonegação fiscal. O dolo do substituto tributário para consumação do delito é genérico no sentido de não recolher os valores devidos à Administração Fazendária e já retidos de terceiros. Não é necessário, de acordo com a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, qualquer especial finalidade de agir por parte do contribuinte, do que seria exemplo o denominado *animus rem sibi habendi*, ou seja, a vontade de se apropriar dos recursos retidos, como ocorre nos crimes

²²² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 190.

²²³ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 34.

gerais de apropriação indébita não relacionados ao campo tributário. Representando tal entendimento, colaciona-se o seguinte julgado:

PENAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO DO DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA - ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. TIPICIDADE. DOLO ESPECÍFICO (ANIMUS REM SIBI HABENDI). COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE. I - Observa-se que a infração penal tipificada no art. 168-A do Código Penal constitui-se em delito omissivo próprio. O núcleo do tipo é o verbo deixar, que se perfaz com a simples conduta negativa do sujeito, caracterizando-se com o não fazer o que a lei determina, sendo desnecessária, para a configuração do crime, a comprovação do fim específico de apropriar-se dos valores destinados à Previdência Social consistente no *animus rem sibi habendi*. II - Não se deve emprestar maior relevo à nomenclatura utilizada pelo legislador na edição da Lei nº 9.983/2000, para definir o crime - apropriação indébita previdenciária -, de modo a se considerar como elemento do tipo o dolo específico, a vontade livre e consciente do sujeito de se apropriar dos valores relativos às contribuições, a exemplo do que ocorre no crime de apropriação indébita. Ao contrário deste, que é crime de resultado, a apropriação indébita previdenciária é crime formal; a intenção específica ou vontade de se beneficiar com a ausência do recolhimento nada tem a ver com a consumação do fato que ocorre no momento que ele deixa de recolher as contribuições no prazo legal. III- A Terceira Seção, no julgamento do EREsp 1296631/RN, Relatora Ministra LAURITA VAZ, TERCEIRA SEÇÃO, DJe 17/09/2013, pacificou o entendimento da desnecessidade do dolo específico para se configurar o delito de apropriação indébita previdenciária. IV - Embargos acolhidos. (STJ, 3ª Seção, EREsp 1207466/ES, Rel. Ministro Gurgel De Faria, out/14)

A despeito da aparente contradição entre desnecessidade do *animus rem sibi habendi* e caráter ilícito da conduta, é preciso ter em conta que os crimes de apropriação indébita tributária não punem o simples inadimplemento da obrigação. A punição do substituto tributário pressupõe que, além de ter sido realizada a retenção tributária sem o devido repasse aos cofres públicos, o sujeito ostente o dolo genérico de agir em contrariedade à lei a despeito de ter plena possibilidade de cumpri-la. Caso o réu comprove que a ausência de adimplemento da obrigação derivou exclusivamente do exaurimento de sua capacidade financeira, por exemplo, restará descaracterizado o elemento subjetivo do tipo e reconhecida a causa supralegal de exclusão da culpabilidade. Neste sentido, *a contrario sensu*:

[...] 2. Para que fique caracterizada a causa supralegal de exclusão da culpabilidade relativa à inexigibilidade de conduta diversa, é necessário que a defesa comprove, por força do disposto no art. 156 do Código de Processo Penal, que a omissão no recolhimento das contribuições devidas ao INSS decorreu de dificuldades financeiras da empresa, o que, no caso, não ocorreu. [...] (AgRg no REsp 1264697/SP, Rel. Ministro ROGERIO

SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 17/12/2015, DJe 02/02/2016)

Perceba-se que tal causa supralegal de exclusão da culpabilidade, diferentemente do que ocorre no âmbito da sonegação fiscal, é admitida nos delitos de apropriação indébita em virtude de não ostentarem como pressuposto necessário para sua consumação a fraude. Em tais casos (retenção tributária e ausência do subsequente repasse ao Estado sem qualquer elemento fraudulento evidente, cuja presença é meramente acidental ao tipo) o cuidado do intérprete ao avaliar o caso concreto deve ser redobrado, sob pena de ocorrer a crítica realizada por HUGO DE BRITO MACHADO²²⁴ acerca do caráter meramente intimidatório do direito sancionador tributário de viés penal tornar-se irrefutável. A retenção dos tributos pelo substituto tributário sem o devido repasse aos cofres públicos dá indícios de que o dolo de agir esteja presente, porém é sempre necessário descartar, mediante ampla demonstração probatória, a hipótese de que a conduta em questão derive de mera inabilidade tributária configuradora de culpa ou, como visto, do exaurimento da capacidade financeira do contribuinte.

Por fim, no que tange à aplicabilidade da Súmula Vinculante nº 24 às hipóteses de apropriação indébita tributária, a atual situação da jurisprudência é absolutamente confusa. Durante longo período, houve a compreensão tranquila de que a apropriação indébita de natureza tributária conformava crime formal em qualquer de suas modalidades, ou seja, tais crimes se consumavam independentemente da ocorrência do resultado naturalístico no mundo dos fatos. A mera constatação de que o substituto tributário realizou a retenção do tributo e deixou de recolhê-lo aos cofres públicos dentro do prazo estipulado já seria suficiente para que a persecução criminal fosse inaugurada independentemente de qualquer ato da Administração Fazendária.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Inq-AgR 2.537/GO, acabou fazendo constar na respectiva ementa que “a apropriação indébita de contribuições previdenciárias” caracteriza-se como “crime material”. JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR tece críticas à ementa do julgado, porquanto a leitura dos debates travados entre os Ministros revela que a questão foi meramente tangenciada. Pontua, ainda,

²²⁴ Para leitura da argumentação empreendida pelo jurista acerca de uma suposta inconstitucionalidade dos preceitos de direito sancionador tributário relacionados às obrigações do substituto tributário vide: MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. Pgs. 410 e ss. Ressalta-se, todavia, que o tema já foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito do HC 77.631-SC e AP 516/DF, oportunidade em que a Corte distinguiu a vedação constitucional à prisão civil por dívidas e a prisão criminal para concluir pela legitimidade do crime do art. 168-A do CP.

que, “essa decisão veio [...] a reacender uma celeuma que já estava pacificada, tendo, a partir daí, o STJ passado a entender que o crime em questão é material”, razão pela qual a persecução criminal passou “a exigir, então, a constituição definitiva do débito” (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 40). Colaciona-se precedente do Superior Tribunal de Justiça em que se ilustra a mudança paradigmática acerca do crime do art. 168-A:

[...] III - No que toca aos crimes contra a ordem tributária, o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que a constituição definitiva do crédito tributário, com o consequente reconhecimento de sua exigibilidade, configura condição objetiva de punibilidade, necessária para o início da persecução criminal (cf.: HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.05.2005; e ADI 1571, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 30.04.2004). IV - Tal entendimento foi consolidado pelo Excelso Pretório na Súmula Vinculante 24, do seguinte teor: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo." V - Na esteira dessa orientação, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que o delito de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, do Código Penal, é crime omissivo material e não formal, de modo que o prévio exaurimento da via administrativa em que se discute a exigibilidade do tributo constitui condição de procedibilidade da ação penal (AgRg no Inq 2.537/GO, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 13-06-2008). VI - Antes de tal julgado, prevalecia, neste Tribunal, o entendimento segundo o qual a sonegação e a apropriação indébita previdenciária eram crimes formais, não exigindo para a respectiva consumação a ocorrência do resultado naturalístico consistente no dano para a Previdência, sendo caracterizados com a simples supressão ou redução do desconto da contribuição, não havendo, pois, necessidade de esgotamento da via administrativa quanto ao reconhecimento da exigibilidade do crédito tributário. VII - A partir do precedente da Excelsa Corte (AgRg no Inq 2.537/GO), a jurisprudência deste Tribunal orientou-se no sentido de considerar tais delitos como materiais, sendo imprescindível, para respectiva consumação, a constituição definitiva do crédito tributário, com o esgotamento da via administrativa. (STJ, 5ª Turma, HC 266.462/SP, Rel. Ministra Laurita Vaz, Rel. p/ Acórdão Ministra Regina Helena Costa, QUINTA TURMA, fev/14)

Curiosamente, entretanto, o mesmo entendimento não passou a ser adotado em relação à apropriação indébita tributária de caráter geral tipificada pelo art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90. A doutrina uníssona segue afirmando, sem maiores reflexões ou realização de paralelo em relação ao crime do art. 168-A, tratar-se de crime de natureza formal que independe da constituição definitiva do crédito tributário. De seu turno, a jurisprudência, quando chamada a enfrentar o tema, limita-se a afastar a incidência da Súmula Vinculante nº 24, ponderando que o tipo do inciso II, art. 2º, não consta na redação do verbete e, por conseguinte, para sua consumação não se faz necessário o lançamento prévio.

Para que não nos furtemos de apresentar nosso posicionamento sobre a matéria, ainda que eventualmente tenha derivado de um possível erro redacional de ementa por parte do Supremo Tribunal Federal, parece-nos que o entendimento de que os crimes de apropriação indébita ostentam índole material (necessitando a constituição definitiva do crédito) é o mais acertado. Perceba-se que tanto a Lei 8.137/90 como o art. 168-A do CP utilizam as expressões “deixar de recolher valor de tributo” e “deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas”, o que, em nossa visão, inegavelmente reclama a consolidação da supressão ou redução tributária. Deste modo, valendo-se dos mesmos pressupostos utilizados quando da análise dos crimes materiais contra a ordem tributária, a consolidação do crédito tributário mediante procedimento administrativo fiscal devidamente finalizado constitui elemento normativo do tipo imprescindível à inauguração da persecução criminal.

3.2.2.2.4 *Falsidades envolvendo papéis públicos tributários.*

No âmbito do subsistema de direito penal, são comuns os casos concretos em que delitos são praticados como etapas naturais para consumação de um crime mais grave. Neste sentido, por exemplo, é impossível cometer um crime de homicídio mediante violência sem que imediatamente antes da morte da vítima lesões corporais sejam realizadas. Em tais casos, é vetusta a lição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que apenas o crime mais grave será punido, porquanto o denominado “crime-meio”, etapa necessária para realização do ilícito desejado, é reputado “absorvido” por este “crime-fim”. O mesmo fenômeno é identificado quando fatos posteriores ao crime em análise são considerados como mero exaurimento da conduta, tal qual a venda do objeto do crime por aquele que cometeu o furto. Colaciona-se sobre o tema a lição de DAMÁSIO E. DE JESUS:

Ocorre a relação consuntiva, ou de absorção, quando um fato definido por uma norma incriminadora é meio necessário ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, bem como quando constitui conduta anterior ou posterior do agente, cometida com a mesma finalidade prática atinente àquele crime. Nestes casos, a norma incriminadora que descreve o meio necessário, a normal fase de preparação ou execução de outro crime, ou a

conduta anterior ou posterior, é excluída pela norma a este relativa. *Lex consumens derogat legi consumptae*.²²⁵

Esta breve digressão introdutória fez-se necessária ante a mecânica ordinária verificável no âmbito dos crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita tipificados pelo Direito Sancionador tributário, os quais, como regra geral, pressupõem falsidades documentais para sua consumação. Deste modo, sempre que as falsidades constituam-se como atos executórios naturais para realização da conduta descrita nos demais tipos de Direito Sancionador tributário de viés penal, não haverá aplicação de sanção autônoma em função da adulteração dos papéis tributários. Ressalte-se, todavia, que a aplicabilidade do princípio da consunção nos crimes de Direito Sancionador tributário pressupõe que a falsidade em análise não ostente potencial lesivo autônomo e tenha sido realizada com o manifesto intento de consumir a supressão tributária averiguada. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça:

IV - Em princípio, o crime de sonegação fiscal e os de falsidade ideológica e estelionato apresentam existências autônomas, ainda que, ocasionalmente, se possa reconhecer a ocorrência somente do crime contra a ordem tributária. V - Os delitos constantes dos art. 171 e 299 do CP, somente são absorvidos pelo crime de sonegação fiscal, se o falso teve como finalidade a sonegação, constituindo, em regra, meio necessário para a sua consumação. VI - Na hipótese, os crimes de falsidade ideológica e estelionato estão indissociavelmente ligados a descrição de um potencial crime contra a ordem tributária, razão pela qual são por ele absorvidos. [...] (STJ, 5ª Turma, RHC 37.268/RJ, Rel. Ministro Felix Fischer, ago/16)

O julgado aqui apresentado retrata a aplicabilidade do princípio da consunção entre a falsidade ideológica tipificada pelo art. 299 do CP e delito material contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei 8.137/90. Ressalte-se, como visto no item destinado aos crimes em espécie de sonegação fiscal, que, como regra geral, as falsidades documentais já integram os próprios tipos penais da Lei 8.137/90 como pressuposto necessário para consumação dos crimes do art. 1º e 2º. No rigor da melhor técnica jurídica sequer far-se-ia necessário que a Corte lançasse mão do princípio da consunção para solver tal espécie de conflito aparente de normas, na medida em que a mera referência à especialidade já é capaz de equacionar a contento o tema. Constando a falsidade como elemento objetivo necessário dos tipos sancionadores da sonegação fiscal, inviável sequer reconhecer a potencial aplicabilidade da norma contida no art. 299 do CP.

²²⁵ JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal – Parte Geral, Volume I**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 99.

De qualquer sorte, além das falsidades inseridas na condição de elementares dos tipos de sonegação fiscal inculpidos na Lei 8.137/90, o legislador incluiu no âmbito do Direito Sancionador tributário de matriz penal algumas condutas relacionadas a falsidades documentais tributárias puníveis por si só, independentemente da intenção do agente de suprimir ou reduzir tributos. A referência ora feita diz respeito aos incisos I e V do art. 293 do Código Penal, *in verbis*:

Falsificação de papéis públicos

Art. 293 - Falsificar, fabricando-os ou alterando-os:

I – selo destinado a controle tributário, papel selado ou qualquer papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributo;

[...]

V - talão, recibo, guia, alvará ou qualquer outro documento relativo a arrecadação de rendas públicas ou a depósito ou caução por que o poder público seja responsável;

Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa.

Nas hipóteses retratadas, a falsidade documental relacionada à tributação foi considerada potencialmente lesiva ao sistema de arrecadação independentemente do dolo genérico do contribuinte de suprimir ou reduzir exações. Na prática forense, todavia, tais tipos penais restam quase que integralmente esvaziados em virtude da incoerência no mundo dos fatos de condutas de tal estirpe dissociadas do intuito de sonegar. De qualquer sorte, a apresentação de tais tipos penais potencialmente praticáveis pelo contribuinte se fez necessária para que ultimássemos a apresentação geral do quadro normativo relacionado ao Direito Sancionador tributário de matriz penal.

3.2.2.3 Suspensão da punibilidade pelo parcelamento e extinção da punibilidade pelo pagamento

No âmbito do Direito Sancionador tributário de matriz penal, muitas foram as alterações legislativas e jurisprudenciais acerca dos efeitos do parcelamento ou quitação do débito na esfera administrativa sobre a seara criminal. Como regra geral, iniciativas do contribuinte no sentido de regularizar sua situação perante a Fazenda Pública passaram a constituir hipóteses de extinção da punibilidade que se somavam àquelas expressamente reconhecidas pelo art. 107 do Código Penal. Essa circunstância, claramente verificável no

âmbito dos delitos contra a ordem tributária, robusteceu as críticas doutrinárias acerca do caráter meramente arrecadatário deste subsistema jurídico, porém compreendemos que razão assiste a JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR ao rebater tais argumentos nos seguintes termos:

[...] é de ver que a reparação do dano é um objetivo a ser perseguido também pelo direito penal, que reconhece, de modo geral, a mitigação da pena em caso de reparação por parte do agente, o que não é exclusivo do direito penal tributário (v. CP, arts. 15, 16, 65, III, *b*, 312, §2º e 143). Mais que isso, modernamente a vítima passou a ocupar papel mais central no direito penal, que passou a ostentar um papel mais reparador ou restaurativo, do que já se observam traços como a previsão legal expressa da composição dos danos civis como causa de despenalização (Lei 9.099/95, arts. 69 a 75), bem como da existência de penas que revertem em favor da vítima (CP, art. 45, §1º, e CTB, art. 297). Não há, então, incompatibilidade entre o fato de incriminar determinada conduta e, depois, emprestar relevância penal à reparação do dano dela decorrente, o que, como visto, é regra geral de direito penal e não especificidade dos crimes contra a ordem tributária. O que chama a atenção aqui e pode, porém, ser questionado, é o tratamento desigual entre sonegadores e autores de outros crimes não violentos contra o patrimônio público particular, como furto, apropriação indébita e estelionato, em relação aos quais se poderia, então, admitir também a extinção da punibilidade pela reparação do dano.²²⁶

Quando da edição da Lei 8.137/90, a qual ainda regula os crimes gerais contra a ordem tributária que não digam respeito às contribuições previdenciárias e falsidades documentais específicas reguladas pelo Código Penal, o seu respectivo art. 14 preconizava que a “promoção do pagamento do tributo e seus acessórios”, desde que “antes do recebimento da denúncia”, implicava extinção da punibilidade. Esta regra vigeu por pouco tempo, pois a Lei 8.383/91 a revogou.

Já no ano de 1995, o tema foi novamente trabalhado pela Lei 9.249, cujo art. 34 determinava que, ao “promover o pagamento antes do recebimento da denúncia criminal”, o contribuinte restava com sua punibilidade extinta. Por construção jurisprudencial, todavia, compreendeu-se que “promover o pagamento” não constituía sinônimo de efetivamente “pagar” o débito tributário, razão pela qual sua simples inclusão em parcelamento implicava idêntico efeito, ou seja, extinção da punibilidade criminal do agente (BALTAZAR JÚNIOR, 2011, p. 555).²²⁷

No ano 2000, o governo editou a Lei 9.964, a qual foi alcunhada REFIS por promover um amplo programa de renegociação de débitos fiscais especialmente por

²²⁶ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 553.

²²⁷ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

intermédio de parcelamentos alongados no tempo. Tal norma também regulou os efeitos criminais do parcelamento e quitação dos débitos tributários subjacentes ao ilícito. Diferentemente do que ocorria sob a vigência do regramento anterior, o parcelamento do débito realizado antes do recebimento da denúncia passou a ter o condão de suspender a tramitação do feito, assim como da prescrição criminal, até que o contribuinte-réu quitasse o débito. Caso incorresse em hipótese de exclusão da benesse fiscal, a persecução estatal era retomada do ponto em que havia sido interrompida. De outro lado, a quitação do débito realizada antes do recebimento da denúncia seguiu constituindo causa de imediata extinção da punibilidade do agente.

As normas tributárias subseqüentes que regulamentaram de maneira ampla grandes programas de parcelamento consistiram na Lei 10.684/03 (PAES ou REFIS II) e Lei 11.941/09. A grande modificação instaurada por tais disposições quanto ao tema da punibilidade criminal do contribuinte foi a supressão do limite temporal para realização do pagamento ou parcelamento do débito. Em ambos os casos o parcelamento da dívida realizado a qualquer tempo passou a suspender o processamento da ação criminal, assim como da respectiva prescrição da pretensão punitiva. Paralelamente, a imediata e integral quitação da exação e dos acessórios devidos aos cofres públicos, realizada a qualquer tempo, passou a fulminar a pretensão punitiva estatal.

O quadro em questão manteve-se inalterado até o ano de 2011, oportunidade em que foi editada a Lei 12.382, cujo conteúdo alterou a redação do art. 83 da Lei 9.430/96. O dispositivo em questão, que até então se limitava a determinar que a remessa de representação fiscal para fins penais ao Ministério Público Federal somente ocorresse após o encerramento do respectivo procedimento administrativo de lançamento, passou a contar com a seguinte redação:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

§ 1o Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2o É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no

parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).

Como se percebe, o §2º da norma passou a exigir, para que reste viabilizada a suspensão da pretensão punitiva estatal, que o parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. Não há dúvidas de que tal determinação é plenamente aplicável, desde sua edição em 2011, ao parcelamento geral de 60 meses regulamentado pelo art. 10 da Lei 10.522/02 e incidente sobre qualquer espécie tributária federal. A questão a ser controvertida, por conseguinte, diz respeito aos efeitos de alteração legislativa sobre os dispositivos específicos existentes no âmbito dos parcelamentos especiais regulados pela Lei 10.684/03 e 11.941/09, os quais não contavam com tal limitação temporal (recebimento da denúncia) para que o contribuinte-réu fosse beneficiado com a paralisação da demanda criminal (PAULSEN, 2015, p. 475).²²⁸

Especificamente quanto ao PAES ou REFIS II relacionado à Lei 10.684/03, o Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se manifestar afirmando restar revogado o dispositivo que autorizava a suspensão da demanda criminal por força do parcelamento a qualquer tempo. Segundo a corte, a Lei 12.382/2011 é plenamente aplicável a tal regime especial de parcelamento, o que nos faz concluir que o mesmo raciocínio deva ser aplicado à Lei 11.941/09. Consta da ementa do julgado:

ARTIGO 9º DA LEI 10.684/2003. DESNECESSIDADE DE REVOGAÇÃO EXPRESSA PELA LEI 12.382/2011. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO CONTRÁRIA NO NOVO DISPOSITIVO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DA SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL SE A ADESÃO AO PROGRAMA DE PARCELAMENTO OCORRE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COAÇÃO INEXISTENTE. 1. Tendo a Lei 12.382/2011 previsto, no artigo seu 6º, que a

²²⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

suspensão da pretensão punitiva estatal ocorre apenas quando há o ingresso no programa de parcelamento antes do recebimento da denúncia, consideram-se revogadas as disposições em sentido contrário, notadamente o artigo 9º da Lei 10.684/2003. 2. Na própria exposição de motivos da Lei 12.382/2011, esclareceu-se que a suspensão da pretensão punitiva estatal fica suspensa "durante o período em que o agente enquadrado nos crimes a que se refere o art. 83 estiver incluído no parcelamento, desde que o requerimento desta transação tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal". 3. Por conseguinte, revela-se ilegítima a pretensão da defesa, no sentido de que a persecução penal em tela seja suspensa em decorrência do parcelamento dos tributos devidos após o acolhimento da inicial. (STJ, 5ª Turma, HC 278.248/SC, Rel. Ministro Jorge Mussi, ago/14)

Particularmente, concordamos com o entendimento consolidado pelo Tribunal de vértice, porquanto a Lei 12.382/11, ao alterar a redação da Lei 9.430/96, nitidamente pretendeu regulamentar de forma ampla todas as hipóteses de parcelamento tributário e seus respectivos efeitos na seara criminal. É evidente que aqueles contribuintes-réus que já houvessem alcançado o benefício da suspensão condicional do processo antes da entrada em vigor da norma não são atingidos por seus dispositivos, sob pena de indevida retroação legislativa em prejuízo do infrator, o que é vedado pela Constituição Federal, nos moldes já analisados em capítulos anteriores. Não obstante, a partir da vigência da Lei 12.382/11, entendemos que a eficácia paralisante do parcelamento tributário somente poderá ser reconhecida quando sua realização tenha se dado antes do respectivo recebimento da denúncia criminal pelo Juízo.

Por fim, é de se ressaltar que a Lei 12.382/11 nada dispôs acerca dos efeitos da imediata e integral quitação do débito tributário sobre a ação criminal. Sendo assim, segue hígido o dispositivo constante na Lei 10.684/03, art. 9º, §2º, o qual reconhece a extinção da punibilidade do agente quando a pessoa jurídica relacionada efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de decidir que “o pagamento integral do débito – devidamente comprovado nos autos – empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio”.²²⁹

Nestes termos, reputamos apresentadas as linhas gerais do direito sancionador tributário brasileiro de matriz penal. Partimos para o ápice do presente estudo, onde buscaremos consolidar as compreensões necessárias acerca da sistematização a ser perseguida pelo jurista no âmbito de nosso direito sancionador tributário sob perspectiva ampla.

²²⁹ STF, 1ª Turma, HC 116828, rel. Min. DIAS TOFFOLI, ago/2013.

3.3 Exame do ordenamento punitivo tributário brasileiro à luz dos preceitos de direito sancionador

Ao longo desta dissertação, buscamos estabelecer uma concepção unitária e sistemática do Direito como premissa metodológica, apresentar as principais características dos atos que atentam contra a ordem jurídica (ilícito) para que, a partir de então, fosse possível avaliar e compreender a fenomenologia formativa de uma linha de pensamento que, no direito comparado, é chamada de “Direito Sancionador” ou “Direito Contra-ordenacional”. Não se trata verdadeiramente de um novo “subsistema jurídico”, mas de uma plêiade de princípios, regras e postulados interpretativos que devem nortear a atividade punitiva estatal, unitária por excelência, seja ela tomada sob perspectiva penal, seja ela tomada sob perspectiva não penal.

Os capítulos destinados ao direito objetivo brasileiro tiveram como objetivo central apresentar o *status quo* vigente em nosso sistema tributário punitivo. Mediante análise pormenorizada das normas constitucionais aplicáveis quando da violação ao dever fundamental de pagar tributos e de colaborar com a Administração Pública, bem como dos dispositivos infraconstitucionais voltados a punir tanto na esfera penal quanto na esfera administrativa o contribuinte que cometa ilícito tributário, foi possível extrair inúmeros elementos normativos relacionados àquilo que a doutrina estrangeira qualifica como “Direito Sancionador” ou “Direito Contra-ordenacional”. Compreendemos que tais elementos – ainda que pouquíssimos sejam os trabalhos doutrinários nacionais voltados à consolidação de uma concepção sistemática e integral do direito de punir ilícitos tributários – mostram-se presentes em nosso sistema jurídico e autorizam a construção deste derradeiro capítulo voltado a rechaçar a suposta independência absoluta das esferas punitivas penal e administrativa, assim como a lançar algumas ideias iniciais para que o tema seja melhor trabalhado no cotidiano jurídico pátrio.

Temos que o passo inicial para superação da completa inexistência de diálogo entre as esferas punitivas relacionadas ao direito tributário em território nacional foi dado pelo Supremo Tribunal Federal em dezembro de 2003, oportunidade em que a Corte, por maioria, concedeu ordem de *Habeas Corpus* nº 81.611/DF. Na oportunidade, os Ministros, modificando entendimento até então pacífico, compreenderam que a consumação de crime

material contra a ordem tributária (art. 1º, da Lei 8.137/90) e, por conseguinte, sua persecução criminal, somente seria possível após a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa. O julgamento conta com a seguinte ementa:

Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (STF, Pleno, HC 81611, Relator Min. Sepúlveda Pertence, dez/13)

Como se vê, restou reconhecida a existência de pressuposto de fato essencial para exercício do *ius puniendi* de natureza penal diante do ilícito tributário, notadamente a constituição definitiva do crédito na seara administrativa. Se, por um lado, tal exigência sempre foi pressuposto fundamental para cobrança das sanções de natureza administrativo-tributárias, a imposição deste mesmo requisito para a persecução criminal constituiu importante evolução jurisprudencial sobre o tema. Pela primeira vez o Poder Judiciário reconheceu a imbricada relação existente entre as faces, até então reputadas completamente independentes, da pretensão punitiva estatal que, conforme tentamos demonstrar ao longo do presente estudo, é una. O Min. Relator, Sepúlveda Pertence, afirmou ao longo de seu voto que “há a independência [...] das esferas civil, administrativa e penal. Mas a ordem jurídica é única, sendo essa independência norteada pela interpretação sistemática das diversas normas”.

Embora a Corte tenha buscado resguardar a inegável autonomia de cada subsistema²³⁰, a irrestrita aplicação sobreposta dos preceitos de cada um dos campos jurídicos

²³⁰ A inegável autonomia que ora referimos é utilizada nos termos brilhantemente sustentados por LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, segundo o qual “todos os ramos do direito se interligam. A velha figura (didática se quiserem) da árvore que possui o tronco comum (o velho direito civil), do qual surgem ramificações, é própria para

ignorando-se mutuamente finalmente começou a erodir. A constante reiteração de tal entendimento culminou na edição da súmula vinculante nº 24, cujo teor nos esclarece que: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Ainda que indiretamente, restou reconhecida no Direito Sancionador tributário brasileiro uma prevalência da seara administrativa sobre a penal, justamente o inverso do que ocorre na península ibérica.

Muito embora a leitura dos votos proferidos no âmbito do HC 81.611 revele que o Supremo Tribunal Federal teve muito receio em romper de forma definitiva com a “independência” dos espectros punitivos de cada “ramo” jurídico, as consequências da decisão tomada são inequívocas e, em nosso juízo, muito maiores do que aquelas que até o momento vêm sendo consideradas pela doutrina e jurisprudência. A percepção de que um único fato pode acarretar distintas relações de natureza punitiva gera efeitos jurídicos que não podem ser olvidados. Nesse sentido, LEANDRO PAULSEN identifica a pluralidade de possíveis consequências decorrentes de um único pressuposto dado pelo mundo dos fatos e alerta para a necessidade de observância de critérios como pessoalidade, culpabilidade e proporcionalidade:

As relações de natureza punitiva (ou sancionadora) têm como pressuposto de fato o cometimento de infrações à legislação tributária. Essas infrações consistem no descumprimento de obrigações contributivas (pagar tributo) ou de colaboração com a administração tributária (e.g., descumprimento de obrigações acessórias). A aplicação de penalidades está fundada, mediatamente, no dever de cumprir as leis e, diretamente, na lei que impõe a penalidade associada à que impõe a obrigação contributiva ou de colaboração descumprida. Tem como finalidade inibir e reprimir a prática de ilícitos. E deve observar critérios como a pessoalidade, a culpabilidade e a proporcionalidade.²³¹

O reconhecimento de que a imposição de sanções penais àquele que comete crime material contra a ordem tributária tem como pressuposto inafastável a constituição prévia e definitiva do crédito tributário pela autoridade competente consistiu em um primeiro e importante passo para que todos os preceitos de direito sancionador até aqui trabalhados fossem observados. Isso porque não há como sustentar qualquer espécie de coerência sistemática em um ordenamento jurídico que admita a imposição de punições criminais quando as sanções de natureza administrativo-tributárias para a mesma hipótese concreta

mostrar que autonomia não significa ausência de interpenetrações ou vasos comunicantes entre os diversos ramos do direito”.

²³¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 175-176.

tenham sido consideradas inaplicáveis por ausência de seus pressupostos de fato e de direito. Ou bem estamos diante de uma conduta violadora do ordenamento jurídico que é capaz de atrair as respostas normativas punitivas existentes, ou a conduta não ostenta as características necessárias para tanto. Não há como uma mesma equação desafiar respostas distintas unicamente por conta da mudança do órgão que seja instado a respondê-la. Sobre o tema FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT afirma:

[...] tal lógica se apresenta com uma força acachapante. Se existe um sentimento humano – extrato axiológico – comum, transnacional e mesmo natural, de rechaço à imposição de um duplo ou múltiplo castigo por um mesmo fato, é absolutamente incoerente que se permita que a segmentação formal do ordenamento possa ignorar tal necessidade e projetar-se sobre o homem de forma irracionalmente cumulativa. A ser assim, cada ramo do Direito, tal qual um diálogo de surdos, poderia outorgar-se o poder de projetar uma reação punitiva frente a um mesmo fato, como se a anterior não existisse, sem que se ponderassem as razões ou a forma pela qual se está procedendo à punição em outra esfera e, principalmente, sem que se considerasse que todas as punições recairão sobre um único e singular indivíduo.²³²

Em sentido similar sustenta KIYOSHI HARADA:

Não teria sentido condenar um contribuinte e, depois, a Administração Tributária chegar à conclusão de que, no caso, não havia supressão ou redução de tributo. A demora na conclusão do processo administrativo tributário, de todos nós conhecida, não pode servir de argumento para adotar como regra a fluência do procedimento penal de forma autônoma. Em primeiro lugar, porque a eventual prescrição pela não instauração da ação penal seria de inteira responsabilidade do Estado, que no processo administrativo tributário é juiz e parte ao mesmo tempo. Em segundo lugar, porque não pode contribuinte para que o Estado, por via de intimidação, force a confissão de dívida seguida de parcelamento dessa mesma dívida, normalmente acrescida de verbas estranhas ao Direito Tributário.²³³

Partindo-se destas premissas, faz-se necessário refletir sobre as consequências jurídicas dos preceitos de direito sancionador até aqui apresentados, os quais, em nosso entendimento, ultrapassam a simples impossibilidade de inauguração da esfera punitiva criminal antes do exaurimento do procedimento administrativo para constituição definitiva do crédito tributário. Enquanto não é promovida uma reforma legislativa apta a ordenar de forma adequada os institutos sancionadores, cabe ao intérprete analisar se efetivamente estamos

²³² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 432.

²³³ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 156.

aplicando o instrumental jurídico hoje existente de forma consentânea com os dispositivos constitucionais vigentes. Ainda que a incidência de cada uma das normas de direito sancionador aqui trabalhadas possa se dar com matizes diferentes a partir das peculiaridades do subsistema punitivo em análise (administrativo ou penal), o fato é que há de se trabalhar o *ius puniendi* estatal sob perspectiva unitária, sob pena de potencializarmos as contradições de nosso ordenamento jurídico.

3.3.1 *Concurso aparente de normas*

A construção de um direito sancionador tributário brasileiro sistemático e coerente perpassa pela consolidação na esfera administrativa de conceitos largamente utilizados pelo Direito Penal no que tange ao concurso aparente de normas. Já vimos que a adoção de critérios objetivos para identificar a norma efetivamente aplicável em um determinado caso concreto, cujas circunstâncias iniciais aparentem atrair a incidência de diversos dispositivos, constitui imperativo diretamente decorrente do princípio da vedação ao *bis in idem*. Trata-se de norma finalística implicitamente consagrada em nossa Constituição Federal e expressamente reconhecida pela Convenção Americana de Direitos Humanos e pelo Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos da ONU, instrumentos jurídicos já internalizados pelo Brasil em seu ordenamento jurídico por intermédio de Decreto.

É inegável que técnicas para afastar antinomia de normas podem ser identificadas em muitos exemplos concretos da prática administrativo-tributária brasileira, todavia parecem-nos que sua utilização vem se dando de forma muito mais intuitiva do que científica. Diferentemente do que ocorre no âmbito do subsistema penal, no qual a doutrina sobre o tema já se encontra bastante consolidada e as normas jurídicas são operadas exclusivamente por sujeitos versados em Direito (juízes, promotores, delegados e defensores), a imposição das sanções tributárias na seara administrativa não goza de nenhuma dessas prerrogativas. Para além da lacuna científica existente sobre o tema, é notório o fato de que, em centenas de Municípios brasileiros, a aplicação da legislação tributária é realizada por técnicos sem qualquer conhecimento jurídico, o que lhes torna absolutamente estranhos a conceitos como a subsidiariedade, especialidade, alternatividade e consunção. Tal falha na construção de um direito sancionador unitário e coeso dá azo a inúmeras sanções que se sobrepõem sem que para tanto haja amparo jurídico em nosso sistema.

Como já adiantamos, os tradicionais critérios penais para superação de antinomias aparentes são a especialidade, subsidiariedade, alternatividade e consunção. Assim, não há dúvidas de que, sob a perspectiva penal, a punição de ilícitos tributários adota tais diretrizes hermenêuticas como pressupostos inerentes na identificação do tipo aplicável à hipótese. Podemos exemplificar tal circunstância com os casos de sonegação tributária envolvendo contribuições previdenciárias, delito que, por conta da incidência da especialidade, não se subsume às regras dos crimes materiais tributários gerais tutelados pela Lei 8.137/90, mas ao disposto no art. 337-A do Código Penal. Isso se dá por conta do maior grau de especificidade existente no tipo integrante do CP, o qual pune de forma explícita a supressão ou redução de “contribuição social previdenciária”, enquanto a Lei 8.137/90 volta suas atenções para todos os demais “tributos e contribuições sociais”.

Não obstante, o objetivo do presente trabalho é desvelar a existência de normas de aplicação uniforme sobre a integralidade do Direito Sancionador, o que redundaria na utilização de tais postulados interpretativos para fins de imposição de sanções de natureza administrativo-tributária. Assim como ocorre na seara penal, o Estado-Administração está jungido a tais critérios destinados a evitar múltiplas incidências punitivas por conta de um mesmo fato contrário ao ordenamento e que, aparentemente, atraia a incidência de normas distintas.

Tratando-se a especialidade, alternatividade, subsidiariedade e consunção de critérios de proporcionalidade diretamente derivados do princípio do *ne bis in idem*, a eficácia das normas constitucionais estudadas anteriormente já se mostraria suficiente para amparar a incidência de tais postulados também sob o prisma administrativo. Ainda que assim não o fosse, o art. 108 do Código Tributário Brasileiro apregoa que, na ausência de disposição expressa, “a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade”. Logo adiante, o art. 112 do mesmo código estabelece que a norma que defina infrações, ou lhe comine penalidades, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: “I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.”

Sendo assim, a utilização dos objetivos critérios da subsidiariedade, alternatividade, consunção e especialidade para superação de concurso aparente de normas em um mesmo caso concreto de punição administrativa tributária encontra amparo nos princípios

gerais de direito como *ne bis in idem*, segurança jurídica, proporcionalidade, razoabilidade, isonomia, moralidade e proibição de excesso. Somente através de tais critérios objetivos é possível empreender a interpretação mais favorável ao acusado nos termos do que determina o art. 112 do CTN e, assim, consagrar segurança jurídica, evitar a duplicidade punitiva, tratar os contribuintes de maneira igualitária, razoável, moral e sem imposição de sanções excessivas. Sobre o tema, HUGO DE BRITO MACHADO afirma que “as normas da cabeça do art. 112, e seus vários incisos, são na verdade meramente explicitantes do que se haveria de entender, mesmo sem elas, em face da Teoria Geral do Direito e dos princípios em que se inspira o direito punitivo” (MACHADO, 2004, p. 185).²³⁴

Rememorando as lições ameadadas no direito comparado, o Tribunal Constitucional Espanhol (STS 21/1976) há muito afirma que a punição unitária diante de uma aparente multiplicidade de normas aplicáveis ao caso concreto sequer reclama a existência de previsão expressa no ordenamento jurídico, porquanto resulta “de la naturaleza misma de las cosas y del principio siempre latente en el derecho punitivo de *non bis in idem*, al que repugna castigar dos veces los actos que por estar en la misma línea de ataque al bien jurídico protegido se refunden en la acción culminante y de más entidad penal.” Diante de tais circunstâncias, compreendemos que o ordenamento jurídico brasileiro preconiza a observância de critérios objetivos para dissolução de aparente concorrência de normas incidentes sobre um mesmo caso concreto, seja por conta de uma interpretação sistemática constitucional, seja por determinação dos arts. 108 e 112 do CTN, seja, como dizem os espanhóis, por se tratar de requisito mínimo daquilo que se compreende por Direito.

Segundo o critério da especialidade, a norma hipotética que apresente maior número de elementos específicos que se amoldem ao caso concreto deve prevalecer sobre aquela que guarde maior grau de generalidade. Na lição de ASSIS TOLEDO, “há, pois, na norma especial um *plus*, isto é, um detalhe a mais que sutilmente distingue da norma geral” (TOLEDO, 1994 p. 51).²³⁵ Exemplo clássico utilizado pela doutrina de direito penal para demonstrar a utilização do critério em referência está na distinção entre homicídio e infanticídio. Somente estaremos diante do segundo delito (infanticídio) quando uma *parturiente* tenha, sob a *influência do estado puerperal*, deliberadamente causado a morte de seu *filho* recém-nascido. Ausente qualquer dos elementos especificadores, estaremos tratando de um delito de homicídio como qualquer outro, fazendo-se incidir a norma mais geral do art.

²³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.

²³⁵ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

121 do Código Penal. A dúplice incidência dos tipos penais constitui teratologia impensável sob qualquer perspectiva deste subsistema.

É chegado o momento de a doutrina tributária reconhecer que a especialidade é critério imperativo igualmente aplicável no âmbito de seu direito sancionador de natureza “administrativa”. Sempre que um ato ilícito cometido pelo contribuinte, mediante prática de ação única, aparentar atrair a imposição de sanções distintas por conta da incidência de diversas normas tributárias, caberá ao intérprete descartar a norma de maior generalidade em nome daquela que descreva com maior exatidão as circunstâncias do caso concreto. Trata-se de corolário necessário da vedação constitucional ao *bis in idem* e da adequada compreensão dos arts. 108 e 112 do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça, abordando o Direito Sancionador tributário sob sua perspectiva processual, já teve a oportunidade de expressamente reconhecer a incidência do critério da especialidade para afastar aparentes antinomias normativas. No âmbito do AgRg no REsp 1464381/PR, a Corte definiu que:

“[...] 4. o processo aduaneiro, com a conseqüente aplicação da pena de perdimento, vem regrado pelo art. 27, do Decreto-Lei n. 1.455/76, onde admitido o julgamento em instância única, não havendo que se aplicar o art. 56 da Lei n° 9.784/99, tendo em vista a especialidade garantida pelo art. 69 da mesma lei. Precedente específico: AgRg no REsp 1279053 / AM, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 06.03.2012. Precedentes em casos análogos representativos da controvérsia: REsp 1150579 / SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.08.2011; REsp 1046376 / DF, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.02.2009. 5. Agravo regimental não provido. (STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1464381/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, mai/16).

Pelo critério da subsidiariedade, a norma dita subsidiária é considerada, na expressão de Hungria, como um “soldado de reserva”, isto é, na ausência ou impossibilidade de aplicação da norma principal mais grave, aplica-se a norma subsidiária menos grave. É a aplicação do brocardo *lex primaria derogat legi subsidiariae* (GRECO, 2014, p. 30).²³⁶ Nesta hipótese, temos duas normas que tutelam exatamente o mesmo bem jurídico, todavia relacionam-se a fatos que o agridem em graus distintos.

Exemplo retirado da doutrina penal em que o critério da subsidiariedade é encampado de forma expressa pela legislação está no crime de “expor a vida ou saúde de outrem a perigo direto e iminente”, oportunidade em que o agente estará sujeito a uma pena

²³⁶ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte geral**. 16ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2014. 784 p.

de três meses a um ano de detenção, *desde que o fato não constitua infração mais grave*. Assim, por exemplo, se determinada pessoa expuser a saúde de outrem a perigo mediante a prática de lesões corporais graves (art. 129, §1º, do CP), responderá pelo crime de lesões corporais em detrimento do tipo em análise justamente por conta da expressa aplicabilidade do critério de subsidiariedade.

Sob a perspectiva das sanções administrativas tributárias, FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT apresenta importantes considerações acerca da utilização do critério da subsidiariedade para superação de concurso aparente de normas punitivas:

No contexto do Direito Tributário Sancionador, a observância ao princípio da subsidiariedade traz importantíssimas consequências, relativamente às sanções impostas pelo desatendimento das obrigações acessórias, quando verificada também infração material à legislação tributária. Com efeito, nos termos do CTN, as obrigações acessórias têm por objeto “as prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação, no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.” (art. 113, §2º), do que se extrai que as obrigações acessórias, como o próprio nome já exprime, existem, para assegurar a correta satisfação da obrigação tributária principal. Acessório, por definição, é “o que se junta ao principal; suplementar; adicional, anexo”, de modo que fora desse contexto não se concebe. Ao punir a inobservância a uma obrigação acessória, pune-se, então, a mera potencialidade do dano. Pune-se a possibilidade de vir a se frustrar a arrecadação ou fiscalização. Quando, contudo, o Erário detecta a ocorrência de infração material à legislação tributária e pune esta conduta, já está punindo o dano, em si mesmo considerado. E, verificado o dano que se objetivava impedir, incide sobre o fato a multa mais grave, especificamente tipificada para este caso, que é a multa imposta ao desatendimento da obrigação tributária principal.²³⁷

Já o critério da consunção é utilizado quando uma das infrações praticadas seja meio necessário ou fase normal de execução ou preparação de outra infração. Também é aplicável o critério da consunção quando estamos diante de ante fato ou pós-fato impuníveis. No dizer de NELSON HUNGRIA, os fatos “não se acham em relação de *species a genus*, mas de *minus a plus*, de parte a todo, de meio a fim” (HUNGRIA, 1958, p.140).²³⁸

Sob tal perspectiva, no âmbito do Direito Penal o homicídio consumado absorve o tentado, assim como absorve as lesões corporais praticadas com o intuito de matar a vítima. O furto em casa habitada absorve a violação de domicílio, o estelionato absorve a utilização de documento falso para a prática do ardil, e assim sucessivamente.

²³⁷ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 374-375.

²³⁸ HUNGRIA, Nélon. **Comentários ao código penal**. Rio de Janeiro: Forense, 1958. V.1, t. I.

Na órbita do direito punitivo tributário de natureza administrativa, a consunção também se revela como critério imperativo para afastar antinomias. Assim como ocorre no exemplo dado por GOLDSCHMIDT para a aplicação do critério da subsidiariedade, o descumprimento de obrigações acessórias é costumeiramente um meio necessário para realização da conduta efetivamente pretendida pelo contribuinte infrator, notadamente a supressão de tributos. Nesta hipótese, a infração final absorverá o meio utilizado, ou seja, a punição incidente na espécie será aquela cominada pela lei para a efetiva ilusão de tributos e não aquela destinada a punir as condutas preparatórias, *v.g.*, não preenchimento de livros fiscais, adulteração de guias, omissão de informações relevantes em GFIP etc. O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de trabalhar o tema de maneira expressa ao apreciar a dúplice incidência de multa isolada e multa de ofício:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo. [...] 3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "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. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)". 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (STJ, 2ª Turma, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, mar/15)

A consunção, ainda que de maneira velada, também pode ser encontrada no âmbito do CARF como critério para solução de antinomias normativas, inclusive no âmbito de súmula editada pelo órgão, *v.g.*:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 §1º, inciso IV, da Lei nº

9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A lógica subjacente ao verbete é justamente a impossibilidade de punir as condutas “meio” (falta de recolhimento das estimativas) que acabaram culminando na infração “fim” (falta de pagamento de IRPJ e CSLL ao término do exercício). Por existir tal inegável relação de “menos a mais” entre os ilícitos, o órgão administrativo de julgamentos verificou que a imposição de multas isoladas em relação à falta de recolhimentos antecipados cumulada com a multa de ofício relacionada ao resultado do ajuste final implicaria punição desproporcional e dúplice, porquanto as primeiras infrações conformam meras etapas constitutivas do ilícito final.

Outro interessante exemplo dado pelo órgão administrativo na utilização de critérios de proporcionalidade punitiva, de acordo com a respectiva culpabilidade do contribuinte e a natureza dos fatos ilícitos analisados, resta retratado no bojo da Súmula nº 96, a qual preconiza que “a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros”.²³⁹ No exemplo dado não se trata propriamente de duas condutas ilícitas que se achem em relação de meio e fim, mas de estabelecer a impossibilidade que o próprio ente sancionador utilize uma única ação contrária ao Direito do contribuinte como fundamento para arbitrar seus lucros e, ainda, agravar a respectiva multa de ofício.

Aqui, o agente estatal utilizou a não apresentação de livros como fundamento para arbitrar os lucros do contribuinte, técnica de tributação plenamente amparada pelo ordenamento jurídico, porém sabidamente gravosa aos interesses do autuado, e ainda lançou mão do mesmo argumento para qualificar a respectiva multa de ofício estabelecida. Mais uma vez o entendimento utilizado pelo CARF repousa na vedação constitucional ao *bis in idem* punitivo, vez que o meio utilizado para realizar o lançamento (arbitramento por ausência de livros fiscais) não pode subsidiar um segundo agravamento à esfera patrimonial do contribuinte, notadamente a qualificação da multa de ofício já estabelecida para punir sua conduta.

A reflexão sobre os fundamentos da Súmula em questão é extremamente interessante, porquanto se trata de decisão fundada exclusivamente em princípios de direito sancionador (ainda que não declarados de forma expressa pelo órgão) extraídos da

²³⁹ Súmula CARF nº 96. Disponível em < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-consolidadas>>

integralidade do sistema e não de uma norma objetiva específica. Ao leitor atento, inclusive, não passou despercebido que o entendimento apresentado pelo CARF encontra paralelo claro com o já estudado art. 180 da Ley Geral Tributária do Direito Espanhol, segundo o qual quando uma situação concreta que sirva para graduar o montante aplicável de uma sanção mediante qualificação da conduta como grave ou muito grave, mas também se qualifique como infração autônoma, resta afastada a possibilidade de sua dúplice utilização (*bis in idem*).

Por fim, o critério da alternatividade obsta a cumulação de punições no caso de norma punitiva que se utilize de diversos verbos nucleares para descrever condutas que atentem contra o ordenamento jurídico. Trata-se de infrações denominadas pela doutrina penal como de *ação múltipla* ou de *conteúdo variado*, hipótese que pode ser perfeitamente exemplificada pelo próprio tipo penal que criminaliza a sonegação tributária: o art. 1º, inciso III, da Lei 8.137/90 estabelece ser crime material contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo quando o agente *falsificar* ou *alterar* “nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”. Desse modo, no âmbito de uma mesma operação tributável, ainda que por hipótese o agente falsifique e adultere notas fiscais e duplicatas a ela relacionadas, responderá pela prática de um único crime. Na lição de MIRABETE, “o princípio da alternatividade indica que o agente só será punido por uma das modalidades inscritas nos chamados crimes de ação múltipla, embora possa praticar duas ou mais condutas do mesmo tipo penal” (MIRABETE, 1994, p. 116).²⁴⁰

Na seara do direito sancionador de natureza administrativa, o critério da alternatividade também não pode ser olvidado pelo intérprete e aplicador do Direito, sob pena de indevida sobreposição de sanções. Quando da análise do regramento punitivo tributário federal, identificamos que para os casos de omissão do contribuinte nas modalidades de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício é de 75% (art. 44, I, da Lei 9.430/96). Como se vê, a norma estabelece três possibilidades de incidência típica: (a) não pagamento do tributo, (b) ausência de declaração ou (c) declaração inexata por parte do contribuinte. Caso tais condutas sejam praticadas dentro de um contexto unitário de sonegação fiscal, o critério da alternatividade apresentará eficácia de modo a fazer com que o infrator responda por uma única incidência da multa de 75% prevista na Lei 9.430/96.

²⁴⁰ MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal – Parte geral**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994. v.1.

3.3.2 Concurso de infrações

Como regra geral, a prática de inúmeras condutas delitivas faz com que as sanções decorrentes de cada uma delas sejam cumuladas, o que conforma o denominado concurso material entre as infrações e respectivas punições. Trata-se de hipótese em que o agente realiza múltiplas condutas ilícitas, as quais, em cada oportunidade, violam de forma autônoma o ordenamento rompendo com alguma de suas normas. O somatório da sanção nestes casos não denota qualquer espécie de desproporcionalidade no exercício do *ius puniendi* estatal, haja vista que o dolo de agir é renovado pelo infrator toda a vez que realiza nova conduta contrária ao ordenamento jurídico. No âmbito do concurso material, a cada demonstração de menoscabo pelo sistema jurídico apresentada pelo infrator a resposta prevista para reprimir suas condutas se robustece de maneira equivalente.

Não obstante, há duas circunstâncias peculiares envolvendo multiplicidade de normas violadas que reclamam soluções diversas: (a) quando o sujeito cometa diversos ilícitos mediante uma única ação concreta oriunda de desígnio igualmente unitário (concurso formal ou ideal de infrações), e (b) quando uma série de ações, em virtude de sua natureza, características e proximidade temporal, reputem-se de tal modo atreladas que deem ensejo à ficção jurídica de que estamos diante de uma unidade delitiva (continuidade).

A primeira dessas hipóteses é trabalhada no âmbito do direito penal com a nomenclatura de “concurso formal” de infrações ou “concurso ideal”. Estabelece o art. 70 do CP:

Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior.

Parágrafo único - Não poderá a pena exceder a que seria cabível pela regra do art. 69 deste Código.

O agente que, dotado de um único desígnio, pratica voluntariamente uma ação ilícita singular, ainda que através dela acabe por violar diversas normas jurídicas, deverá responder mediante imposição de uma única sanção majorada de forma proporcional ao número de lesões jurídicas causadas no caso concreto. O critério do concurso formal adotado para punição dessa peculiar espécie de conduta unitária que culmina em diversos atos ilícitos

também está apoiado sobre a proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao *bis in idem* preconizados pelo direito sancionador. A simples sobreposição de penas, como ocorre no caso do concurso material, implicaria manifesto excesso punitivo vedado pelo Direito Constitucional, porquanto o agir daquele que atua uma única vez de forma contrária ao Direito em muito se distancia da conduta do infrator contumaz que pratica diversas ações desejando romper com diversas normas jurídicas.

Como não podia deixar de ser, no âmbito do Direito Penal Tributário, a norma do art. 70 do CP é amplamente utilizada sempre que o contribuinte, mediante uma única ação, viole diversos tipos jurídicos distintos. Nesse sentido, colacionamos precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

[...]IV - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem admitido a cumulação das causas de aumento de pena da continuidade delitiva e do concurso formal, quando, em delitos fiscais, o sujeito ativo, mediante uma única ação ou omissão, sonega o pagamento de diversos tributos, reiterando a referida conduta ao longo de determinado período, na hipótese, de 01/2000 a 12/2003.(STJ, 5ª Turma, HC 340.877/PE, Rel. Ministro Felix Fischer, mai/16)

[...]3. A sonegação de contribuições previdenciárias e contribuições de terceiros mediante uma só ação ou omissão, na espécie omissão de informações e inserção de elementos inexatos em GFIP, configura concurso formal de crimes. (TRF4, 8ª Turma, ACR 5026776-66.2011.404.7000, OITAVA TURMA, Relator Leandro Paulsen, jul/15)

A não utilização de instrumental idêntico no âmbito do direito punitivo administrativo, outra face do mesmo sistema sancionador integrado pelo direito penal, implicaria reconhecer a possibilidade de dúplice ou múltipla punição por normas que, a rigor, tutelam violações menos graves ao ordenamento jurídico. Tal circunstância constitui manifesta violação à isonomia e à proporcionalidade, acabando por tornar o direito administrativo sancionador tributário potencialmente mais gravoso do que a respectiva persecução criminal (GOLDSCHMIDT, 2014).²⁴¹

No âmbito do Direito Sancionador Espanhol, a questão já havia sido percebida em 1986, enquanto que no ordenamento italiano tornou-se disposição legislativa expressa, como anota FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT:

²⁴¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

É o que se lê da STS espanhola de 13 de junho de 1986 (Ar. 3607; Garapo), onde se disse que “aunque fueran dos infracciones, al tratarse de un solo hecho noj podrían sancionarse separadamente puesto que supondría un tratamiento más severo que el establecido en (el artículo 71) del Código Penal y como en el caso que aqui se enjuicia no consta si el importe de la primera sanción agora las posibilidades sancionadoras de la Administración, hay que anular la segunda”. [...] Na Itália, diferentemente, o ordenamento contemplou [...] regra de exasperação (lei n. 698/81), na forma da qual, aquele que por uma ação violar mais de uma disposição estará sujeito à sanção prevista para a infração mais grave, aumentada até o triplo.²⁴²

Muito embora até o presente momento tal espécie de preocupação não tenha sido trabalhada com maior vagar no âmbito da doutrina nacional, parece-nos indubitável que a regra do concurso formal preconizada pelo art. 70 do CP pode (e deve) ser tomada analogicamente para fins de aplicação das normas punitivas administrativas. Trata-se, mais uma vez, de corolário do disposto nos arts. 108 e 112 do CTN, os quais reclamam a integração do sistema punitivo tributário de modo a evitar desproporcionalidades e punições excessivas capazes de violar a vedação ao *bis in idem*. Sobre a necessidade de adoção de critérios que assegurem a proporcionalidade no âmbito do direito tributário punitivo:

Mesmo as multas por descumprimento da legislação tributária têm natureza punitiva. Devem observar, portanto, os princípios bastante desenvolvidos no Direito Penal, como os da legalidade, da pessoalidade e da proporcionalidade. [...] As multas devem ser proporcionais à gravidade da infração. Assim é que será inválida lei que estabelecer multas em percentual que desborde do que seja necessário e adequado para os fins de inibir a prática de infração e reprimir sua realização, segundo critérios de razoabilidade e proporcionalidade.²⁴³

A mesma lógica é seguida pelo instituto da continuidade delitiva. Dispõe o art. 71 do Código Penal brasileiro:

Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

²⁴² GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 384-385.

²⁴³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 1085.

Aqui, diferentemente do que ocorre na hipótese do concurso formal de crimes, o agente pratica duas ou mais ações que ostentam potencial de lesar múltiplas vezes uma ou mais normas jurídicas. Não obstante, por conta da existência de similaridades entre as ações ilícitas praticadas, notadamente sua espécie, condições de tempo, lugar e maneira de execução, o legislador considerou que tais condutas formam elos encadeados formadores de uma unidade. Como consequência prática, nos exatos termos do art. 71 do CP anteriormente transcrito, “aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços”. Há o resguardo da proporcionalidade da punição mediante exasperação de uma única sanção de forma equilibrada ao número de lesões jurídicas geradas por esta corrente de ilícitos concatenados.

A doutrina de faceta penal do direito sancionador esclarece que nossa legislação adotou critério objetivo para identificação da continuidade delitiva quando da análise dos casos concretos. Com isso, não há necessidade de se perquirir acerca do dolo do agente. Eventual unidade de desígnios no agir ilícito poderá ser levada em consideração quando da dosimetria da pena, porém se mostra irrelevante para incidência do instituto da continuidade. O critério a ser observado para a aplicação do art. 71 do CP é a homogeneidade objetiva das ações que, para ser identificadas, deve contar com os elementos que seguem no parágrafo seguinte (BITTENCOURT, 2004).²⁴⁴

Em primeiro lugar, é preciso que as ações ilícitas sejam “da mesma espécie”, o que não significa plena identidade (*critério da natureza jurídica*). No entendimento de MIRABETE, identificam-se infrações de mesma espécie entre “crimes que se assemelham nos seus tipos fundamentais, por seus elementos objetivos e subjetivos, violadores também do mesmo interesse jurídico” (MIRABETE, 1994, p. 301).²⁴⁵ Tais condutas, ainda, devem ser praticadas dentro de um espaço cronológico relativamente próximo para que o intérprete possa considerá-las como dotadas de um mínimo encadeamento lógico apto a justificar seu tratamento unitário (*critério temporal*).²⁴⁶ Igualmente, o local de execução das ações contrárias ao ordenamento jurídico deve ser o mesmo em todas as oportunidades ou representar alguma conexão entre os ilícitos (*critério espacial*). Por fim, a maneira de

²⁴⁴ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral, volume I**. 9 ed. São Paulo: Saraiva. p. 626.

²⁴⁵ MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal – Parte geral**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994. v.1.

²⁴⁶ Como regra geral, a jurisprudência adota um critério temporal de 30 dias entre a prática de cada conduta ilícita, todavia, não se trata de um critério matemático insuperável. Cabe ao aplicador do direito identificar se, no caso concreto, as circunstâncias concretas das condutas permitem afirmar que o espaço temporal existente entre elas não é demasiadamente longo a ponto de romper com a cadeia de continuidade.

execução das ações deve ser semelhante, ou seja, a forma, o estilo de praticar a conduta atentatória ao Direito deve denotar similitudes (*critério do modus operandi*).

No âmbito do Direito Penal Tributário, a incidência do instituto da continuidade delitiva não enfrenta resistências. Sempre que o crime tributário seja cometido em semelhantes condições de tempo, lugar e maneira de execução, os subsequentes são havidos como continuação do primeiro. Nesse sentido colhem-se precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, *in verbis*:

2. Devidamente delineada a conduta, com a descrição de que o recorrente, sócio proprietário, ter, juntamente com os outros sócios, suprimido e reduzido tributos inserindo elementos inexatos em notas fiscais, por três vezes, no valor de R\$ 621.190,50, o que caracteriza em tese o crime previsto no artigo 1º, II, Lei 8.137/90, em continuidade delitiva, não há que se falar em inépcia da inicial acusatória.(STJ, 6ª Turma, RHC 37.028/SP, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, ago/16)

IV - In casu, ao contrário do que alegado, encontra-se na denúncia a devida descrição do número de vezes (ao menos 28 ocorrências) que o agente, mediante mais de uma ação, praticou o delito contido no art. 1.º, inciso II, c.c. o art. 11, ambos da Lei n.º 8.137/90, considerados na continuidade delitiva. (STJ, 5ª Turma, HC 293.590/RS, Rel. Ministro Felix Fischer, nov/14)

APELAÇÃO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INC. II, DA LEI Nº 8.137/90. JUSTA CAUSA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. SUPRESSÃO DE ICMS. OMISSÃO DE REGISTROS DE MERCADORIAS. CONTINUIDADE DELITIVA. ART. 71 DO CP. SANÇÃO CARCERÁRIA. PENA DE MULTA. [...] II - Ordem tributária fraudada por meio da omissão de operações de entrada de mercadorias, ocultando a totalidade dos produtos adquiridos pelo estabelecimento, deixando de registrar a posterior saída, deixando de recolher o ICMS correspondente. III - Elemento subjetivo do tipo que está configurado, pois a responsabilização penal pressupõe além do inadimplemento do tributo, alguma forma de fraude. IV - A cada conduta praticada pelo agente, percorre-se integralmente o *iter criminis*, restando preenchidos todos os elementos objetivos e subjetivos do tipo penal. Continuidade delitiva em seu patamar máximo (art. 71 do CP), em face do número de infrações. [...] (TJRS, 4ª Câmara Criminal, Apelação Crime Nº 70070193685, Relator Des. Mauro Evely Vieira de Borba, set/16)

Em relação à esfera administrativa do direito sancionador tributário, entendemos que os mesmos argumentos lançados acerca da aplicabilidade da regra do concurso formal incidem para a continuidade delitiva. Ou seja, além da aplicação do instituto derivar do princípio constitucional de vedação ao *bis in idem*, assegurar proporcionalidade e razoabilidade sancionatória e outorgar maior segurança jurídica ao sistema, compreendemos

que os arts. 108 e 112 do CTN diretamente autorizam a utilização do art. 71 do CP no âmbito dos procedimentos sancionadores administrativo-tributários.

Sobre o tema, cumpre trazer à baila o entendimento de FÁBIO BRUN GLODSCHMIDT, para quem o direito sancionador tributário em sua vertente administrativa também conta com dispositivo expresso determinando o reconhecimento do instituto da continuidade delitiva. Trata-se, segundo o autor, do art. 74 da Lei 4.502/64,²⁴⁷ a qual regulamentava o vetusto “Imposto de Consumo”. Sustenta o jurista:

Ainda que não constitua, a Lei 4.502/64, uma norma geral, pensamos – e aqui vai uma afirmação relevante – que, considerados os mandamentos do CTN concernentes ao emprego da analogia e interpretação mais favorável ao acusado na graduação das infrações (conforme determinam seus arts. 112 e 108), tal dispositivo pode ser legitimamente tomado como regra geral, analogicamente aplicável ao Direito Sancionador Tributário brasileiro como um todo, ante a inexistência de outras normas sobre as temáticas referidas.²⁴⁸

Complementa GOLDSCHMIDT:

Com isso, incorpora-se no âmbito do Direito Sancionador Tributário brasileiro a noção de infração continuada, para a qual prevê a impossibilidade de cúmulo sancionador; estabelecendo regra objetiva de exasperação em sintonia com as exigências da proibição de *bis in idem*. Incorpora, igualmente, nesta seara, a noção de que agravantes e qualificadoras não podem ser duplamente ponderadas.²⁴⁹

Pessoalmente, não concordamos com a tese apresentada pelo autor. A Lei 4.502/64, muito embora não tenha sido expressamente revogada quanto ao ponto, parece ter

²⁴⁷ Art . 74. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas ou quando ocorrerem as hipóteses previstas no art. 85 e em seu parágrafo. § 1º Se idênticas as infrações e sujeitas à pena de multas fixas, previstas no art. 84, aplica-se, no grau correspondente, a pena cominada a uma delas, aumentada de 10% (dez por cento) para cada repetição da falta, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse. (Vide Decreto-Lei nº 34, de 1966) § 2º Se a pena cominada fôr a de perda da mercadoria ou de multa proporcional ao valor do impôsto ou do produto a que se referirem as infrações, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse. (Vide Decreto-Lei nº 34, de 1966) § 3º Quando se tratar de infração continuada, em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão êles reunidos em um só processo, para imposição da pena. § 4º Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado.

²⁴⁸ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 405.

²⁴⁹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 404-405.

sido editada com o cunho exclusivo de regular o extinto “Imposto de Consumo”. As disposições relacionadas à imposição de sanções administrativas, dentre as quais se insere o mencionado art. 74, parecem ter perdido qualquer eficácia jurídica a partir da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 e da respectiva regulamentação relacionada ao ICMS. De qualquer sorte, trata-se de mais uma relevante contribuição ao debate sobre o tema que pode ser levada em consideração para fins de consolidação do instituto da continuidade delitiva no âmbito do direito sancionador administrativo tributário.

3.3.3 A dúplice punição pela esfera criminal e administrativa e a necessidade de sua reconstrução jurisprudencial

Consoante trabalhado ao longo dos capítulos anteriores, o direito sancionador tributário brasileiro ostenta dúplice faceta: penal e administrativa. Não há, todavia, mecanismos explícitos no direito positivo nacional para o fim de harmonizar a dúplice incidência dessas vertentes específicas do unitário *ius puniendi* estatal. Consequência prática desta lacuna normativa é verificável no âmbito do Direito Tributário, seara em que temos a constante potencialidade de dúplice imposição sancionatória ao contribuinte que pratique uma mesma conduta relacionada à supressão de tributos ou ao descumprimento de deveres de colaboração com a Administração Pública.

Não obstante, as premissas já consolidadas neste estudo permitem-nos sustentar que a interpretação sistemática de nosso ordenamento jurídico conduz à inexorável conclusão de que os princípios informativos do sistema constituem uma plêiade de preceitos de direito sancionador cujo núcleo reside na vedação ao *bis in idem* punitivo. Para evitar tautologia, no presente capítulo nos limitamos a rememorar de forma não exaustiva algumas das razões que embasam a assertiva anterior e que se encontram amplamente elaboradas nas páginas antecedentes: (a) necessidade de resguardo da segurança jurídica constitucionalmente garantida; (b) incidência normativa da legalidade, porquanto a sobreposição de sanções cria um *tertium genus* punitivo jamais almejado pelo legislador; (c) exigência de que em um Estado Democrático de Direito exista proporcionalidade entre ato ilícito e resposta estatal, a qual, independentemente da faceta punitiva em análise, sempre recairá sobre o mesmo indivíduo e, por conseguinte, ostenta natureza unitária, e (d) vigência em território nacional do Pacto Internacional sobre Direito Civis e Políticos da ONU e da Convenção Americana de

Direitos Humanos (incorporados ao ordenamento jurídico pátrio, respectivamente, pelos Decretos 592/92 e 678/92). O que se faz necessário a partir da constatação de que o direito sancionador brasileiro veda o *bis in idem* punitivo é identificar uma forma adequada de operacionalização jurídica deste preceito no âmbito da prática judicial.

A jurisprudência brasileira superou o primeiro estágio para a construção de um sistema punitivo tributário coerente mediante a edição da Súmula Vinculante nº 24, a qual preconiza que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Desse modo, restou superado o anterior entendimento que permitia desenlaces teratológicos, como a coexistência para um mesmo fato de sentença condenatória criminal e a decisão administrativa reconhecendo que o tributo *sub judice* não era devido. Perceba-se que a decisão administrativa que afasta a existência de crédito tributário fecha as portas para a seara punitiva criminal. Tal posicionamento ostenta lógica irrefutável, porquanto incongruente que o mesmo Estado que reconhece a inexistência dos pressupostos para imposição de sanção no âmbito da faceta menos gravosa de seu direito sancionador autorize, por outro lado, a utilização da via criminal para punir exatamente a mesma conduta até então reputada atípica.

Muito embora o entendimento cristalizado pela Súmula Vinculante nº 24 constitua passo importante para a consolidação de um direito sancionador tributário minimamente coerente no âmbito brasileiro, ainda há muitas lacunas a serem supridas. Perceba-se, por exemplo, que o Estado, ao superar a etapa administrativa reconhecendo a existência de crédito tributário derivado de sonegação praticada pelo contribuinte, além de impor as multas qualificadas previstas no âmbito das próprias normas sancionadoras de caráter administrativo, irá inaugurar a persecução criminal em face do devedor. Sustentando a necessidade de se observar algum critério de unidade na imposição de sanções penais e administrativas, GOLDSCHMIDT afirma:

[...] havendo aplicação de punição na esfera administrativa, esta deverá ser considerada pelo juiz penal, optando-se por solucionar a questão mediante algum dos métodos [...] encontráveis na jurisprudência europeia (notadamente mais evoluída no trato da proibição de *bis in idem*), capazes de impedir a cumulação pura e simples de sanções frente a um mesmo fato, adequando o cúmulo punitivo ao limite da culpabilidade. [...] Tais métodos são aplicados pela jurisprudência espanhola, francesa e europeia independentemente da existência de uma previsão normativa concreta,

senão que como decorrência do processo hermenêutico tendente a outorgar eficácia à proibição de *bis in idem*.²⁵⁰

Ao estudarmos os fundamentos sistemáticos que embasam a vedação ao *bis in idem* punitivo no ordenamento brasileiro (vide capítulo 4.1), consolidamos o entendimento de que tal preceito não obsta que sanções de natureza diversa sejam fixadas cumulativamente, seja no âmbito de um mesmo subsistema de direito, seja em razão da incidência de preceitos de diferentes subsistemas. O relevante para que não haja descumprimento dessa diretriz normativa, lembrando que punições sempre são derivadas do unitário *ius puniendi* estatal, independentemente do subsistema utilizado, é que a natureza jurídica das medidas sancionadoras seja distinta e dotada de finalidades diversas.

Diante de tal constatação, restamos autorizados a afirmar que a sobreposição de sanções administrativas e criminais de naturezas distintas não encontra, de per se, qualquer espécie de vedação em nosso sistema jurídico. A imposição de multas qualificadas através da faceta administrativa do direito sancionador e o posterior cerceamento da liberdade ou restrição de direitos do sonegador por conta da subsequente persecução criminal conformam circunstância plenamente amparada e congruente com o *ius puniendi* brasileiro. Trata-se de penas de naturezas distintas que se acumulam em razão da maior culpabilidade daquele indivíduo que age dolosamente para combalir os cofres públicos. O somatório das distintas sanções (pecuniária e privativa de liberdade/restritiva de direitos) representa resposta proporcional e coerente com a conduta praticada. Lembre-se que a utilização da via penal do direito sancionador tributário sempre terá como pressuposto antecedente a existência de fraude, conluio ou sonegação dolosa por parte do contribuinte, elemento fático que autorizará a adoção de resposta sólida através da dúplici vertente do direito sancionador tributário.

Questão diversa, todavia, surge ao tratarmos da sobreposição punitiva penal e administrativa sob a perspectiva das multas. Sobre o tema, é preciso perceber que todos os crimes relacionados às infrações de natureza tributária, notadamente a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP), sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, do CP), sonegação tributária geral (art. 1º, da Lei 8.137/90) e demais delitos formais contra a ordem tributária (art. 2º da Lei 8.137/90) preconizam, além da pena privativa de liberdade, a imposição de multa. Até o presente momento não logramos êxito em identificar qualquer julgado que, ao trabalhar a multa penal derivada de crime tributário, tenha realizado qualquer

²⁵⁰ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014. 498 p, p. 455-456.

espécie de reflexão acerca dos necessários reflexos da multa administrativa eventualmente estabelecida de forma prévia. Aqui, como sói acontecer no âmbito do direito sancionador brasileiro, utiliza-se o decantado dogma da autonomia dos subsistemas jurídicos, como se de “independência” se tratasse, para autorizar a sobreposição de sanções sem qualquer reflexão mais detalhada. Entretanto, os princípios de direito sancionador identificados através de uma perspectiva sistemática do direito brasileiro nos autorizam a afirmar que tal interpretação é inadequada sob qualquer ângulo que se analise a questão.

Em primeiro lugar, a vedação ao *bis in idem* encontrada em nosso sistema punitivo não autoriza a imposição de sanções de idêntica natureza, *in casu* multas, ainda que sob o falacioso argumento de que estamos diante das distintas facetas do *ius puniendi* estatal. Como amplamente trabalhado até o presente momento, as penas em questão recairão sobre um mesmo indivíduo, derivam da soberania estatal, que é una e, por conseguinte, devem resguardar um mínimo de proporcionalidade com a culpabilidade do agente, sob pena de violação ao princípio do Estado Democrático de Direito.

Note-se que o juízo de proporcionalidade em abstrato realizado pelo legislador ao estabelecer multas na seara administrativa e penal limitou-se a averiguar a observância do postulado internamente no seio de cada subsistema específico. Não temos qualquer receio em fazer tal afirmação, porquanto a “independência” dos ramos jurídicos também encontra eco no âmbito do Poder Legislativo, o qual costumeiramente ignora por completo a necessidade de integração e coerência dos projetos de lei sob votação com o restante do sistema jurídico já em vigor.

No âmbito penal, por exemplo, podemos identificar a realização de tal juízo de proporcionalidade meramente “interno” em tal faceta do direito sancionador pelo simples fato de que o critério utilizado para todos os crimes de ordem tributária é exatamente o mesmo aplicável para o restante dos delitos previstos no Código Penal. Em suma, deve o julgador observar os ditames do art. 49 do Código Penal, o qual afirma que “*a pena de multa consiste no pagamento ao fundo penitenciário da quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa. Será, no mínimo, de 10 (dez) e, no máximo, de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa*”. Como é sabido, o valor de cada dia multa pode ser estabelecido entre um trigésimo (1/30) a cinco (5) vezes o valor do salário mínimo vigente à época dos fatos. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado acerca do critério a ser adotado para estabelecimento do número de dias-multa pelo julgador criminal, do qual é representativo o HC 102.741/RS de relatoria da Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA. Consta do acórdão que “de

acordo com a compreensão desta Corte, a pena de multa deve ser aplicada proporcionalmente à pena privativa de liberdade”.

Analisando exclusivamente sob a perspectiva penal, tal critério parece infenso a críticas. A medida da culpabilidade criminal do infrator dará o tom para dosimetria da respectiva pena de multa a ele imposta. Para cada vetorial negativa no cálculo da pena privativa de liberdade, restará realizado acréscimo proporcionalmente idêntico na apuração da sanção pecuniária. Os crimes de natureza tributária, por conseguinte, seguem a mesma lógica dos demais delitos inseridos no âmbito criminal do direito sancionador e ensejam aplicação de multas congruentes com a conduta ilícita praticada no caso concreto.²⁵¹

Não obstante, diferentemente da esmagadora maioria dos demais delitos previstos no Código Penal, as infrações tributárias costumeiramente²⁵² gozam de uma punição prévia estabelecida na seara administrativa. Tal punição, inclusive, consiste justamente na imposição de multas qualificadas por conta da identificação de uma conduta fraudulenta, simulada ou derivada de conluio apto a configurar sonegação por parte do contribuinte. *In casu*, o mesmo fundamento fático que dará ensejo à persecução criminal já foi utilizado pelo Estado para punir, de forma extremamente gravosa, o sonegador mediante redução compulsória substancial de sua esfera patrimonial.

Dentro desse contexto torna-se evidente a consumação de *bis in idem* vedado pelo direito sancionador brasileiro. Perceba-se que a multa administrativa ostenta natureza idêntica àquela preconizada no seio do direito penal e, por conseguinte, ao ser acrescida à multa criminal, acarretará clara distorção entre o montante da pena privativa de liberdade imposta ao acusado e a sanção de natureza pecuniária resultante. O somatório das sanções em dinheiro, além de atentar contra a vedação ao *bis in idem*, constituirá uma pena de multa não antevista pela legislação, seja no âmbito tributário, seja no penal, o que violará frontalmente o princípio da legalidade vigente no âmbito do direito sancionador brasileiro e a segurança jurídica preconizada pelo Estado Democrático de Direito. Em sentido análogo, HUGO DE BRITO MACHADO:

²⁵¹ Não ignoramos o fato de que há delitos cujas penas de multa ostentam piso e teto distintos, como ocorre no caso do tráfico de entorpecentes (Lei 11.343/06), todavia os parâmetros utilizados para que o julgador percorra entre o mínimo e o máximo da punição prevista igualmente se repetem em tais hipóteses.

²⁵² Utilizamos a expressão “costumeiramente”, porquanto a Súmula Vinculante nº 24 tem aplicabilidade para todas as hipóteses de crimes materiais contra a ordem tributária, ou seja, quando efetivamente há a supressão de recursos públicos mediante sonegação. Nos casos de delitos formais, como o art. 2º da Lei 8.137/90, no qual o contribuinte pode ser punido ao adulterar documentação fiscal, a despeito de não ter logrado êxito em suprimir tributos, a persecução criminal independe da existência de procedimento sancionador administrativo prévio.

[...] a cumulação de penalidades implica, em regra, desproporção entre o ilícito e a sanção. Por isto, mesmo sabendo que a legislação e a jurisprudência brasileiras admitem pacificamente a cumulação de penalidades administrativa e criminal, entendemos que essa cumulação não é válida, porque afronta os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade. A autonomia dos vários ramos do direito é simplesmente didática, de sorte que sua invocação é insuficiente para justificar a aplicação de sanção administrativa e sanção penal em virtude do mesmo fato. Aliás, a considerar-se a inteira autonomia das instâncias, em face da qual a aplicação das sanções é feita por autoridades diversas, nem sequer haverá como estabelecer a adequação das sanções, no conjunto, de sorte que restem proporcionais à gravidade do ilícito a que correspondem.²⁵³

Neste ponto da crítica realizada à jurisprudência nacional, mostra-se imperioso ressaltar que não estamos a sustentar qualquer inconstitucionalidade nos preceitos secundários de natureza penal do direito sancionador tributário. O que defendemos é a correta interpretação sistemática dos preceitos sancionadores de modo que as multas estabelecidas por cada uma das facetas do direito punitivo dialoguem entre si. Perceba-se que, para tanto, não é preciso qualquer esforço interpretativo hercúleo mediante desenvolvimento de novos princípios ou preceitos jurídicos até então não identificados por nossa doutrina. Não se trata de construir solução *contra legem*, pelo contrário, trata-se de interpretação derivada logicamente de todos os princípios largamente utilizados em nosso Direito sob a perspectiva penal, porém olvidados quando se trata de analisar o direito de punir sob ótica sistemática unitária (Direito Sancionador).

Esclarecendo: a subsidiariedade vigente no direito sancionador, diuturnamente trabalhada como critério interpretativo para superação de antinomias aparentes na seara penal, aponta no sentido de que a multa estabelecida pela legislação penal é aplicável quando o fato já não tenha implicado punição de idêntica natureza na seara administrativa, cujas multas, diga-se, são ordinariamente mais gravosas que aquelas impostas na esfera criminal. Sob tal perspectiva, a multa prevista na legislação criminal constitui aquilo que NELSON HUNGRIA qualifica como “soldado de reserva” a ser chamado a atuar quando inaplicável punição de natureza exclusivamente administrativo-tributária.

Também embasa tal solução a diretiva normativa de direito sancionador de que a interpretação das normas jurídicas deva se dar da forma mais favorável ao acusado. Como tentamos demonstrar ao longo do presente estudo, tal princípio sempre foi trabalhado de forma independente e separada entre doutrinadores de Direito Penal e de Direito Administrativo-tributário, resultando na falta de percepção de que se trata de uma norma de

²⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. 445 p., p. 29.

sobredireito relacionada ao direito de punir sob sua perspectiva unitária ampla. O princípio do *favor rei*, ou *favor libertatis*, é apontado pela doutrina de Direito Penal como diretriz do Estado Democrático de Direito que dispensa ao réu um tratamento diferenciado, baseando-se precipuamente na predominância do direito individual, quando em confronto com o direito de punir do Estado. Paralelamente, o direito tributário alberga norma expressa em sentido análogo, notadamente o art. 112, inciso VI do CTN, o qual estabelece que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”. Parece-nos inegável a constatação de que a sobreposição punitiva irrefletida de multas tributárias qualificadas e multas criminais cujo escopo é punir a sonegação fiscal cria um *tertium genus* sancionador jamais antevisto pelo legislador e manifestamente atentatório contra o princípio geral de direito sancionador de que a interpretação jurídica mais favorável ao acusado seja sempre preferível.

Solução alternativa que também encontraria eco nos preceitos de direito sancionador consistirá na imposição de ambas as multas (administrativa e penal), porém considerando exigível apenas a de maior valor. Em suma, aquela que atingisse o montante mais elevado atuaria como teto no caso concreto. Eventual pagamento já realizado pelo contribuinte/réu aos cofres públicos deveria ser deduzido do montante a ser quitado no que tange ao débito da multa de montante mais elevado. Nessa hipótese, utilizaríamos o critério da consunção para afastar a antinomia aparente de normas.

O relevante, na hipótese, é que qualquer uma das soluções ora sugeridas atenderia aos preceitos de direito sancionador brasileiro, afastando a atual cumulação punitiva entre as multas de natureza administrativo-tributárias e criminais, a qual, a nosso juízo, viola os princípios constitucionais do *ne bis in idem*, legalidade, proporcionalidade, Estado Democrático de Direito e segurança jurídica. Compreendemos que a atual solução dada pela jurisprudência acerca do tema, fundada na autonomia das esferas do direito, deve ser revista por não encontrar amparo em nosso sistema jurídico sob sua perspectiva sistemática.

Um último aspecto a ser trabalhado acerca da cumulação de sanções administrativas e penais no âmbito tributário diz respeito à imposição de prestação pecuniária a título de pena restritiva de direitos substitutiva à privativa de liberdade. Como se sabe, o art. 44 do Código Penal autoriza que a pena privativa de liberdade imposta na seara criminal seja substituída por restritivas de direitos quando: I – aplicada pena privativa de liberdade não superior a quatro anos e o crime não tenha sido cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposos; II – o réu não seja

reincidente em crime doloso, e; III – a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente. Desse modo, costumeiramente os crimes de sonegação fiscal, por não terem a violência como um de seus elementos, ensejam substituição da reprimenda corporal por medidas alternativas ao cárcere. Além da prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas, a pena restritiva de direitos substitutiva mais aplicada pelo Poder Judiciário brasileiro é a imposição da denominada prestação pecuniária.

Segundo o art. 45, §1º, do CP, a prestação pecuniária consiste no pagamento em dinheiro à vítima, a seus dependentes ou a entidade pública ou privada com destinação social, de importância fixada pelo juiz, não inferior a 1 (um) salário mínimo nem superior a 360 (trezentos e sessenta salários mínimos). Perceba-se que, muito embora a própria nomenclatura da sanção já nos indique que sua natureza é idêntica àquela apresentada pelas multas administrativa e penal, portanto pecuniária, o fato é que a função exercida por tal modalidade restritiva de direitos é completamente distinta da função desempenhada pelas multas. Aqui não estamos lidando com uma punição direta cujo objetivo consiste em punir de forma imediata o ilícito cometido pelo contribuinte mediante redução compulsória de sua esfera patrimonial. A prestação pecuniária, exercendo papel de política criminal voltada a reduzir o número de sujeitos recolhidos aos presídios, age substituindo a pena privativa de liberdade mediante imposição de um novo e distinto dissabor ao acusado. Ao fim e ao cabo, trata-se de uma benesse concedida pelo Estado ao condenado, o qual, caso não venha a adimplir os valores arbitrados, restará recolhido novamente à prisão para cumprimento da pena privativa de liberdade.

Sob tal perspectiva, tratando-se de punições cujas funções precípuas são completamente distintas, não há como sustentar qualquer reflexo das multas administrativas sobre a prestação pecuniária substitutiva da restrição de liberdade. Caso assim o fizéssemos, para a grande maioria dos casos, estaríamos decretando que o simples recolhimento da multa qualificada perante a Administração Pública resultaria na impossibilidade de encarceramento do agente, já que, via de regra, tais recursos seriam suficientes para quitar a obrigação advinda da pena substitutiva. As distintas funções exercidas por cada uma das modalidades punitivas ora analisadas fazem com que inexista qualquer sobreposição vedada pelos preceitos do direito sancionador tributário brasileiro.

3.3.4 *Prejudicialidade entre a via jurisdicional criminal e tributária.*

A Súmula Vinculante nº 24, ao condicionar a persecução de crimes materiais contra a ordem tributária à constituição definitiva do respectivo crédito, gerou uma segunda indagação sobre o tema muito debatida pela jurisprudência nacional, notadamente a existência ou inexistência de relação de prejudicialidade entre eventual ação civil proposta pelo contribuinte para discutir o lançamento realizado pela Administração Pública e a respectiva ação criminal inaugurada pelo Ministério Público. Trata-se de questão de índole processual absolutamente pertinente e relevante, porquanto não há dúvidas de que o debate judicial do lançamento já finalizado pela autoridade administrativa poderá redundar na desconstituição do crédito tributário e, por conseguinte, fulminar o pressuposto elementar para consumação dos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90 e dos arts. 168-A e 337-A do CP.

Consoante apresentado ao longo dos capítulos, cujo objeto foi o direito sancionador tributário na península ibérica, os ordenamentos jurídicos lá vigentes preveem um único pronunciamento judicial (como regra oriundo do Juízo criminal) acerca da higidez da constituição do crédito que está a ensejar incidência do poder punitivo do Estado. Ao longo do tempo, por conseguinte, Portugal e Espanha construíram solução *de lege lata* apta a afastar potenciais incongruências no âmbito de seu direito sancionador. O julgamento unitário da questão suprime a hipótese na qual o magistrado que exerça competência civil, o qual estará avaliando as penas impostas pelo Fisco através da faceta administrativa do *ius puniendi* estatal, e o magistrado de competência criminal, cujo dever reside na imposição das sanções penais derivadas do mesmo *ius puniendi*, ofereçam respostas diversas ao caso concreto. No Brasil, todavia, inexistente tal espécie de dispositivo harmonizador na legislação processual, e as discussões judiciais travadas em cada uma das esferas punitivas do direito sancionador seguem sendo trabalhadas de forma independente por Juízos cíveis e criminais.

Ao ser confrontada com o tema, a jurisprudência nacional seguiu em sua linha tradicional, sustentando a “autonomia e independência” dos ramos do Direito sem maiores ponderações. Cristalizou-se o entendimento de que a ação penal proposta pelo Ministério Público em face daquele que supostamente cometeu crime contra a ordem tributária não tem sua continuidade prejudicada, por conta da eventual propositura de ação judicial cível em que se discuta a legitimidade do lançamento realizado pelo Fisco. Trata-se de posicionamento praticamente uníssono ainda nos dias de hoje, podendo ser exemplificado através dos seguintes julgados emanados do Superior Tribunal de Justiça:

[...] 7. A mera propositura de ação cível para anular o lançamento tributário não tem força suficiente para suspender, de forma compulsória, o curso do processo penal, haja vista a independência das instâncias cível e penal. (STJ, 6ª Turma, REsp 1517168/SC, Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, set/16)

4. Esta Corte de Justiça tem jurisprudência uniforme no sentido de que a pendência de discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário perante o Poder Judiciário não obriga a suspensão da ação penal, dada a independência entre as esferas. (STJ, 6ª Turma, HC 351.035/SP, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, ago/16)

Diferentemente do que ocorre com a questão da duplicidade de incidência de multas trabalhada no capítulo anterior, questão sobre a qual sustentamos que o próprio Direito posto preconiza solução diversa daquela que vem sendo adotada pelo Poder Judiciário, o tema da prejudicialidade entre a ação judicial de natureza tributária e a respectiva ação criminal conta com normas processuais capazes de embasar a atual ausência de diálogo entre as esferas. Isso porque o Código de Processo Penal regulamenta, em seus arts. 92 e 93, as hipóteses de suspensão processual para fins de resolução prévia de questões prejudiciais heterogêneas, ou seja, debates de matéria de natureza civil que influam diretamente no resultado da lide penal. Nesses casos, o julgador da lide penal aguarda o pronunciamento do Juízo civil para evitar contrariedade entre sua decisão e aquilo que restou definido na seara que lhe é alheia. Dispõe a norma:

Art. 92. Se a decisão sobre a existência da infração depender da solução de controvérsia, que o juiz repute séria e fundada, sobre o estado civil das pessoas, o curso da ação penal ficará suspenso até que no juízo cível seja a controvérsia dirimida por sentença passada em julgado, sem prejuízo, entretanto, da inquirição das testemunhas e de outras provas de natureza urgente.

Parágrafo único. Se for o crime de ação pública, o Ministério Público, quando necessário, promoverá a ação civil ou prosseguirá na que tiver sido iniciada, com a citação dos interessados.

Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

§ 1º O juiz marcará o prazo da suspensão, que poderá ser razoavelmente prorrogado, se a demora não for imputável à parte. Expirado o prazo, sem que o juiz cível tenha proferido decisão, o juiz criminal fará prosseguir o processo, retomando sua competência para resolver, de fato e de direito, toda a matéria da acusação ou da defesa.

§ 2º Do despacho que denegar a suspensão não caberá recurso.

§ 3º Suspende o processo, e tratando-se de crime de ação pública, incumbirá ao Ministério Público intervir imediatamente na causa cível, para o fim de promover-lhe o rápido andamento.

A paralisação da ação penal em razão do debate travado na seara civil acerca de questão distinta do estado civil das pessoas (no que se insere a temática tributária), portanto, pressupõe que o Juízo repute a questão prejudicial como séria, fundada, de difícil solução e que não diga respeito à temática cuja instrução probatória seja limitada pela lei civil. O texto outorga discricionariedade para que o magistrado condutor da causa penal decida se aquela hipótese concretamente analisada efetivamente deve dar azo à paralisação do feito até que a questão prejudicial antecedente tenha desenlace na esfera própria.

De outro lado, o Código de Processo Civil²⁵⁴ vigente estabelece:

Art. 313. Suspende-se o processo:

V - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

A lei adjetiva civil, em virtude de sua recente edição, ainda não conta com respostas jurisprudenciais sólidas acerca de todas as temáticas, inclusive no que tange à suspensão de processos por conta da necessidade de resolução de questões prejudiciais. Todavia, a simples leitura do texto acima transcrito transparece de forma clara o caráter peremptório da medida quando a sentença *depender do julgamento de outra causa ou da*

²⁵⁴ BRASIL. Lei 13.105, de 16 de março de 2015.

declaração de existência ou inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente. Ademais, o art. 503 do CPC atribui “força de lei” à decisão que julgar total ou parcialmente o mérito da causa, inclusive quanto às questões prejudiciais solvidas quando estas: (a) influenciem no julgamento da questão principal de mérito; (b) tenham sido submetidas ao contraditório, e (c) estejam no espectro da competência jurisdicional do magistrado que colocou termo à controvérsia. A questão é arrematada pelo texto legal, afirmando-se que *nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide* (art. 505 do CPC).

Pois bem, a primeira constatação a ser feita é que a sobreposição das questões jurisdicionais penal e tributária não influenciará na decisão a ser tomada pelo Juízo cível. A imposição ou não imposição da sanção de natureza penal, como regra, não tem o condão de influir nas decisões de caráter administrativo-tributário acerca da higidez do lançamento. Neste caso, a pendência da ação criminal não atrairá a imediata aplicação do art. 313 do Código de Processo Civil brasileiro.

Inversamente, rememore-se que a Súmula Vinculante nº 24 editada pelo Supremo Tribunal Federal reconheceu a constituição definitiva do crédito tributário como elemento essencial para tipificação de crime material contra a ordem tributária. Não há dúvidas de que a gênese do crédito ocorre ainda na esfera administrativa, independentemente de pronunciamento judicial, todavia, é igualmente inegável a possibilidade concreta de que o ajuizamento de ação de natureza cível pelo contribuinte venha a declarar inválido (ou parcialmente válido) o procedimento que culminou na constituição definitiva do crédito tributário. Assim, a discussão judicial proposta pelo contribuinte acerca do tributo que dele é exigido pelo Estado coloca em xeque o próprio pressuposto essencial para a persecução criminal dos supostos delitos materiais contra a ordem tributária a ele atribuídos.

Nesse ponto, se mostra imprescindível apresentar entendimento majoritário no âmbito do Superior Tribunal de Justiça acerca da inviabilidade de discussões de natureza tributária perante o magistrado de competência penal, *in verbis*:

[...] 3. A tese de nulidade do procedimento fiscal não pode ser dirimida no bojo da ação penal, na qual a Fazenda Pública não é parte ou exerce o contraditório, porquanto o Juízo criminal não possui competência para anular o lançamento tributário, passível de revisão apenas por meio de recurso administrativo, ação cível ou mandado de segurança. 4. A constituição definitiva do crédito tributário é condição necessária para o ajuizamento da ação penal que verse sobre o crime do art. 168-A do CP. Já a pendência de ação anulatória na esfera cível, quando muito, constitui questão prejudicial heterogênea facultativa que, a teor do art. 93 do CPP, poderá

ocasionar a suspensão do curso do processo, a critério do juiz natural da causa. (STJ, 6ª Turma, RHC 61.764/RJ, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, abr/16)

Ante o exposto, o atual quadro normativo-jurisprudencial brasileiro acerca da prejudicialidade existente entre ações de natureza criminal e civil começa a se apresentar de forma consolidada. (1) A discussão tributária proposta pelo contribuinte na esfera cível não sofrerá influência por conta do debate criminal, especialmente porque o Superior Tribunal de Justiça vem negando a possibilidade de que este Juízo se pronuncie sobre a higidez do procedimento fiscal administrativo. (2) Sob a perspectiva da ação criminal, a higidez e constituição definitiva do crédito tributário conformam pressupostos essenciais para tipicidade de crimes materiais, razão pela qual o eventual reconhecimento judicial de sua nulidade na esfera cível fulminará o *ius puniendi* estatal também sob o viés penal. (3) Não obstante, compreende-se que a discussão judicial proposta pelo contribuinte acerca do crédito na esfera cível, a despeito da potencialidade de esmaecimento do crédito por conta do provimento jurisdicional a ser exarado, não tem o automático condão de suspender o processamento da persecução criminal. (4) Paradoxalmente, como já apontado no item “1”, o juízo criminal não pode se pronunciar acerca da validade do crédito e, regra geral, deverá prosseguir com o julgamento a despeito do efetivo risco de superveniente atipicidade da conduta.

Dada a constatação de que é no âmbito da demanda criminal que há a possibilidade de prejuízo aos pressupostos decisórios por conta de provimento jurisdicional exarado na seara cível, a jurisprudência busca mitigar tais contradições aplicando de forma pontual e esparsa o disposto no art. 93 do CPP em determinados casos concretos. Assim, eventual paralisação do curso da demanda criminal ocorrerá de acordo com o Juízo discricionário realizado pelo magistrado acerca da presença dos pressupostos previstos pelo CPP. Neste sentido, o já trabalhado RHC 61.764/RJ sintetiza de forma bastante clara a posição encampada pelo Superior Tribunal de Justiça:

5. É recomendável a suspensão do curso processual pela aplicação do art. 93 do CPP somente quando, diante das particularidades da causa, o julgador se convencer da existência de questão de difícil solução que interfira na materialidade delitiva e dependa da apreciação do juízo cível. 6. A defesa não demonstrou risco concreto de interferência da questão prejudicial na materialidade delitiva ou a existência de decisão favorável nos autos da ação anulatória, e a instância ordinária, ao analisar detidamente as particularidades do caso, denegou o pedido de suspensão do processo. 7. O indeferimento fundamentado da produção de prova irrelevante, impertinente ou protelatória para o julgamento da causa não constitui cerceamento de defesa, mas providência coerente com o devido processo legal e com o

princípio da razoável duração do processo, máxime porque o magistrado deve fiscalizar a estratégia processual adotada pelas partes e velar para que a relação processual seja pautada pelo princípio da boa-fé objetiva. 8. A realização de perícia foi considerada desnecessária para a solução do conflito penal, de maneira fundamentada, pois permanecia hígido o lançamento definitivo do crédito tributário. O magistrado, ainda, conferiu à parte a oportunidade de juntar aos autos prova documental, até a audiência de instrução e julgamento, a fim de demonstrar a plausibilidade de suas alegações. (STJ, 6ª Turma, RHC 61.764/RJ, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, abr/16).

Rememore-se que o primeiro requisito estabelecido pelo art. 93 do CPP para que reste determinada a suspensão da causa por conta da questão prejudicial heterogênea é a ausência de limitação probatória pela lei civil. Considerando que a via de cognição exauriente da ação anulatória tributária, enquanto não decorrido o respectivo prazo prescricional, resta sempre franqueada ao contribuinte, tal exigência legal está automaticamente preenchida quanto ao Direito Sancionador tributário. Não há dúvidas sobre a possibilidade de suspensão da demanda criminal sob tal perspectiva.

Os demais requisitos trabalhados pelo art. 93 do CPP, e corroborados no julgado acima transcrito, impõem ao Juízo criminal o dever de analisar se a linha argumentativa levantada pelo contribuinte/réu é “séria, fundada e de difícil solução” a ponto de determinar a interrupção da causa até o pronunciamento do Juízo cível. Há, aqui, inegável grau de tensão entre os pressupostos adotados pela jurisprudência, a qual de um lado determina que o Juízo criminal realize tal análise discricionária acerca da relevância das questões tributárias apresentadas, porém, de outro, expressamente retira-lhe a faculdade de tomar qualquer decisão acerca do procedimento de lançamento. Tratar-se-á, por conseguinte, de uma avaliação de cunho abstrato, não dotada de um critério padronizado apto a lhe conferir cientificidade e incapaz de interferir na sorte jurisdicional do crédito tributário *sub judice*, porquanto tal tema caberá à esfera cível.

Desse modo, na grande maioria dos casos, os julgadores que são colocados diante de tal circunstância tormentosa optam por repetir o dogma da “autonomia das esferas” determinando o seguimento de cada uma das ações de forma autônoma e sem qualquer espécie de diálogo entre os procedimentos. Ignora-se o problema com a expectativa de que o acaso evite contradições lógicas entre os distintos pronunciamentos judiciais. Na hipótese da eventual condenação criminal pela prática de crime material tributário ser sucedida por sentença judicial cível desconstitutiva do crédito, caberá ao réu injustamente punido percorrer a verdadeira *via crucis* da revisão criminal no intuito de comprovar que a conduta por ele

praticada era atípica desde seu nascedouro. De qualquer sorte, indubitavelmente já terá cumprido parcial ou integralmente a sanção criminal que lhe foi imposta.

Com a devida vênia, este atual estado da arte quanto à prejudicialidade entre as diferentes perspectivas jurisdicionais das questões tributárias não é capaz de outorgar um nível satisfatório de segurança jurídica. Diferentemente do que ocorre no caso da duplicidade punitiva trabalhada no capítulo anterior, a postura jurisprudencial quanto ao tema encontra amplo amparo na deficitária legislação processual sobre o tema. A reflexão ora apresentada autoriza-nos a propor, *de lege ferenda*, a reformulação de nosso ordenamento processual quanto às questões relacionadas ao direito sancionador tributário. É chegada a hora de, assim como ocorreu em Espanha e Portugal, conformarmos nosso ordenamento de forma sistêmica de modo a conferir uma única resposta jurisdicional ao problema da sonegação tributária e da higidez do respectivo crédito que embasa a acusação.

Enquanto nosso ordenamento jurídico segue carente de dispositivos aptos a equacionar de forma adequada o tema, é papel do jurista encontrar respostas normativas capazes de promover o princípio da segurança jurídica em sua máxima amplitude. Ainda que haja amparo legal para a manutenção da atual postura de nossos tribunais, acreditamos existir espaço para, mesmo antes de uma bem-vinda reforma legislativa, evoluirmos na compreensão do tema da prejudicialidade entre as ações cíveis e criminais envolvendo créditos tributários. No âmbito do AgRg no AgRg no REsp 1332292/RS, o Superior Tribunal de Justiça, ainda que sem abordar expressa e amplamente os parâmetros normativos capazes de darem suporte à sua decisão, parece ter encontrado um ponto de partida para o estabelecimento de um critério balizador coerente na determinação da suspensão de ações criminais em face das respectivas discussões judiciais cíveis envolvendo o crédito tributário:

PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL NA PENDÊNCIA DE DISCUSSÃO JUDICIAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. ART. 337-A DO CP. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS CÍVEL E PENAL. PECULIARIDADE DO CASO. POSSIBILIDADE. DEPÓSITO INTEGRAL DO MONTANTE QUESTIONADO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151 DO CTN. 1. Não se desconhece o entendimento assente nesta Corte, segundo o qual, "a pendência de discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário perante o Poder Judiciário não obriga a suspensão da ação penal, dada a independência entre as esferas" (AgRg no REsp 1504695/RS, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Sexta Turma, julgado em 1/12/2015, DJe 11/12/2015). 2. No presente caso, houve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em razão do depósito judicial do valor integral do débito previdenciário, com principal, acessórios e atualizações, tendo a empresa promovido a ação

ordinária antes mesmo de a União promover a ação fiscal, encontrando-se o crédito previdenciário, que está sendo discutido em Juízo, devidamente garantido. 3. Assim, havendo a discussão quanto ao débito tributário em Ação Anulatória, no caso, objetivando o reconhecimento da isenção e/ou não incidência de contribuição previdenciária quando da distribuição de lucros aos empregados ocupantes de cargos de chefia e gerência da Autora, com a realização do depósito integral do montante questionado, o que é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), é prudente que se determine a suspensão do processo, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal, até o julgamento definitivo na esfera cível. 4. Agravo regimental não provido. (STJ, 5ª Turma, AgRg no AgRg no REsp 1332292/RS, Rel. Ministro Reynaldo Soares Da Fonseca, Quinta Turma, mai/16).

Compreendeu a corte que “a peculiaridade do caso concreto” autorizava a suspensão da demanda criminal até o desenlace da ação anulatória proposta pelo contribuinte. Ocorre que o critério aqui utilizado para adjetivar o caso então *sub judice* como “peculiar” pode (e deve) muito bem ser extravasado para todas as hipóteses análogas de modo a consolidar um parâmetro objetivo apto a outorgar segurança e coerência jurídica sistemática. Tal critério reside na suspensão do crédito tributário nas estritas hipóteses previstas pelo Código Tributário Nacional.

Tal proposta não é inédita, pois, inclusive, encontra-se parcialmente acolhida em nosso Direito objetivo. Estamos aqui fazendo menção à Lei 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei 12.382/11, cujos dispositivos preveem:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1o Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2o É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 4o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios,

que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

A norma instituiu a única hipótese em direito sancionador penal tributário em que, por disposição expressa de lei, há a compulsória suspensão da demanda criminal: quando do parcelamento do crédito tributário antes do recebimento da denúncia. Como se sabe, o parcelamento é causa de suspensão do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) e, agora, quando realizado antes do recebimento da denúncia, também se presta à suspensão da pretensão punitiva penal do Estado brasileiro.

A decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no seio do AgRg no AgRg no REsp 1332292/RS, ao determinar a suspensão de ação criminal em curso (denúncia já recebida) por conta do depósito integral garantidor da dívida no bojo de ação anulatória tributária, acabou se valendo de analogia jurídica extremamente feliz. Assim como o parcelamento, o depósito integral em Juízo constitui causa de suspensão do crédito tributário (art. 151, II do CTN). Há, por conseguinte, evidente paralelo entre a *ratio decidendi* utilizada pelo Superior Tribunal de Justiça e a opção de política-criminal realizada pelo legislador no seio da Lei 12.350/10.

O depósito integral do débito no bojo da discussão judicial travada acerca do crédito tributário na esfera cível afasta por completo qualquer risco de lesão ao bem jurídico tutelado pelas normas sancionadoras tributárias de matriz penal. Isso porque a eventual improcedência da tese apresentada pelo contribuinte acarretará a conversão do depósito em renda da unidade federativa que figure no polo passivo da controvérsia e, por se tratar do valor integral exigido, extinguirá a dívida nos moldes pretendidos pela Administração Pública. Não haverá qualquer margem para a discussão acerca da existência de sonegação fiscal. Em sentido análogo RUI STOCO e TATIANA DE OLIVEIRA STOCO:

[...] Portanto a indagação no sentido de se saber a repercussão no âmbito penal do depósito do valor do tributo exigido pelo Fisco no Juízo Cível mostra-se oportuna e de grande importância. A nós parece que a garantia oferecida no âmbito civil há, sem dúvida, de repercutir no âmbito criminal de sorte que, se a ação penal não tiver sido proposta, dever-se-á aguardar a decisão no juízo cível em que o depósito garantidor foi efetuado (suspensão da ação judicial). E, se já tiver sido proposta deverá ser trancada até decisão no âmbito civil.²⁵⁵

²⁵⁵ STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 283.

Compreendemos, pessoalmente, que enquanto a jurisprudência atinente à interpretação adequada da Lei 10.684/03, art. 9º, §2º, se posicionar no sentido de que o pagamento integral da dívida tributária, desde que realizado antes do trânsito em julgado, constitui causa extintiva da punibilidade do agente, é inevitável a conclusão de que o depósito judicial integral do valor do dívida encerra qualquer possibilidade de restar consolidada condenação criminal. Ao encerramento da demanda na seara cível, a extinção da punibilidade do agente será inexorável e, por conseguinte, sustentamos que a feitura do depósito nos moldes do art. 151 do CTN deve ser compreendida pelo Juízo criminal como causa extintiva da persecução punitiva ainda pendente. Alternativamente, caso o eminente leitor compreenda que tal solução violaria a melhor técnica processual, poderia o Juízo criminal reconhecer a ausência de interesse processual do Ministério Público Federal por conta da ausência de potencialidade lesiva no que tange ao suposto crime material que é imputado ao contribuinte. Em sentido similar sustenta KIYOSHI HARADA:

O certo é que os crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 só se caracterizam mediante a efetiva supressão total ou parcial de tributo devido. Assim sendo, se o crédito tributário reclamado pelo fisco estiver sendo discutido judicialmente na ação anulatória mediante depósito da respectiva importância, parece-me afastada a possibilidade de supressão total ou parcial do tributo na hipótese de ser julgada improcedente a ação anulatória. Julgada procedente a ação, significa que o crédito tributário discutido não tinha existência jurídica do ponto de vista material. Sua anulação surte efeito *ex tunc*. Julgada improcedente a ação, confirma-se a validade do crédito tributário convertendo, *ipso facto*, o depósito judicial em renda da Fazenda Pública, acarretando a extinção do crédito tributário (art. 156, VI, do CTN). Outrossim, o depósito prévio do valor do tributo reclamado está a afastar o dolo, ou seja, a vontade livre e consciente de praticar a conduta descrita no tipo, muito menos pode-se cogitar de dolo específico. [...] Logo, é razoável sustentar que, embora tenha sido o crédito tributário definitivamente constituído pelo lançamento, se pender ação anulatória com depósito judicial da quantia correspondente, não deve haver prosseguimento da ação penal sob o argumento de que a esfera penal independe da esfera fiscal.²⁵⁶

Muito embora discordemos da afirmação feita no sentido de que o depósito judicial integral do tributo afastaria o dolo da conduta praticada pelo contribuinte, porquanto a existência ou inexistência do elemento subjetivo do tipo deve ser aferida quando da prática do ilícito, os demais argumentos utilizados convergem com o que se está sustentando no presente

²⁵⁶ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 278-279.

trabalho. Mais uma vez uma incorreta compreensão de “independência” entre as esferas do Direito oculta grave equívoco interpretativo que enseja a manutenção de uma persecução criminal contra o contribuinte sem que haja qualquer razão de fato ou de direito para tanto.

Nesse contexto, é perceptível a possibilidade de construção jurisprudencial de um norte para o julgador criminal que tenha em suas mãos uma ação versando acerca de crime material tributário, mas que, paralelamente, tome conhecimento da existência de ação cível em que haja discussão envolvendo o mesmo crédito que subsidia a persecução criminal. Considerando que os tribunais superiores lhe ceifam a competência para decisões envolvendo a higidez do crédito tributário em debate, porém lhe exigem a realização de um Juízo acerca da “seriedade, solidez e complexidade dos argumentos tributários” para fins de suspensão da contenda, parece-nos que o art. 151 do CTN é capaz de apresentar *de lege lata* todas as hipóteses em que a paralisação da demanda criminal mostrar-se-á justificada. O artigo apresenta o rol taxativo de causas suspensivas do crédito tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I - moratória;
 - II - o depósito do seu montante integral;
 - III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
 - IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
 - V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
 - VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
- Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

A hipótese prevista pelo inciso I, notadamente a moratória, consiste na dilação do prazo para pagamento do tributo, providência que poderá ser deferida antes do prazo originariamente previsto ou mesmo depois. Parece-nos que o caso é inaproveitável na seara do direito sancionador tributário, porquanto não há como se imaginar uma moratória contemporânea à persecução criminal do contribuinte, situação que ocorre sempre muito tempo depois da constituição definitiva do crédito tributário. Igualmente, a hipótese do inciso III (reclamação e recursos no âmbito administrativo) não apresenta aplicabilidade no âmbito do tema em análise, pois, nos termos da Súmula Vinculante nº 24, antes da constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa não se tipificam os crimes materiais contra a ordem tributária.

As hipóteses dos incisos II e VI já foram trabalhadas nos parágrafos antecedentes. A primeira foi admitida pelo Superior Tribunal de Justiça como causa apta a justificar a suspensão da persecução criminal, enquanto que o parcelamento, por expressa disposição do art. 83 da Lei 9.430/96, quando feito antes do recebimento da denúncia, também ostentará eficácia paralisante sobre a ação penal.

Por fim, restam as hipóteses em que o Juízo da ação de natureza cível defere medida antecipatória no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário. A utilização desta decisão como parâmetro objetivo pelo Juízo criminal para deferimento da suspensão do processo forte no art. 93 do CPP, em nosso entendimento, mostra-se a medida mais acertada no atual contexto de nosso sistema jurídico. Isso porque, como já visto, a jurisprudência afasta da competência do Juízo criminal a possibilidade de pronunciamentos específicos acerca da higidez do lançamento que embasa a denúncia. Não obstante, ao se valer da decisão interlocutória (tutela de evidência ou de urgência) proferida pelo Juízo da causa tributária como fundamento para suspender a ação criminal, o Juízo penal estará observando os requisitos do art. 93 do CPP, uma vez que amparado em decisão do julgador competente para reconhecer a relevância dos fundamentos tributários, e minimizará a possibilidade de futura desconstituição da sentença penal condenatória.

3.3.5 Direito ao silêncio no âmbito do Direito sancionador tributário

Já consolidamos a premissa de que o direito ao silêncio previsto pelo art. 5º, inciso LXIII da CF conforma garantia fundamental cuja eficácia se irradia sobre todo o direito sancionador brasileiro, seja ele sob a perspectiva civil, administrativa ou penal. A problemática para sistematização do tema em território brasileiro deriva da inexistência de procedimentos autônomos para realização do lançamento tributário e, de outro lado, para imposição de sanções decorrentes dos eventuais ilícitos perpetrados pelo sujeito passivo da obrigação. O mesmo processo fiscal conduzido pelo agente da Administração Pública Fazendária no intuito de identificar o fato gerador e promover a constituição do respectivo crédito servirá como palco para imposição de multas administrativas, e subsidiará o início de uma futura persecução criminal. O sujeito passivo do procedimento se vê, por um lado, premido pelo inexorável dever de colaboração decorrente da relação obrigacional tributária, mas simultaneamente vislumbra a possibilidade de que as informações por ele prestadas

venham a ser utilizadas para a imposição de sanções em detrimento do *nemo tenetur se detegere*.

A justaposição do lançamento tributário e da imposição de sanções em um mesmo procedimento, diferentemente do que ocorre no sistema espanhol, torna a composição do conflito entre o dever de colaboração com o Fisco e o direito ao silêncio um dos temas de maior complexidade a ser solvido no âmbito do estudo do direito sancionador brasileiro. Trabalhando a natureza dúplice dos procedimentos administrativos fiscais (acertamento obrigacional tributário e punitivo) derivada de tal cumulação, EDUARDO CAVALCANTI pondera que:

Pode-se dizer que há um procedimento sancionatório como “pano de fundo [...], tais medidas são de caráter repressor e se confundem com a própria atividade regulatória de arrecadação tributária. Em verdade, o procedimento sancionador administrativo-tributário brasileiro, em particular, está envolvido em todos os procedimentos administrativos, em específico o procedimento tributário de fiscalização. Isso se deve ao fato de que, embora não seja o objetivo fundamental da fiscalização, esta assume o caráter sancionatório quando da constatação de irregularidades.²⁵⁷

Já afirmamos que nosso atual estágio de organização política é definido por muitos autores como “Estado Fiscal”. Se, por um lado, o Estado é visto como um instrumento da sociedade para que sejam alcançados os objetivos públicos traçados pela coletividade, de outro, o dever fundamental de pagar tributos surge como “a outra face ou contrapartida do caráter democrático e social do Estado. O dever de contribuir não é simples consequência do que estabelece a lei, senão seu fundamento” (PAULSEN, 2014, p. 24).²⁵⁸ O autor ainda esclarece que o dever fundamental de pagar tributos no âmbito de um Estado Democrático de Direito não subsiste sozinho:

[...] o exercício da tributação exige ainda mais. A tributação não prescinde da ampla colaboração dos cidadãos. As obrigações tributárias não se limitam à contribuição de cada um conforme a sua capacidade contributiva. Envolvem, também, a colaboração das pessoas em um sentido mais amplo de cooperação, ajuda, auxílio, requerendo que concorram para a efetividade da tributação. Faz-se necessário, enfim, que as pessoas coordenem esforços, participando conforme as suas possibilidades para que a tributação ocorra e cumpra sua finalidade. Essa colaboração abrange uma plêiade de obrigações que ensejam ao fisco ciência quanto à ocorrência dos fatos geradores para

²⁵⁷ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009, p. 43.

²⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa – Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

fins de fiscalização e lançamento dos tributos e que inclusive facilitam, asseguram e garantem sua arrecadação. As obrigações fundadas no dever de colaboração aparecem, normalmente, como prestações de fazer, suportar ou tolerar, classificadas como obrigações formais ou instrumentais e, no direito positivo brasileiro, impropriamente denominadas de obrigações acessórias. [...] Ínsita à ideia de colaboração, está a solidariedade do grupo social. [...] Chamamos atenção para que os deveres de colaboração têm um fundamento constitucional próprio, tal como o dever fundamental de pagar tributos, baseado no Estado de Direito Democrático e Social, que deixa a atividade econômica na esfera da iniciativa privada e se caracteriza como um Estado tributário. Esse busca seu financiamento pela arrecadação de tributos, para o que todos podem ser instados a participar, seja fazendo o pagamento de tributos, seja cumprindo deveres de colaboração.²⁵⁹

No conflito principiológico estabelecido entre o *nemo tenetur se detegere* e os deveres de colaboração, considerado o quadro normativo brasileiro em que o procedimento de liquidação tributária encontra-se justaposto ao procedimento sancionador de índole administrativa, parece-nos irrefutável a conclusão de que preponderará nesta etapa o dever de colaboração tornando-se, assim, inadmissível que o contribuinte silencie em face da Administração Fazendária. Para além da necessidade lógica de que se assegurem os meios financeiros para que a máquina estatal possa desempenhar seu mister, o que restaria praticamente inviabilizado caso nos posicionássemos pela prevalência irrestrita do direito ao silêncio, o CTN nos apresenta normas indicativas da preponderância dos deveres de colaboração no seio de relações jurídicas de natureza tributária, *in verbis*:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

[...]

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

²⁵⁹ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa – Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 28-29.

- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Os artigos ora transcritos encontram pleno amparo constitucional no dever fundamental de colaborar com a Administração Pública, corolário do princípio do Estado Democrático de Direito. O fato é que no seio do procedimento administrativo fiscal o objeto principal é a relação jurídica de índole tributária (não sancionatória), ainda que como “pano de fundo” haja a possibilidade de imposição de sanções por conta do descumprimento de obrigações tributárias. Preponderará o dever fundamental de colaborar com o Fisco sobre o *nemo tenetur se detegere*, porquanto o antagonismo entre o *ius puniendi* estatal e o indivíduo chamado a contribuir aparece de forma secundária no âmbito da relação em estudo. Ainda que tal solução reduza o espectro de eficácia do direito ao silêncio, parece-nos que sem alterações de índole legislativa não há como sustentar qualquer espécie de direito de inércia em favor do contribuinte brasileiro em face do procedimento inaugurado pela Fazenda Pública, sob pena de inviabilização da própria atividade fiscalizatória tributária. Neste sentido:

A desobediências às normas tributárias, não amparadas pela legislação penal, está sob o manto da Administração Pública, que, sob tal contexto, estrutura-se conforme padrões e princípios jurídicos diferentes. E, nessa conjectura, inclua-se o princípio do interesse público, principalmente o princípio da capacidade contributiva. Isso não quer dizer, contudo, que o direito de não produzir provas contra si mesmo esteja derogado diante da atuação estatal sob a perspectiva estritamente administrativa, mas deve haver certas ponderações entre os princípios em jogo, restabelecendo, portando, a dinâmica harmoniosa dos preceitos constitucionais.²⁶⁰

A ausência de manifestação do contribuinte quando chamado a colaborar com a Administração Fazendária, por não estar ao amparo do direito ao silêncio, ensejará regular continuidade do procedimento de lançamento tributário com as respectivas consequências inculpidas no art. 148 do CTN, segundo o qual “quando o cálculo do tributo tenha por base ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial”.

²⁶⁰ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009, p. 130.

Ocorrerá, assim, o denominado lançamento por arbitramento, em que a Administração Pública, diante de um fato gerador sabidamente ocorrido, utilizará elementos indiciários para apurar o valor do tributo devido. Não se trata de medida punitiva, mas de método substitutivo para apuração do montante devido, não podendo a autoridade fiscal basear-se em elementos discrepantes da realidade.²⁶¹ Buscando dados e elementos concretos, a Fazenda Pública tentará reconstruir da maneira mais fidedigna possível o fato imponible ainda não desvelado. A possibilidade outorgada à Administração Fazendária de realizar o lançamento por arbitramento assegura, sem violar a garantia constitucional do art. 5º, inciso LXIII, da CF, que eventual silêncio do contribuinte não venha a embaraçar a atividade fiscalizatória. Não há violação ao *nemo tenetur se detegere*, repise-se, pois o lançamento por arbitramento não constitui medida punitiva, mas mero método para identificar o *quantum debeat* advindo daquela relação tributária que, até então, permanecera oculta em virtude do silêncio do devedor.

A afirmação de que, no âmbito do procedimento administrativo fiscal de lançamento, o direito ao silêncio se curva diante do dever de colaboração deve ser bem compreendida, pois não significa extirpar toda e qualquer eficácia do art. 5º, inciso LXIII da CF no âmbito do Direito Sancionador tributário de índole administrativa. Em se tratando de conflito entre princípios a prevalência de um não suprime por completo a eficácia jurídica do outro, porquanto estamos diante de “normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, cuja pretensão é contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão” diante daquela determinada circunstância fática concreta que esteja colocando em antagonismo tais normas de natureza finalística (ÁVILA, 2005, p. 68).²⁶² Em se tratando da utilização de métodos capazes de definir o valor do tributo devido diante da ausência de colaboração do contribuinte, não há dúvidas de que o lançamento por arbitramento é legítimo e não macula o *nemo tenetur se detegere*. Perceba-se, todavia, que tal método de constituição do crédito tributário não constitui a única consequência para a omissão do contribuinte no seio

²⁶¹ Acerca da vigência do princípio da verdade real no âmbito de qualquer espécie de lançamento, já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça: “[...] 4. A apuração do lucro da pessoa jurídica por arbitramento se justifica quando a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou presumido, ou revelar evidentes indícios de fraude [...] Todavia, se o contribuinte mantém regular escrituração da receita bruta efetivamente verificada, é com base nela, e não por arbitramento, que o tributo deve ser lançado (art. 400, caput, do RIR/80). Também em matéria tributária deve-se observar, sempre que possível, o princípio da verdade real, inquestionavelmente consagrado em nosso sistema normativo (CTN, art. 148; Súmula 76/TRF).” (STJ, 1ª T., Resp 549.921/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, jun/07).

²⁶² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

desta sua peculiar relação com o Estado, razão pela qual devemos seguir trabalhando com as demais perspectivas do conflito.

Rememoremos que a Lei 9.430/96, em seu art. 44, §2º, estabelece que a falta de colaboração do contribuinte, quando intimado pela fiscalização a apresentar dados relacionados à possível infração cometida, implica exasperação da multa de ofício pela metade, mesmo quando a sanção já tenha sido elevada por conta da presença de alguma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64. É dever do contribuinte prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam a Lei 8.218/91, bem como apresentar documentação técnica em meio magnético, sob pena de ver a multa de ofício atingir os patamares de 112,5% ou 225% de acordo com a matriz da punição - 75% ordinariamente ou 150% na hipótese de fraude, conluio ou sonegação.

Há autores, como HELOISA ESTELLITA SALOMÃO, que compreendem a imposição desta espécie de punição na seara administrativa como manifesta vulneração ao art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal. Haveria, na hipótese, utilização do direito sancionador para punir diretamente o regular exercício do direito de permanecer calado e, de maneira paralela, restringir a ampla defesa e o devido processo legal (SALOMÃO, 1996).²⁶³ A ideia da autora, a nosso ver, merece respeito e dá azo a relevantes reflexões acerca dos contornos do princípio *nemo tenetur se detegere* na seara do Direito Sancionador tributário brasileiro. Não obstante, dada a justaposição entre o procedimento de lançamento tributário e punitivo administrativo, compreendemos que a exasperação da multa pelo lançamento de ofício nos termos da Lei 9.430/96 não autoriza sua equiparação a uma espécie de punição autônoma pelo silêncio do contribuinte.

A elevação do montante da multa administrativa decorrente do lançamento de ofício realizado em desfavor do contribuinte deliberadamente silente, salvo melhor juízo, pune de forma proporcional e adequada o descumprimento do dever fundamental de colaboração que lhe toca, o qual prepondera sobre o direito ao silêncio no seio da relação obrigacional tributária. Não há imposição de sanção independente por conta da omissão do contribuinte, mas elevação do patamar da pena pecuniária ordinariamente imposta para a hipótese de lançamento de ofício em virtude da necessária atuação ainda mais intensa da Administração Fazendária para constituição do crédito tributário. Nessa hipótese, além da movimentação da máquina pública para identificação dos corretos contornos do fato gerador, os quais deveriam ter sido espontaneamente revelados pelo sujeito passivo, a omissão

²⁶³ SALMOÃO, Estellita Heloisa. **Vinculação entre o Direito Penal e o Direito Tributário nos crimes contra a ordem tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 11. São Paulo: Dialética, 1996, p. 57.

perpetrada pelo contribuinte elevou o nível de dificuldade do trabalho atribuído às autoridades para constatação do fato imponível. Mediante incidência de um multiplicador sobre o valor da multa de ofício ordinária ajusta-se a punição de forma proporcional ao grau de violação das obrigações tributárias no caso concreto, o que, salvo melhor juízo, não conforma violação ao art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal sob a perspectiva sancionadora administrativa do direito tributário. Porém, as consequências do silêncio do devedor ainda não restam esgotadas.

O silêncio do contribuinte quando instado pela Administração Fazendária a prestar informações, além de abrir as portas ao lançamento por arbitramento e implicar elevação da multa de ofício, conta em nosso sistema sancionador tributário com uma terceira consequência, desta feita de índole penal. O parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90 prevê que a “falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V”. Trocando em miúdos, segundo tal preceito normativo, o silêncio exercido pelo contribuinte implicará aplicação de sanção penal de 02 a 05 anos de reclusão e multa. As críticas doutrinárias a este delito são inúmeras e plurais. EDUARDO CAVALCANTI pontua:

[...] o direito ao silêncio não pode ser invocado no contexto administrativo-tributário, quer seja no procedimento liquidatório, assim como no sancionatório, tendo em vista que esse último está justaposto àquele. Por outro lado, esta mesma conduta do contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária, respaldada na inobservância do dever de colaboração com a Administração Fiscal, [...], não pode tipificar um delito criminal apenado com a pena privativa de liberdade. De forma geral, a majoritária doutrina brasileira acolhe essa tese, embora a discussão sobre o tema ainda nos pareça inexpressiva e nebulosa quanto à inserção do direito ao silêncio no âmbito tributário.²⁶⁴

Como já alerta CAVALCANTI, as críticas doutrinárias ao tipo penal em questão são de diversas ordens, porém a questão é pouco trabalhada sob a perspectiva do direito ao silêncio. As leituras por nós empreendidas revelam de imediato que sequer há consenso sobre a natureza jurídica do delito, se de dano, de mera conduta, ou formal, porquanto as opiniões são as mais variadas possíveis, de acordo com o sentimento do jurista que se debruçou sobre o tema. Considerando-se o parágrafo único como figura equiparada e estreitamente vinculada ao *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90 (delito de dano/material), interpretação que nos parece a mais adequada sob a perspectiva topográfica da norma, verifica-se que o dispositivo carece de

²⁶⁴ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009, p. 105.

qualquer efetividade. Isso porque na hipótese de o contribuinte ter empreendido efetiva sonegação e ainda desatender a intimação da Administração para prestar informações, inevitavelmente alguma das figuras típicas dos incisos antecedentes já terá se consumado e, por conseguinte, o delito do parágrafo único restaria absorvido pela sonegação tributária (aplicação do princípio da consunção). Paralelamente, ainda partindo da premissa de que estamos lidando com um crime material contra a ordem tributária (requerendo, assim, a efetiva supressão de valores), estaremos diante de um mero indiferente penal caso o contribuinte que desatenda a intimação fiscal não tenha reduzido valores destinados aos cofres públicos.

A problemática se agrava se acolhermos a tese daqueles que enxergam no parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90 um delito formal autônomo, ou seja, a de que o desatendimento à intimação do Fisco para fornecimento de elementos de informação conteria todos os elementos do tipo independentemente da existência ou inexistência de redução ou supressão dos valores devidos aos cofres públicos. Para tal corrente doutrinária, da qual trazemos PEDRO ROBERTO DECOMAIN e OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO como representantes, a inadequação da posição do texto na condição de simples parágrafo do art. 1º da Lei 8.137/90 não prejudica a natureza formal e autônoma do crime em questão. Tratar-se-ia de uma forma especial do delito de desobediência (art. 330 do CP) para a seara tributária (DECOMAIN, 1995; SARAIVA FILHO, 2002.).²⁶⁵ Nesta hipótese, o conflito entre a norma e o direito ao silêncio trabalhado pelo art. 5º, inciso LXIII, da CF mostra-se em toda a sua potencialidade, pois estamos diante de uma concreta ameaça de privação de liberdade àquele que não atenda às intimações fiscais.

Há, ainda, uma terceira linha de compreensão do tema, segundo a qual a má redação fornecida pelo legislador implica ausência de qualquer figura típica. Sustentam tais autores que, ainda que sua tese envolvendo a atipicidade não prevalecesse, a compreensão de que o crime em questão é formal e autônomo conduziria em sua inconstitucionalidade por conta da manifesta desproporcionalidade da pena abstratamente prevista. Em tal sentido pontua KIYOSHI HARADA, segundo o qual o parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90 não consegue se integrar às condutas ilícitas descritas nos incisos do dispositivo, as quais reclamam efetiva supressão ou redução de valores dos cofres públicos e, portanto, constitui figura equiparada atípica por vício de elaboração legislativa. Segundo o autor, a referência

²⁶⁵ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

feita ao inciso V “é indevida, porque não guarda qualquer correlação efetiva com o crime contra a ordem tributária, não se pode falar em hipótese criminal por falecer a cominação da pena respectiva” (HARADA, 2015. p. 243).²⁶⁶ Para o tributarista, ainda que assim não o fosse, o fato é que a pena cominada em abstrato pelo legislador implicaria inegável inconstitucionalidade por desproporcionalidade punitiva, *in verbis*:

Independentemente do que prescreve o parágrafo único do art. 1º sob exame, não atender a exigência de autoridade fiscal, quando formulada nos termos da lei, caracteriza crime de desobediência previsto no art. 330 do Código Penal, que comina a pena de detenção de 15 dias a seis meses, e multa. A tese do crime autônomo, outrossim, não analisa esse detalhe. Qual a pena aplicável? Reclusão de dois a cinco anos e multa, ou detenção de 15 dias a seis meses e multa? Salta aos olhos a falta de razoabilidade em apenar com detenção de 15 dias a seis meses e multa quem desobedeça ordem legal de funcionário público em geral, e apenar com reclusão de dois a cinco anos e multa aquele que descumpra a exigência da autoridade fiscal. O princípio da razoabilidade é um limite que se impõe ao próprio legislador, sob pena de inconstitucionalidade.²⁶⁷

Em nosso sentir, como já adiantamos, a figura típica em questão é simplesmente inócua por necessariamente corresponder a uma conduta que tenha implicado efetiva supressão tributária (crime de índole material). Deste modo, ou bem o contribuinte incidiu em crime material contra a ordem tributária e já será punido uma única vez forte em algum dos incisos do art. 1º, ou bem o desatendimento à intimação fiscal não está atrelada a uma conduta que reduziu valores dos cofres públicos e será um indiferente penal.

Caso o eminente leitor entenda que nosso posicionamento é equivocado e o delito em questão ostente natureza efetivamente formal, parece-nos que a utilização da seara penal do direito sancionador tributário como figura que pune de forma autônoma o exercício do silêncio pelo contribuinte violaria a garantia constitucional do art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal. Perceba-se que aqui, diferentemente da mera majoração da multa prevista para o lançamento de ofício, o legislador pretendeu criminalizar de forma autônoma (na seara penal) o silêncio do sujeito passivo da obrigação tributária. A pena imposta é restritiva de liberdade e, por conseguinte, albergada em potência máxima pelo texto constitucional que consagra o princípio do *nemo tenetur se detegere*. No espectro penal do direito sancionador tributário, salvo melhor juízo, o dever de colaboração não vence os testes

²⁶⁶ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

²⁶⁷ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 243.

de proporcionalidade, necessidade e adequação quando cotejado com o princípio da não autoincriminação, o qual deverá prevalecer em tal circunstância fática. Parece-nos, com a devida vênua às posições contrárias, inequívoca a afronta constitucional na hipótese em estudo.

Sob a perspectiva jurisprudencial, não há pronunciamentos pontuais acerca do tema por parte dos Tribunais Superiores. Os precedentes, como regra geral, aplicam a pena atribuída pelo parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90 ao contribuinte omissor sem maiores reflexões sobre o tema,²⁶⁸ porém há decisões de Tribunais Regionais que se debruçaram com maior vagar sobre a matéria e nos parecem dignas de nota:

HABEAS CORPUS. DECLARAÇÃO FALSA. AUTORIDADE FISCAL. AUTO-INCRIMINAÇÃO. ATIPICIDADE. - É atípica a conduta de prestar declaração falsa em procedimento fiscal. - A garantia contra a auto-incriminação prevista no inciso LXIII do art. 5º da CF/88 se estende a qualquer indagação por autoridade pública, de cuja resposta possa advir a imputação da prática de crime pelo declarante. (TRF4, 8ª Turma, HC 2003.04.01.024851-2, Relator Luiz Fernando Wovk Pentead, set/03)

PENAL. PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. NULIDADE DA SENTENÇA. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR AFASTADA. SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, II, DA LEI 8.137/90. VIA ADMINISTRATIVA EXAURIDA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PRESCRIÇÃO INOCORRENTE. MATERIALIDADE COMPROVADA. AUTORIA DELITIVA DEMONSTRADA. DOLO EVIDENCIADO. RECURSO DA DEFESA IMPROVIDO. ART. 1º, V e § ÚNICO, DA LEI 8.137/90. INTIMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. ATIPICIDADE DO FATO RECONHECIDA. ABSOLVIÇÃO, DE OFÍCIO, DO RÉU (ART. 386, III, DO CPP). [...] 10- O § único do referido dispositivo legal trata da recusa do contribuinte em entregar à autoridade fiscal outros documentos - além da nota fiscal ou equivalente (inciso V) - como livros fiscais e contábeis, guias de recolhimento, etc., para impedir que esta tome conhecimento da ocultação fraudulenta da obrigação tributária. Não abrange, portanto, a recusa em prestar esclarecimentos sobre diferença de valores já apurada pela autoridade fiscal mediante análise dos documentos e livros apresentados pelo próprio contribuinte, caso dos autos. 11- Tampouco o fato descrito na denúncia configura o crime de desobediência (artigo 330, do Código Penal), vez que a Constituição Federal de 1988 consagra o direito de permanecer calado (artigo 5º, inciso LXIII) como manifestação do princípio da ampla defesa, assegurado aos litigantes em processo judicial ou administrativo (inciso LV, da referida norma). [...] (TRF3, 2ª Turma, ACR 27671-0006420-15.2004.4.03.6126, Rel. Henrique Herkenhoff, fev/08)

²⁶⁸ Exemplo desta espécie de decisão: (TRF da 2ª Região, AC 199902010338941/RJ, 6ª T.)

Quanto à ementa do primeiro julgado, originário do TRF da 4ª Região, é preciso fazer relevante ressalva. A afirmação de que “prestar declaração falsa” em procedimento de fiscalização tributária constitui conduta atípica, com a devida vênia, padece de grave equívoco. Tal hipótese conforma ação dolosa do contribuinte, a qual se encontra devidamente tipificada pelos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90, bem como, caso não haja consumação de uma efetiva supressão tributária, pelos tipos inculpidos no art. 2º do mesmo diploma. Não se trata de exercício de direito ao silêncio albergado pelo art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal, mas de conduta penalmente relevante e típica, porquanto o contribuinte deliberadamente agiu no sentido de falsear a verdade apresentando documentos inidôneos à Administração Fazendária.

Em contrapartida, a decisão do TRF da 3ª Região acima transcrita aborda pontualmente a questão acerca do conflito entre o dever fundamental de colaboração e o princípio do *nemo tenetur se detegere* quando da utilização da faceta penal do Direito Sancionador tributário. Em tal hipótese, em que resta evidenciada a ameaça concreta de privação de liberdade daquele que cometa o suposto ato ilícito, a garantia da não autoincriminação incide em sua máxima potência. A hipótese punitiva do parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90 coloca o contribuinte que tenha cometido o delito de sonegação fiscal em face da seguinte “escolha de Sofia”: (a) ou entrega as provas necessárias para sua condenação penal decorrente da supressão ou redução tributária, ou (b) permanece em silêncio e é condenado às mesmas penas do delito de sonegação fiscal por conta do teor da norma em estudo. Comprendemos que a criminalização da conduta daquele que silencia diante do *ius puniendi* estatal de índole penal viola frontalmente a garantia constitucional fundamental instituída pelo art. 5º, inciso LXIII do texto maior. Em sentido similar EDUARDO CAVALCANTI afirma:

Em termos práticos, quando o descumprimento de uma norma tributária (ilícito tributário), que defina a “obrigação acessória” de prestar informações ao fisco, estiver amparada sob o manto de uma sanção penal através da pena privativa de liberdade (ilícito penal), deve-se sobrepor o direito de não produzir provas contra si mesmo. Todavia, quando o descumprimento da norma tributária (ilícito tributário) ensejar uma sanção administrativa (ilícito administrativo), consubstanciada em multa ou em restrição de direitos, cabe fazer a imbricação dos princípios de não declarar contra si mesmo e o dever de contribuir, sobressaindo-se este último em razão do interesse de que todos devam suportar um percentual da carga tributária, em obediência a outro

princípio maior: a igualdade, privilegiando aqueles que honesta e voluntariamente cumprem com seus deveres.²⁶⁹

É preciso acrescentar importante ressalva acerca da extensão do direito ao silêncio ora trabalhado. Tudo o que se disse até o presente momento, logicamente, somente é aplicável quando o sujeito que cala é o mesmo sobre o qual incidirá o *ius puniendi* estatal. Trata-se de conclusão lógica derivada do próprio conceito da garantia, notadamente a não autoincriminação. Terceiros sobre os quais recaiam obrigações de colaboração jamais poderão buscar abrigo sob o art. 5º, inciso LXIII, da CF, porquanto a ameaça punitiva do direito sancionador tributário penal não está recaindo direta e imediatamente sobre eles. Caso tal indivíduo relacionado ao fato gerador deixe de prestar as informações solicitadas pela Administração Fazendária, responderá pelo crime de desobediência do art. 330 do CP, haja vista não ser diretamente o sujeito passivo da obrigação tributária principal.

A última perspectiva a ser analisada acerca do conflito entre o dever fundamental de colaboração e o princípio do *nemo tenetur se detegere* já foi indiretamente trabalhada nos parágrafos antecedentes e não escapou ao leitor atento. Trata-se de identificar o momento cronológico da fiscalização tributária em que o direito ao silêncio passa a se sobrepor ao dever fundamental de colaboração. Compreendemos que tal marco temporal surge a partir do momento em que a questão do ilícito tributário tenha sido trasladada à esfera criminal, oportunidade em que não há mais como se falar em prevalência dos deveres de colaboração sobre a norma do art. 5º, inciso LXIII, da CF. Inaugurado inquérito policial ou procedimento investigatório do Ministério Público Federal, procedimentos cujo termo final inequivocamente pode se constituir em privação de liberdade, o direito ao silêncio passa a atuar em sua plenitude até o encerramento da persecução punitiva. Os crimes contra a ordem tributária, ainda que dotados de peculiaridades, não deixam de integrar o subsistema penal cujo influxo do direito à não autoincriminação é irrestrito.

Sob tal perspectiva, entendemos que o presente estudo pode agregar uma pequena contribuição ao direito sancionador tributário brasileiro, a qual, salvo desconhecimento deste autor, não vem sendo tratada pela doutrina especializada. Já assentamos a premissa de que, no procedimento administrativo fiscal tributário brasileiro, cuja natureza dúplice (constitutiva do crédito e sancionadora) impossibilita a plena e adequada incidência do direito ao silêncio, não é possível ao contribuinte escudar-se de seu dever de colaboração forte no art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal. Todo e qualquer dado relevante para caracterização do fato

²⁶⁹ CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009, p. 186.

gerador deverá ser por ele revelado à Administração Pública, caso contrário o lançamento será realizado mediante arbitramento e com aplicação de multa mais elevada do que ordinariamente ocorre no seio dos lançamentos de ofício.

Também assentamos o entendimento de que, não obstante tal constatação, o princípio do *nemo tenetur se detegere* durante a constituição do crédito tributário não resta ceifado de toda e qualquer eficácia, uma vez que, como já visto, é inconstitucional a punição criminal autônoma do contribuinte por ter quedado silente no curso do procedimento. Todavia, há ainda outra manifestação relevante da garantia que deve ser assegurada àquele que se veja no polo passivo de um procedimento administrativo fiscal: notadamente o direito ao silêncio quanto ao elemento “autoria” do potencial delito fiscal. Utilizemos de um exemplo.

Imagine-se que o contrato social de uma empresa constituída sob a forma limitada atribua quotas idênticas aos seus três sócios e indique que todas as decisões administrativas podem ser tomadas individualmente por cada um destes sujeitos. Internamente os sócios organizam-se dividindo entre cada um, com exclusividade, os setores de: (a) produção, (b) contábil/fiscal e (c) comercial da empresa. Imaginemos, ainda, que tenha sido realizada uma falsificação nos balancetes da empresa com o fito de consumir crime de sonegação fiscal atinente ao IRPJ e CSLL e que, diante das aparentes irregularidades, a Receita Federal dê início a procedimento administrativo para averiguar as declarações prestadas pela empresa.

Diante deste cenário, como já dissemos à exaustão, o dever fundamental de colaboração prevalecerá sobre o princípio do *nemo tenetur se detegere* quanto a todos aqueles elementos que caracterizem o fato gerador deliberadamente falseado no seio da pessoa jurídica. Não há direito subjetivo ao silêncio e, caso assim proceda, a pessoa jurídica sofrerá a imposição do lançamento tributário por arbitramento com a devida multa de ofício majorada por conta da violação ao dever de prestar informações. Não obstante, entendemos necessário ressaltar que todo e qualquer elemento informativo que desborde da estrita necessidade para consolidação do crédito tributário estará, sim, plenamente albergado pela garantia do art. 5º, inciso LXIII, da CF. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, por exemplo, refere que qualquer exigência fiscal que extravase do âmbito de competência do ente tributante poderá ser legitimamente negada pelo contribuinte, *in verbis*:

[...] o direito de não produzir provas contra si mesmo, materializado na prerrogativa de não fornecer documentos que possam lhe incriminar, quando se tratar da esfera tributária, só tem espaço quando o fisco extravasa o

âmbito de suas operações e situações que ensejam fatos geradores de cada tributo de sua competência.²⁷⁰

Partindo-se da mesma premissa, os sócios da fictícia empresa que ora serve de exemplo estarão igualmente amparados pelo direito ao silêncio em relação a todo e qualquer elemento accidental que seja irrelevante para a constituição do crédito tributário, mas possa implicar responsabilização penal individual de pessoa física. Destarte, qualquer indagação relacionada à origem da ordem que culminou na fraude contábil destinada à prática de sonegação fiscal poderá ser objeto de silêncio por parte dos sócios. Note-se que tal indagação relaciona-se à autoria do crime de sonegação fiscal, mas é irrelevante para constituição do crédito contra a pessoa jurídica. Eventualmente, questões de responsabilidade pessoal tributária poderão ser debatidas pelo Fisco, mas compreendemos que o silêncio dos contribuintes sobre o tema não poderá gerar punição autônoma por encontrar amparo no art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal.

Encerramos o presente capítulo concluindo que: (a) o princípio do *nemo tenetur se detegere*, corporificado no art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal, ostenta natureza de princípio fundamental e emana seus efeitos sobre todo o Direito Sancionador tributário brasileiro; (b) o sistema normativo tributário brasileiro, por justapor em um mesmo procedimento administrativo a constituição do crédito tributário e eventual punição não penal dos ilícitos perpetrados pelo contribuinte, não comporta uma adequada e plena eficácia do direito ao silêncio nesta etapa; (c) esta sobreposição de funções no seio do mesmo procedimento administrativo fiscal implica conflito principiológico entre o *nemo tenetur se detegere* e o dever fundamental de colaboração que recai sobre todos os integrantes da sociedade; (d) no curso do procedimento administrativo fiscal prepondera o dever fundamental de colaboração, sob pena de inviabilização da máquina pública no seio de nosso atual Estado Fiscal; (e) a preponderância do dever fundamental de colaboração não significa retirada completa da eficácia jurídica do princípio do *nemo tenetur se detegere*, o qual torna inconstitucional a punição criminal autônoma pelo exercício do silêncio pelo contribuinte, bem como autoriza que informações que desbordem daqueles essencialmente necessárias para a realização administrativa do lançamento tributário sejam fornecidas; e (f) o direito ao silêncio incide com plena eficácia e supera o dever fundamental de colaboração a partir do momento em que o ilícito tributário tenha sido trasladado à esfera criminal, seja no seio de um

²⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 54.

inquérito policial, seja no âmbito de procedimento de investigação instaurado pelo Ministério Público Federal.

3.3.6 *A vedação ao efeito confiscatório na prática sancionadora tributária brasileira*

Ao longo do capítulo 4.1.4, assentamos a premissa de que a norma constitucional do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, a qual veda a utilização da tributação com efeito de confisco, é princípio, em acepção ampla, orientador do sistema tributário nacional. Em definição mais precisa, o preceito constitui *norma de colisão* ou *postulado normativo* chamado a depor sempre que determinada exação seja de tal modo gravosa que acabe por colocar mandamentos constitucionais em colisão, v.g. capacidade contributiva e Estado Social, direito de propriedade e diminuição das desigualdades sociais etc.

Ademais, igualmente consolidamos a noção de que não apenas os tributos, mas também as multas de índole tributária estão submetidas à vedação de efeito confiscatório. Entendimento diverso implicaria retirar toda e qualquer efetividade do art. 150, inciso IV, da CF, porquanto as sanções pelo cometimento de ato ilícito tributário passariam a configurar verdadeiro atalho à indevida expropriação de bens do contribuinte pelo Estado. Demonstramos ser este o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e que, portanto, deve ser levado em consideração no âmbito da sistematização do direito sancionador tributário. Sob tal perspectiva, resta indagar: quais são os efeitos práticos da vedação ao efeito confiscatório sobre as sanções tributárias brasileiras?

Em primeiro lugar, é preciso reiterar que a identificação do ponto a partir do qual se revela o efeito confiscatório é tarefa de complexa realização e cujo desenlace somente pode ser alcançado diante das circunstâncias apresentadas pelos mais variados casos concretos ao intérprete. O Min. Sepúlveda Pertence, em voto proferido no seio da ADI 515, citou Aliomar Baleeiro para exemplificar a dificuldade em apontar um critério apriorístico capaz de identificar o *quantum* de uma multa enseja sua qualificação como confiscatória:

“Recorda-me, no caso, o célebre acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, o primeiro no qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de um decreto-lei, por não se compreender no âmbito da segurança nacional. Dizia o notável Juiz desta Corte que ele não sabia o que era segurança nacional;

certamente sabia o que não era: assim, batom de mulher ou, o que era o caso, locação comercial. Também não sei a que altura um tributo ou multa se torna confiscatório; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional [...]” (STF, Pleno, ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, out/02)

A afirmação torna cristalina a necessidade de análise da hipótese punitiva erigida pela norma em concreto em cotejo à respectiva consequência jurídica atribuída. Somente a apreciação à luz das circunstâncias concretas estabelecidas pelo legislador como fato punível é que será capaz de permitir a distinção entre os casos inseridos em uma “zona cinzenta”, nos quais há mera punição severa, e aqueles cujo conteúdo acabará se mostrando confiscatório.

A despeito de tal dificuldade, há importantes precedentes na jurisprudência brasileira capazes de auxiliar o intérprete na busca por um maior grau de concretização do princípio e construção de imperativos lógico-sistemáticos que devam ser respeitados para que a coerência do *ius puniendi* estatal reste resguardada. O objeto do presente capítulo, inserido no projeto de melhor sistematizar o direito sancionador tributário brasileiro, reside justamente na identificação destas linhas gerais cognoscíveis a partir do julgamento de casos concretos já realizados por nossos tribunais.

Importante alerta a ser feito é que a análise dos precedentes que serão alinhavados a seguir deve tomar como pressuposto interpretativo as diferentes espécies de sanções administrativo-tributárias existentes, notadamente (a) moratórias e (b) de ofício²⁷¹ (subdivididas em comuns e qualificadas). Esta afirmação se mostra de todo relevante em virtude da visceral diferença entre os graus de reprovabilidade existentes dentre as condutas ilícitas praticadas pelo contribuinte em cada uma das modalidades mencionadas. No caso das multas moratórias, por exemplo, o contribuinte levou o fato gerador ao conhecimento da Administração Fazendária, mas deixou de empreender o devido recolhimento de forma tempestiva. Trata-se de situação completamente diversa da hipótese em que o sujeito passivo da obrigação tributária não apenas deixa de promover o recolhimento tributário, mas sequer comunica a ocorrência concreta de um signo presuntivo de riqueza, conduta que acarretará imposição de multa de ofício, naturalmente mais severa do que a singela multa moratória. Por fim, mesmo no âmbito das multas de ofício, é possível que o contribuinte seja repreendido

²⁷¹ As diferentes espécies de multas tributárias foram exaustivamente trabalhadas no âmbito do capítulo 4.2.1.2 do presente trabalho, razão pela qual reportamos o leitor àquele capítulo caso lhe interesse identificar as características essenciais de cada modalidade. Para os fins do presente capítulo, inserimos a “multa isolada” dentro do contexto das multas de ofício comuns, porquanto irrelevante tal nível de detalhamento classificatório para concretização da norma de colisão relacionada ao efeito confiscatório.

ainda mais gravosamente caso tenha agido com dolo, empreendido fraude ou conluio no intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador, circunstância que autorizará a imposição de multa qualificada. Há, por conseguinte, uma escala axiológica na gravidade das condutas que ensejam a aplicação das sanções tributárias de índole administrativa (a) reduzida (multa moratória), (b) intermediária (multas de ofício comuns e multas isoladas) e (c) elevada (multa de ofício qualificada)

A observância pelo legislador de uma gradação proporcional à escala em questão constitui *conditio sine qua non* para que o sistema punitivo tributário de viés administrativo possa ser considerado harmônico e legítimo. Na hipótese de multas moratórias, ou de ofício comuns, terem sido instituídas em patamares superiores àqueles fixados para as multas de ofício qualificadas, teremos de chofre uma manifesta falta de razoabilidade a nos fornecer sólido indicativo de que a norma do art. 150, inciso IV, da CF está a sofrer violação no caso concreto. A escala de tolerabilidade quanto à gravosidade de cada espécie punitiva está diretamente vinculada ao tipo de multa em análise: moratória, de ofício comum ou de ofício qualificada. Estabelecida tal premissa, passemos aos principais julgados sobre o tema exarados já sob a égide da CF de 1988.²⁷²

No âmbito da ADI 551, cujo acórdão teve sua ementa transcrita no capítulo 4.1.4 deste trabalho, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se pronunciar acerca dos §§2º e 3º do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro. O texto em questão determinava que toda e qualquer multa moratória naquele Estado da federação não poderia ser inferior a duas vezes o valor do tributo não recolhido. Paralelamente, para o caso de sonegação, o texto determinava que a multa de ofício teria como valor mínimo o quádruplo do montante da exação suprimida. O voto condutor do acórdão, de lavra do Min. Ilmar Galvão, assentou que “deve existir proporcionalidade entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica”, sob pena de violação ao art. 150, inciso IV, da CF. O caso concreto, no entendimento do tribunal, evidenciava efeitos confiscatórios na sanção tributária e, por conseguinte, o texto da ADCT do Estado do Rio de Janeiro foi expurgado por ser considerado inconstitucional.

²⁷² Limitamos a análise aos julgamentos realizados após a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988 por compreendermos que este é o marco a partir do qual a jurisprudência passou a expressamente utilizar a norma da vedação ao confisco como fundamento para revisão das multas tributárias. Há, como referimos no capítulo próprio sobre o tema, diversos precedentes “pré-constituição de 1988” em que são utilizados o direito de propriedade e proporcionalidade como *ratio decidendi* para revisão judicial do montante das sanções estabelecidas pelo legislador. Remetemos o leitor interessado no tema ao capítulo 4.2.1.2 do presente trabalho.

Muito embora se trate de precedente de inegável relevância, o fato é que a imposição de multa moratória equivalente a 200% do valor do tributo intempestivamente pago insere-se dentre aqueles casos de evidente efeito confiscatório. Pretender que o devedor de uma determinada obrigação, seja ela de qualquer natureza jurídica, tenha de satisfazer três vezes o valor da obrigação originariamente instituída (débito acrescido de seu dobro) por ter atrasado em um único dia o termo ajustado para o adimplemento, mesmo aos olhos de um completo leigo em assuntos jurídicos, configura medida gritantemente iníqua. Saliente-se, outrossim, que sequer é possível pretender justificar tal sanção por conta de eventual longo lapso temporal de inadimplemento, haja vista não ser esta a finalidade da multa moratória, mas sim dos juros moratórios. LEANDRO PAULSEN se pronunciou neste sentido no voto proferido na Apelação nº 2006.71.99.002290-6/RS julgada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

[...] havendo débito, são os juros moratórios que restam previstos no art. 161 do CTN como compensação pela mora do contribuinte. Não se pode admitir que a multa acabe por assumir, também ela, uma função de compensação progressiva pela mora, em sobreposição aos juros que não se justifica. A variação da multa em função da mora ofende a razoabilidade no que diz com os critérios da adequação e da congruência. (TRF4, 2ª Turma, AC 2006.71.99.002290-6/RS, Rel. Leandro Paulsen, out/2006)

Não obstante, diversos foram os casos em que a controvérsia acerca do efeito confiscatório de determinada multa tributária versou sobre percentuais de menor expressão e que, por conseguinte, tornaram o debate substancialmente mais tormentoso. Recentemente, no ano de 2015, sob a relatoria do Min. Dias Tóffoli, o Supremo reiterou o entendimento de que 10% sobre o valor do tributo inadimplido configura multa moratória razoável e respeitadora da vedação contida no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, razão pela qual manteve a higidez da legislação do ICMS instituído pelo Estado do Paraná. Veja-se:

[...] Tributário. ICMS. Cálculo por dentro. Taxa SELIC. Constitucionalidade. Multa moratória de 10% sobre o valor do débito. Caráter confiscatório. Inexistência. [...] O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência da Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 10% (dez por cento). 4. Agravo regimental não provido. (STF, 2ª Turma, ARE 897254, Rel. Min. Dias Toffoli, out/15)

A Corte, em discussão envolvendo problemática mais complexa, já havia sido chamada em abril de 2003 a apreciar se a multa moratória relacionada ao IPI, instituída pela

Lei 8.383/91, ostentava caráter confiscatório. O legislador federal estabeleceu a sanção no patamar de 20% incidente sobre o valor do tributo devido para hipótese de seu pagamento extemporâneo, quantia que veio a ser considerada razoável e legítima pelo Tribunal:

IPI. MULTA MORATÓRIA. ART. 59. LEI 8.383/91. RAZOABILIDADE. A multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Recurso extraordinário não conhecido. (STF, 1ª Turma, RE 239964, Rel. Min. Ellen Gracie, abr/03)

Também foi objeto de debate judicial no seio da Corte multa moratória prevista pela legislação de regência do ICMS do Estado de São Paulo. A lei tributária previa a imposição de multa moratória na ordem de 30% para o caso de não recolhimento tempestivo da exação. O contribuinte postulou manifestação do STF no sentido de que a regra violaria o art. 150, inciso IV, da CF, entretanto, assim restou consolidada a ementa do acórdão:

ICMS. Multa de 30% imposta por lei sobre o valor do imposto devido. Alegação de ter essa multa caráter confiscatório. - É de rejeitar-se a preliminar de não-conhecimento do recurso extraordinário pela circunstância de a recorrente não haver indicado a alínea do inciso III do artigo 102 da Constituição, uma vez que, das razões desse recurso, se alega expressamente a ofensa a texto constitucional (ao artigo 150, IV, da Carta Magna), permitindo-se, assim, identificar o enquadramento dele na hipótese prevista na letra "a" do citado inciso III do artigo 102 da Constituição. - Não se pode pretender desarrazoada e abusiva a imposição por lei de multa - que é pena pelo descumprimento da obrigação tributária - de 30% sobre o valor do imposto devido, sob o fundamento de que ela, por si mesma, tem caráter confiscatório. Recurso extraordinário não conhecido. (STF, 1ª Turma, RE 220284, Rel. Min. Moreira Alves, mai/00)

Novo pronunciamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que determinada multa moratória é inconstitucional por implicar efeito confiscatório pode ser encontrado no seio do AI 838302, de relatoria do Min. Roberto Barroso. Diante de um caso em que o contribuinte havia declarado seu débito tributário, ensejando imposição de multa moratória, entendeu o Tribunal que o cálculo da sanção acima do montante de 100% do tributo devido viola a norma do art. 150, inciso IV, da CF. A ementa do julgado estabeleceu o próprio valor do tributo como baliza apta a referendar ou deslegitimar o *quantum* punitivo previsto pelo legislador. Estampa o acórdão:

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NECESSIDADE DE

NOTIFICAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA FISCAL. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária sua homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do sujeito. O valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 1ª Turma, AI 838302 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, mar/14)

Não logramos êxito em identificar outros pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal envolvendo alíquotas distintas a título de multas moratórias. No seio do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, todavia, há incidente de arguição de inconstitucionalidade²⁷³ julgado improcedente quanto à multa moratória prevista pela Lei 8.383/91 para hipóteses de inadimplemento de contribuições e demais importâncias devidas à Seguridade Social. A alíquota progressiva que atingia o patamar de até 60% do valor do tributo foi considerada idônea e sem caráter confiscatório pelo regional.

Já quanto às multas de ofício, axiologicamente mais graves que as moratórias por conta das premissas fáticas necessárias para sua imposição, inexistem numerosos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal, assim como em relação às multas moratórias. Não obstante, em sede de recurso extraordinário²⁷⁴ julgado em novembro de 2002, o Tribunal considerou que percentil de 80% estabelecido para multa tributária de ofício não ostenta caráter confiscatório. Na hipótese, seguindo a lógica atinente à gravidade das condutas punidas por tal espécie punitiva, afirmou o Min. Ilmar Galvão que a conduta de omitir declarações fiscais à Fazenda Pública é deveras grave e, por conseguinte, autoriza imposição de sanções mais pesadas do que aquelas ordinariamente previstas para o mero atraso no pagamento. De outro lado, trabalhando multa de ofício na ordem de 300% estabelecida pela Lei 8.846/94 para a hipótese de o contribuinte não emitir nota fiscal relativa à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, o Supremo Tribunal Federal concedeu medida cautelar suspendendo sua aplicabilidade por violação ao art. 150, inciso IV, da CF.²⁷⁵

Novamente no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, localizamos precedente declarando que a multa de ofício qualificada de 150% aplicada pela Receita Federal do Brasil, forte na Lei 9.430/96, respeita a norma do art. 150, inciso IV, da

²⁷³ TRF4, Corte Especial, INAC 20004010634150, Rel. Néfi Cordeiro, mar/07.

²⁷⁴ STF, 1ª Turma, RE 241.074-2/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, nov/02.

²⁷⁵ STF, ADInMC 1.075-DF, Rel. Min. Celso de Melo, jun/98.

Constituição Federal. O órgão de representação do plenário da corte, em incidente de inconstitucionalidade, afirmou que o grau de reprovabilidade das condutas que ensejam a imposição de tal sanção, notadamente dolo, fraude ou conluio praticado pelo contribuinte, torna legítima a imposição de multa na ordem de 150% do valor da exação.²⁷⁶

Diante da análise empreendida no presente capítulo, podemos traçar alguns critérios utilizados pela jurisprudência de modo a outorgar maior grau de concretude à vedação ao efeito confiscatório das multas de índole tributária. Em primeiro lugar, o patamar das sanções deverá observar uma escala crescente que inicia nas multas moratórias, passa pelas multas de ofício comuns e atinge o ápice com as multas de ofício qualificadas. Tal imperativo lógico deriva das circunstâncias fáticas subjacentes a cada modalidade punitiva, as quais estão vinculadas a condutas cuja reprovabilidade se exaspera do mero inadimplemento tempestivo até condutas dolosas voltadas a suprimir ou reduzir valores dos cofres públicos.

Na definição do montante adequado a cada espécie de multa, é possível assentar que, de acordo com os pronunciamentos já realizados pelo Supremo Tribunal Federal: (a) multas moratórias que ultrapassem 100% do valor do tributo são inequivocamente confiscatórias; (b) multas moratórias de até 30% do valor do tributo são inequivocamente legítimas; (c) multas de ofício de 300% do valor do tributo são inequivocamente confiscatórias; (d) multas de ofício de 80% do valor do tributo são inequivocamente legítimas. Voltando nossos olhos à jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, podemos afirmar que há tendência de considerar legítima a multa de ofício qualificada de 150% aplicada pela Receita Federal do Brasil.

Por fim, é preciso identificar qual a postura a ser adotada pelo Poder Judiciário diante de multas reputadas inconstitucionais por violação ao art. 150, inciso IV, da CF. O afastamento irrestrito da sanção violaria o princípio da legalidade e, especialmente, da isonomia, porquanto colocaria o contribuinte praticante de ato ilícito na mesma condição daquele que tenha se desincumbido corretamente das obrigações tributárias que lhe foram impostas. Sendo assim, a jurisprudência vem determinando a readequação da multa inconstitucional a patamares congruentes com o preceito da razoabilidade. Neste sentido são pródigas as manifestações do Supremo Tribunal Federal, exemplificativamente:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO. PERCENTUAL INFERIOR AO VALOR DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. 1. É admissível a redução da multa tributária para

²⁷⁶ TRF4, Corte Especial, ARGINC 2005.72.06.0001070-1, Rel. Joel Ilan Parciornik, set/09.

mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 1ª Turma, ARE 776273, Rel. Min. Edson Fachin, set/15)

Encerra-se o capítulo final do presente trabalho com a esperança de que as linhas aqui traçadas tenham contribuído para uma maior concretização da norma atinente à vedação ao efeito confiscatório no seio do direito sancionador tributário brasileiro.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito, enquanto empreendimento humano voltado a reduzir a complexidade e contingência das interações sociais outorgando-lhes segurança e previsibilidade, inevitavelmente se vale da linguagem com meio para prescrever condutas e suas consequências. Linguagem esta que se caracteriza por sua polissemia, variabilidade dentro de cada contexto histórico-social e pela criação de normas diuturnamente desafiadas por imprevisíveis problemas concretos a serem solvidos. Assim sendo, o manejo do Direito reclama mecanismos de racionalidade interpretativa capazes de superar (ou ao menos reduzir ao máximo) a variabilidade das respostas a serem fornecidas para casos similares e, de outro lado, outorgar a distinção necessária para situações dotadas de particularidades singulares.

Ao longo do tempo, sucederam-se diferentes percepções envolvendo a adequada interpretação e aplicação do Direito. Iniciamos nas racionalidades ditas “tradicionais”, as quais percebiam o jurídico como fenômeno pré-existente a ser meramente revelado pelo intérprete; ultrapassamos, logo em seguida, percepções que qualificavam o Direito como mera “tecnologia social”, destinado a solver fricções do tecido social de forma avaliativa e meramente utilitarista (alcançar a melhor distribuição possível das riquezas existentes); até chegarmos à atual concepção do Direito como sendo um produto da racionalidade prática. O Direito deixa de ser concebido como mero objeto ou simples instrumento (técnica) para ser percebido como um plexo de disposições normativas que, diante dos casos concretos, está sujeito a uma reconstrução argumentativa por parte do intérprete. O ato de interpretação é cognição, mas também é construção e reconstrução de significados.

O desenvolvimento científico de qualquer instituto do Direito pressupõe uma tomada de decisão por parte do estudioso, porquanto a eleição desta ou daquela racionalidade jurídica como lente a ser adotada ao longo da observação, inexoravelmente, determinará resultados distintos que podem se aproximar ou desviar de uma pretensão de correção. Sendo assim, no intuito de melhor compreendermos o Direito Sancionador tributário brasileiro, após apresentarmos inúmeros expoentes que concebem o Direito como produto da racionalidade prática, *v.g.*, THEODOR VIEHWEG, CHAÏM PERELMAN, TOULMIN, NEIL MACCORMICK, ROBERT ALEXY, optamos expressamente pelo pensamento sistemático do Direito nos moldes trabalhados por CLAUS–WILHELM CANARIS como norte condutor da pesquisa que ora chega às suas considerações finais.

Sob tal perspectiva, a correta compreensão do Direito Sancionador tributário brasileiro e do fenômeno que se propõe a combater, notadamente o ato ilícito, pressupõe que a

análise de tal feixe normativo se dê de forma *ordenada e unitária*. A *ordenação* do direito sancionador (e de qualquer ramo jurídico) somente é possível através da apreensão racional do estado de coisas que lhe é intrínseco. Em outras palavras, a criação de um modelo jurídico punitivo adequado não reclama construções metafísicas, mas apreciação do direito posto na realidade. Somente a partir de então a *unidade* poderá ser buscada através de alguns quantos princípios fundamentais capazes de orientar toda a *ordenação* jurídica previamente realizada com base nas normas objetivas existentes.

Igualdade e segurança jurídica, na esteira das lições de CANARIS, são os valores fundamentais (cânones éticos interpretativos) da existência de qualquer ordem jurídica que pretenda manter coerência em todos os seus espectros de incidência e, por conseguinte, nortearão a busca pelos princípios fundamentais unificadores do Direito Sancionador (e de qualquer outro ramo jurídico). Perceba-se que a *unidade* está relacionada ao Direito como um todo e não apenas internamente a cada subsistema. Perante um problema a resolver, não se aplica, apenas, a norma primariamente vocacionada para a solução: todo o Direito é chamado a depor. Uma querela sobre uma ordenação sistemática é, por isso, em regra, também uma querela sobre a essência de um fenômeno jurídico, que, no caso deste estudo, versou sobre o exercício do *ius puniendi* estatal quando da violação de obrigações de índole tributária.

A partir da constatação de que o Direito constitui um sistema *ordenado e unitário* de prescrição de condutas, percebemos que sua negação configura o fenômeno denominado de ato ilícito. Trata-se de uma ação ou omissão realizada no *mundo do ser* que vai justamente de encontro à ação ou omissão pretendida no *mundo do dever ser* pela norma integrante do ordenamento jurídico. Cada ato contrário ao Direito praticado, seja relacionado ao subsistema tributário, civil, administrativo, ou mesmo penal, fragiliza as instituições jurídicas, gera o descrédito da sociedade em suas normas de regência e nos conduz a um recrudescimento constante das tensões sociais.

Dada a infundável gama de condutas potencialmente aptas a violar o Direito, buscamos distinguir se há ilícitos com naturezas distintas e que, por consequência, igualmente reclamam respostas distintas, ou se tal afirmação é equívoca por conta de uma potencial identidade existente entre toda e qualquer ação contrária a preceitos jurídicos. Ao longo de nosso estudo, percebemos que a resposta a tal espécie de indagação segue controvertida na doutrina jurídica, a qual perpassou por distintos critérios ao longo do tempo com o intuito de classificar as condutas ilícitas e indicar as subespécies normativas adequadas ao seu combate. O debate estende-se desde JOANNIS CARMIGNANI, autor do século XIX (1833) que propôs um *critério qualitativo* para distinguir as condutas contrárias ao Direito, até CLAUS

ROXIN, contemporâneo jurista alemão que sustenta que todo ato ilícito distingue-se apenas por uma escala de grau da lesão causada, ou seja, vale-se de um *critério quantitativo*.

Percebe-se que a dificuldade para construção de balizas seguras acerca da existência ou inexistência de ilícitos distintos a serem combatidos por subsistemas dotados de caracteres igualmente distintos obscurece a delimitação existente entre o espaço de atuação do direito sancionador penal e não penal. A consequência prática diretamente derivada de tal dificuldade revela-se pela constante ampliação e retração legislativa envolvendo sanções penais e não penais que se propõem a, muitas vezes, regulamentar condutas idênticas. Esses movimentos de criminalização-descriminalização, além de realçarem a necessidade imposta ao cientista do Direito de estabelecer parâmetros minimamente aptos a afastar o excesso e repelir a insuficiência da resposta jurídica ao ilícito, revela que as escolhas legislativas são muitas vezes realizadas com base em mera idiosincrasia em detrimento de um verdadeiro critério científico.

Ao longo do estudo concluímos, na esteira do Tribunal Constitucional alemão, que os critérios quantitativo e qualitativo para a identificação da natureza de atos ilícitos, embora se mostrem insuficientes quando utilizados isoladamente, unidos permitem ao jurista reduzir o espaço de discricionariedade do legislador ao eleger quais “ramos” do Direito são aptos a combater condutas que o violem. A despeito de existir identidade estrutural entre toda conduta contrária ao Direito (I- preceito normativo, II ação ou omissão contrária ao preceito normativo e III consequência jurídica legalmente prevista e coativamente imposta pelo Estado em detrimento do patrimônio jurídico do infrator), as características ontológicas das condutas (*qualitativas e quantitativas*) permitem-nos afirmar que (a) a utilização da tutela penal do Direito Sancionador reclama danos ou risco a bens jurídicos constitucionalmente estabelecidos, cuja carga axiológica seja equivalente ou superior ao valor liberdade, porquanto este viés punitivo sempre terá o potencial de cercear tal direito fundamental do agente que praticou a conduta; (b) a tutela administrativa do Direito Sancionador pode ser utilizada para todo e qualquer ilícito jurídico, porém não é capaz de resguardar sozinha bens jurídicos dotados de “dignidade penal” (aqueles cujo valor subjacente à norma seja igual ou superior à liberdade); e (c) a falta de norma penal tutelando bens de “dignidade penal” gerará proteção insuficiente vedada pela Constituição Federal, enquanto que a utilização dessa mesma espécie normativa para tutelar bens que não ostentem características de fundamentalidade implicará violação constitucional por excesso punitivo.

Para além de tais constatações, demonstramos que toda e qualquer resposta punitiva, independentemente do subsistema jurídico com que estejamos lidando, sempre

configurará antagonismo entre o agente infrator que praticou o ato indesejado pela ordem jurídica e a integralidade do aparato estatal para imposição da correspondente sanção. Foi percebido pelos juristas, especialmente em solo europeu, que não apenas a relação de intensidade entre resposta e violação jurídica deve ser objeto de estudos, mas também a existência de uma série de pressupostos comuns para aplicação de toda e qualquer punição. Esse amálgama de pressupostos comuns passou a ser denominado de “Direito Sancionador” (em Espanha) ou “Direito Contra-ordenacional” (em Portugal e Alemanha).

A doutrina portuguesa e espanhola, sem negar as peculiaridades ínsitas a cada ramo do Direito, há muito passou a reconhecer que o sistema punitivo do Direito, independentemente do subsistema em apreço, deveria guardar relação de coerência em todas as suas facetas por derivar de um *ius puniendi* estatal que indubitavelmente é uno. A questão central das teses levantadas na península ibérica consistiu em harmonizar princípios gerais de Direito Sancionador com as matizes que lhe são outorgadas por cada subsistema jurídico. Evita-se, deste modo, o isolamento punitivo de cada ramo jurídico como se estivéssemos diante de um universo à parte dos demais, mas também restam resguardadas as peculiaridades atinentes a cada subsistema.

Construções doutrinárias, jurisprudenciais e legislativas daqueles países passaram a considerar o Direito Sancionador como um verdadeiro conjunto de normas de sobredireito aplicáveis como pressuposto para imposição de sanções derivadas da prática de qualquer ato ilícito. Consolidou-se a compreensão de que há inexorável necessidade de observância de um procedimento dialógico capaz de assegurar a realização dos valores constitucionais e, em especial, de dar aplicabilidade a institutos como a legalidade, irretroatividade da lei prejudicial, *ne bis in idem*, direito ao silêncio e etc., também na seara das punições de índole não penal.

A consolidação do Direito Sancionador em Espanha ou Contra-ordenacional em Portugal deu especial atenção à impossibilidade de sobreposição de sanções decorrentes de ramos distintos do Direito. Ainda que cada subsistema guarde autonomia, restou cabalmente compreendido que tal conceito não se confunde com “independência”. O Direito, enquanto entidade unitária, deve manter coerência e coesão na punição das condutas que contra ele atentem. Exemplificamos tal fenômeno através do vigente art. 38 do Decreto-Lei 433/82 português, o qual estatui expressamente que “quando se verifique concurso de crime e contra-ordenação, ou quando, pelo mesmo facto, uma pessoa deva responder a título de crime e outra a título de contra-ordenação”, caberá apenas ao Juízo criminal o processamento de ambos no intuito de evitar duplicidade condenatória.

As normas espanholas e portuguesas destinadas a punir ilícitos relacionados às obrigações tributárias foram amplamente trabalhadas ao longo das páginas antecedentes, razão pela qual, para evitar tautologia, a elas remetemos o leitor que deseje detalhamento mais específico acerca do tema. O que é relevante ressaltar nestas considerações finais é que, em ambos os países, restou reconhecida a “dignidade penal” do ilícito de índole tributária, o que significa que sua violação pode tanto desafiar imposição de sanções administrativas quanto criminais. A existência desta dualidade punitiva em detrimento daqueles que descumpram com seu dever fundamental de recolher tributos ou de colaborar com a Administração Pública fez com que as normas de Direito Sancionador passassem a ser amplamente aplicadas à seara tributária de modo a outorgar *unidade* ao *ius puniendi* evitando-se, deste modo, contradições axiológicas e punições desproporcionais.

Na Espanha, dentre as principais garantias de Direito Sancionador consolidadas em favor do contribuinte, destacamos: (a) exigência de um procedimento punitivo autônomo e desvinculado daquele destinado a calcular o montante da exação em si, haja vista a necessidade de assegurar ampla defesa e contraditórios específicos em relação à sanção a ser imposta; (b) suspensão do procedimento sancionador administrativo, bem como do lançamento tributário, com imediata remessa do caso à jurisdição competente (Ministério Fiscal e respectivo Juízo criminal) na hipótese de o inspetor tributário suspeitar da ocorrência de ilícito de natureza penal; (c) exigência de que a perspectiva criminal do Direito Sancionador somente possa ser utilizada em face de supressões tributárias superiores a 120.000 euros e realizadas mediante fraude; (d) vedação à imposição sobreposta de sanções de índole administrativa e penal, porquanto, segundo o próprio Tribunal Constitucional Espanhol, a Constituição reconhece de forma implícita o princípio do *ne bis in idem*; (e) incidência dos institutos penais acerca do concurso ideal de infrações, inclusive na seara administrativa do Direito Sancionador.

Em Portugal, além de todas as premissas verificadas no ordenamento espanhol, o Direito Sancionador pressupõe: (a) plena aplicabilidade dos institutos do Código Penal relacionados às excludentes de ilicitude e culpabilidade ao âmbito administrativo do Direito Sancionador; (b) redução da sanção administrativa para a hipótese de tentativa, e; (c) culpabilidade (necessidade de conduta, no mínimo, negligente, imprudente ou imperita) como pressuposto para imposição de sanções em todos os ramos do Direito; (d) culpabilidade como elemento para gradação da sanção aplicável à hipótese; (e) consolidação do Direito Sancionador tributário de índole administrativa e criminal em um único diploma legislativo;

(f) suspensão de ações criminais envolvendo ilícitos tributários sempre que houver pendência de ação judicial cível discutindo a obrigação subjacente ao objeto da lide criminal.

Para que fosse possível investigar se todos estes pressupostos punitivos amealhados no sistema jurídico ibérico ostentam alguma aplicabilidade no seio da repressão aos ilícitos tributários em território nacional, optamos, em primeiro lugar, por *ordenar* a atual conformação do direito objetivo que regula a temática. A Constituição Federal, enquanto ápice normativo do sistema, consistiu no ponto de partida para nossa pretensão de construir um Direito Sancionador tributário brasileiro genuinamente coerente, *unitário* e axiologicamente coeso. Mais especificamente, foi nos princípios de Direito Público cognoscíveis a partir do texto constitucional que buscamos as balizas fundamentais destas normas de sobredireito. Tomando de empréstimo a terminologia de CARRAZA, a dissertação que ora se encerra buscou seus alicerces em tais mandados de otimização por constituírem “enunciados lógicos implícitos ou explícitos que, por sua grande generalidade, ocupam posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e vinculam de modo inexorável o entendimento e aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

Perceba-se que a referência é feita aos princípios de Direito Público (concernentes à relação Estado x Cidadão) e não a princípios “tributários” ou “penais”. Trata-se, a partir da premissa metodológico-sistemática por nós eleita, de normas fundamentais não pelo atributo de pertencerem a este ou aquele ramo do Direito, mas simplesmente por serem de Direito, produto da racionalidade prática humana que se caracteriza por sua unidade. Foi a partir deste enfoque que averiguamos a aplicabilidade de determinados princípios na condição de verdadeiras normas de sobredireito punitivo ou, no conceito espanhol, Direito Sancionador. Identificada a existência de tal plexo normativo, passamos a averiguar o método de sua concretização no âmbito dos ilícitos tributários que, logicamente, também estão sob o influxo do Direito Sancionador.

Pois bem, a primeira das normas fundantes do Direito Sancionador por nós identificada consiste na *legalidade*, a qual encontra múltiplas referências ao longo do texto constitucional. Está prevista genericamente pelo art. 5º, inciso II; na seara tributária resta consagrada pelo art. 150, inciso I e §6º; enquanto o ramo penal com ela trabalha sob a perspectiva do inciso XXXIX, art. 5º. Concluímos que todas as estas menções expressas existentes no texto da CF jamais pretenderam estabelecer a legalidade como um pressuposto deste ou daquele ramo do Direito, mas, em verdade, consolidar preceito fundamental ao Estado Democrático de Direito em sua integralidade. A constatação atinente à relevância da legalidade é reforçada por sua ampla presença também na esfera infraconstitucional, a qual

está igualmente vinculada ao Direito Sancionador por conta do art. 2º da Lei 9.784/99 e do art. 97, inciso V, do CTN.

Afirmar a vigência deste preceito no âmbito do *ius puniendi* estatal significa concluir que toda e qualquer punição derivada do cometimento de ato ilícito tributário, seja ela de índole administrativa, seja de índole penal, pressupõe que os elementos material, pessoal, temporal e quantitativo para imposição da sanção estejam expressos em Lei editada pelo Poder Legislativo. Com isso não resta afastada a possibilidade da utilização de “elementos normativos”²⁷⁷ nos tipos erigidos no seio da legislação punitiva, mas assegurado que o próprio dispositivo legal ordinário ofereça limites minimamente razoáveis à discricionariedade de seu aplicador. Mera regulamentação infralegal por intermédio de ato do Poder Executivo, caso não encontre total amparo direto em norma de natureza ordinária, será considerada antijurídica à luz do Direito Sancionador.

O segundo preceito fundamental do Direito Sancionador Tributário brasileiro por nós identificado reside na *vedação à dúplice punição*, popularmente conhecida pelo jargão latino *ne bis in idem*. A norma é costumeiramente trabalhada sob a perspectiva tributária quando da análise da distribuição de competências para instituição de exações, *v.g.*, competência residual da União para instituição de impostos e contribuições de seguridade social inominadas. Já sob o olhar do ramo penal, o *ne bis in idem* é apresentado como mandado de otimização informador de inúmeros institutos diuturnamente aplicados em tal seara, tais como a “continuidade delitiva”, “concurso formal de crimes” e o “concurso aparente de normas penais”. Quanto a uma incidência ampla do brocardo sobre todo o Direito Sancionador, identificamos alguns lampejos do Supremo Tribunal Federal, como no caso da Súmula 19, verbete no qual a Corte decidiu pela impossibilidade de admissão de uma segunda punição ao servidor público baseado no mesmo processo em que se fundou a primeira.

Desenvolvemos a noção de que a observância do *ne bis in idem* de forma ampla sobre todo o Direito Sancionador, mediante consideração conjunta das punições administrativas e penais, é exigência necessária e derivada da legalidade. Tal argumento funda-se na constatação de que o somatório das penas aplicadas por cada um dos ramos autônomos do Direito consistirá na imposição de um *tertium genus* punitivo cuja proporcionalidade jamais passou pelo escrutínio do Poder Legislativo. Também sustentamos que o *ne bis in idem* constitui corolário lógico do princípio republicano e da segurança

²⁷⁷ Consoante trabalhado ao longo do texto, ao nos referirmos a “elementos normativos dos tipos punitivos” queremos remeter o leitor a conceitos abertos que ensejam certo grau de discricionariedade por parte do aplicador da norma, *v.g.*, “incontinência pública”, “desvio de finalidade”, “falta de cumprimento de deveres”, etc.

jurídica, porquanto todo o cidadão deve ter conhecimento pleno acerca dos limites das consequências jurídicas de suas condutas sem temer constante ameaça de nova punição por um mesmo fato.

Àqueles que compreendam insuficientes tais argumentos de índole constitucional, oferecemos o Pacto Internacional sobre Direito Civil e Político da ONU e a Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), internalizados no ordenamento jurídico brasileiro com natureza supralegal pelos Decretos, respectivamente, nºs 592/92 e 678/92, como norma objetiva que veda a imposição de dúplice punição por uma mesma conduta. Tais tratados referem literalmente que a “prolação de sentença definitiva” impossibilita que o agente seja “submetido a novo processo pelos mesmos fatos” ou “punido novamente por motivo de uma infração”. Ainda que se outorgue interpretação restritiva aos textos e se entenda que a sentença ali referenciada é exclusivamente aquela de caráter penal, o fato é que nossa doutrina e jurisprudência sequer vêm outorgando essa amplitude mínima à vedação ao *bis in idem*. Diuturnamente qualquer operador do Direito se depara com a imposição de novas punições lastreadas em preceitos de natureza “penal”, “tributária” ou “civil” sob o argumento da completa “independência” entre as esferas.

Concluimos o ponto atinente à vedação ao *bis in idem* ressaltando que sua existência não significa que apenas uma única sanção poderá ser aplicada em face de uma mesma conduta, mas que jamais poderão ser aplicadas duas ou mais sanções de idêntica natureza e cujo bem jurídico tutelado seja o mesmo. No caso do subsistema tributário, por exemplo, a imposição de multa representará redução patrimonial indesejada pelo infrator com inegável efeito repressivo e, igualmente, ostentará efeito preventivo ao sinalizar para a comunidade a inexorável existência de consequências negativas oriundas da prática de condutas contrárias ao ordenamento jurídico. De outro lado, a apreensão de bens relacionados à conduta ilícita sancionada, *v.g.*, introdução de mercadorias sem o devido recolhimento tributário em território nacional, evitará que as consequências do ilícito se propaguem para o restante da sociedade de forma difusa (violação à igualdade de condições concorrenciais, observância de normas fitossanitárias para importação de produtos, controle das fronteiras, etc.). Como se vê, a vedação ao *bis in idem* não obsta que sanções de natureza diversa sejam fixadas, seja no âmbito de um mesmo subsistema de direito, seja em razão da incidência de preceitos de diferentes subsistemas. O que defendemos é a impossibilidade de cumulação da multa penal com multa administrativa, perdimentos penais com perdimentos administrativos e de toda e qualquer outra sanção imaginária de mesma natureza que esteja prevista em ambas as perspectivas punitivas do *ius puniendi* estatal que, como visto, é uno.

O terceiro princípio fundamental uniformizador do Direito Sancionador Tributário brasileiro por nós encontrado diz respeito ao *direito ao silêncio*. O art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal preconiza que “o preso será informado de seus direitos, dentre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de seu advogado”. Trata-se do tradicional brocardo jurídico utilizado no ramo penal do *nemo tenetur se detegere*, mas que, segundo análise histórico-evolutiva da norma, constitui princípio geral de direito público plenamente aplicável a todo o espectro do unitário *ius puniendi* estatal. O que variará, de acordo com o subsistema em que estejamos laborando (penal, administrativo-sancionador ou sanções de natureza civil) será a profundidade com que tal garantia atuará ante os diferentes conflitos principiológicos que cada caso e cada subconjunto do ordenamento jurídico ofereçam.

Sendo assim, temos que o direito ao silêncio será validamente trazido ao debate sempre que houver uma pretensão punitiva/repressora advinda do poder estatal e consubstanciada, nas palavras de EDUARDO CAVALCANTI, em um “procedimento de natureza extrapenal, investigação criminal ou processo penal com o objetivo de apurar determinado fato ou, ainda, havendo risco concreto de autoincriminação”. Embora o *nemo tenetur se detegere* não possa ser validamente suscitado pelo contribuinte para se escudar do lançamento das obrigações tributárias, sejam elas principais, sejam acessórias, não há dúvidas de que para os fins de punição de atos ilícitos tributários há necessidade de se assegurar tal garantia fundamental. Este é um dos mais graves problemas de nosso sistema sancionador tributário, porquanto, diferentemente do que ocorre na Espanha e Portugal, o mesmo procedimento utilizado pela Administração Fazendária para lançar o crédito tributário é utilizado para sancionar o contribuinte faltoso, gerando, assim, evidente tensão entre o dever fundamental de pagar tributos e de colaborar com a Administração e o direito ao silêncio em face do *ius puniendi* estatal. Tendo em vista que por ora pretendemos apenas recapitular as premissas basilares de Direito Sancionador encontradas, faremos referência às consequências concretas acerca da aplicabilidade deste preceito na seara do direito punitivo tributário brasileiro apenas ao longo dos parágrafos finais desta conclusão.

O quarto e derradeiro fundamento constitucional uniformizador do Direito Sancionador Tributário brasileiro identificado na presente pesquisa está previsto pelo art. 150, inciso IV, da CF. O texto inclui dentre as limitações ao poder estatal de tributar a *vedação à utilização de “tributo com efeito de confisco”*. Seguindo o entendimento de abalizada doutrina e da pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, concluímos que 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 atenta contra a norma constitucional. Destarte, inclusive as multas tributárias estão albergadas pela proteção, pois o que pretendeu o constituinte foi retirar do Estado a faculdade de utilizar o sistema tributário como instrumento dissimulado para expropriar de forma ilegítima bens dos contribuintes.

A conclusão atinente à aplicabilidade da vedação à tributação com efeito de confisco ao campo sancionador do Direito Tributário deriva, em primeiro lugar, da fundamentalidade que a norma ostenta no campo tributário. Valendo-nos dos estudos do professor LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, identificamos que tal preceito ético do sistema jurídico tributário qualifica-se como princípio em sentido amplo e, mais concretamente, como norma de colisão destinada a solver as oposições estabelecidas entre os demais princípios relacionados à tributação, por exemplo, capacidade contributiva, progressividade, boa-fé, capacidade colaborativa, direito de propriedade, etc. Ademais, nos termos do art. 113, §1º, do CTN, as penalidades pecuniárias conformam obrigação tributária principal, o que, a despeito das críticas que o referido dispositivo sofre, coloca indubitavelmente as sanções tributárias no espectro de eficácia do art. 150, inciso IV, da CF.

À luz destes preceitos fundantes do Direito Sancionador tributário brasileiro, buscamos apresentar o panorama punitivo de nossa legislação infraconstitucional em relação aos atos ilícitos vinculados às obrigações tributárias, sejam elas principais, sejam acessórias. Constatamos que, assim como ocorre no âmbito da península ibérica, nosso sistema alberga dúplice perspectiva sancionadora, pois se utiliza de normas de índole “administrativa” em paralelo às normas de índole criminal. A validade de tal escolha deflui da própria dignidade penal do bem jurídico tutelado, notadamente o sistema tributário e a solidariedade social que lhe é subjacente e não apenas o interesse arrecadatório.

Também anotamos que o primeiro pressuposto diferenciador para utilização do viés penal do Direito Sancionador brasileiro em detrimento do administrativo reside no grau da lesão causada ao bem jurídico tutelado. Como vimos ao longo do presente estudo, apenas lesões economicamente significativas justificarão sua incidência, conceito que, no caso brasileiro, vem sendo paulatinamente definido pela jurisprudência de nossos tribunais. Toma-se de empréstimo a legislação de regência acerca do valor mínimo para propositura de executivos fiscais no intuito de identificar se determinada conduta ostenta ou não caráter bagatelar. No intuito de evitar tautologia, deixaremos de mencionar novamente nestas considerações finais todas as modalidades punitivas previstas em cada um destes espectros infraconstitucionais do unitário *ius puniendi* brasileiro, bem como os pressupostos pontuais de

sua incidência, mas rememoramos ao leitor a presença de tal detalhamento ao longo do capítulo 4.2 desta dissertação.

O relevante ao encerramento desta dissertação é reiterar a constatação da imbricada relação existente entre as normas de matriz tributária obrigacional e suas correlatas normas punitivas. O antecedente da norma sancionadora tributária (ato ilícito) se perfectibiliza, autorizando a imposição de seu consequente (multa ou até mesmo privação de liberdade a depender do viés punitivo em análise), quando o antecedente da norma obrigacional tributária (hipótese de incidência) ocorre no mundo dos fatos, mas seu consequente (dever contributivo ou de colaboração perante a Administração Pública) é ignorado pelo contribuinte. Assim, logicamente, a aplicabilidade concreta das normas sancionadoras pressupõe um ciclo de constante relação de prejudicialidade entre a discussão obrigacional tributária antecedente e a aplicação de multas como consequente.

Identificamos, ainda, que o art. 113, §1º, do CTN ao qualificar, por questões de praticabilidade, as penas pecuniárias como “obrigação principal” no seio do Direito Tributário, exaspera a ligação existente entre normas punitivas e normas obrigacionais tributárias. Conforma-se um único procedimento destinado à constituição do crédito tributário (lançamento) e apontamento das sanções de índole administrativa incidentes na hipótese. Este mesmo procedimento unitário, certamente um dos motivos pelos quais a análise da presente temática vem sendo relegada exclusivamente sob o viés do subsistema tributário com solene esquecimento da existência de um Direito Sancionador, fundará o eventual e posterior procedimento criminal inaugurado pelo Ministério Público Federal. Novamente revela-se de forma muito clara a necessidade de o cientista do Direito perceber a distinção fenomênica entre a relação de matriz obrigacional e a relação derivada do *ius punendi* estatal para que suas respectivas matizes sejam devida e necessariamente respeitadas.

Em relação ao elemento subjetivo necessário para que reste preenchido o pressuposto de incidência do Direito Sancionador tributário, podemos concluir que, para as sanções de viés criminal, inexoravelmente se fará necessária a presença de dolo. A ameaça de privação de liberdade do agente que descumprir seus deveres com a Fazenda Pública pressupõe um agir livre e finalisticamente direcionado à supressão ou redução de tributos. Somente ultrapassaremos a esfera sancionadora administrativo-tributária para utilização de reprimendas de natureza penal quando identificado que o contribuinte não apenas deixou de cumprir suas obrigações tributárias principais e acessórias, mas se movimentou ativamente no sentido de adulterar ou ocultar aquilo que ocorreu no mundo dos fatos de modo a iludir a Administração Pública. Não se trata de punir o contribuinte inábil no cumprimento de seus

deveres ou que simplesmente não ostenta recursos para verter aos cofres públicos. Criminaliza-se a conduta do agente que deliberadamente age para lesar o Estado e, por conseguinte, a sociedade.

De outro lado, no seio das sanções de índole administrativa, diferentemente do que o senso comum na seara do Direito Tributário parece fazer crer, também se faz necessária a existência de elemento subjetivo para conformação dos tipos, mas para tanto bastará algum grau de culpa. Não há que se falar em responsabilidade objetiva, porquanto o que o art. 136 do CTN estabelece é que a violação a uma obrigação tributária faz presumir desde logo que aquele determinado agente ou responsável agiu com, no mínimo, algum grau de culpa. Trata-se de norma de índole processual, pois trabalha o ônus da carga probatória, seja na seara das discussões administrativas, seja já no âmbito de eventual debate judicial acerca do crédito tributário, estabelecendo culpa presumida e não responsabilidade objetiva do contribuinte ou responsável. Assim, por consectário lógico, afastará a incidência da pena o suposto autor do ilícito que demonstrar que sua atuação foi escorreita ao longo de todo o episódio e carente de qualquer grau de imprudência, imperícia ou negligência.

Também identificamos que na seara do Direito Sancionador Tributário a retroatividade da norma mais benéfica conforma-se como regra orientativa de toda sua aplicação. Em seu viés penal, por força do art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal e art. 2º do CP, vige o preceito de que a lei mais benéfica ao réu sempre retroagirá, ainda que a conduta em questão esteja ao abrigo de sentença penal condenatória transitada em julgado. Sob a perspectiva administrativa do Direito Sancionador tributário, somente resta impossibilitada a retroação da *lex mitior* quando: (a) da extinção definitiva do crédito tributário, ou, no mínimo, a partir do trânsito em julgado da sentença que colocou termo aos embargos à execução fiscal; e (b) quando estivermos tratando de condutas fraudulentas e, por conseguinte, ensejadoras da aplicação de multas qualificadas. Muito embora o espectro temporal e qualitativo da retroatividade benéfica no âmbito administrativo seja inferior àquele identificado no penal, o fato é que a retroatividade benigna é marca característica do Direito Sancionador Tributário brasileiro.

Objetivamente, a percepção de que esta plêiade de normas fundamentais deve incidir sobre a integralidade do unitário *ius puniendi* estatal teve início em território nacional a partir do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do HC 81.611/DF. Tal processo foi o precursor da Súmula Vinculante nº 24, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Ao afirmar que a imposição de sanções penais àquele que comete crime

material contra a ordem tributária tem como pressuposto inafastável a constituição prévia e definitiva do crédito pela autoridade competente, a Suprema Corte reconheceu a incoerência sistemática de um ordenamento jurídico capaz de admitir a imposição de penas privativas de liberdade quando as sanções de natureza administrativo-tributárias para a mesma hipótese concreta tenham sido consideradas inaplicáveis por ausência de seus pressupostos de fato e de direito pela Administração Fazendária. Ou bem estamos diante de uma conduta violadora do ordenamento jurídico capaz de atrair as respostas normativas punitivas existentes, ou a conduta não ostenta as características necessárias para tanto. Não há como uma mesma equação desafiar respostas distintas unicamente por conta da mudança do órgão que seja instado a respondê-la.

Buscamos demonstrar ao leitor que a relevância do tema atinente à Súmula Vinculante nº 24 ultrapassa, em muito, a simples impossibilidade de inauguração da esfera criminal do Direito Sancionador Tributário antes do exaurimento do procedimento administrativo para constituição definitiva do crédito tributário. A decisão da Suprema Corte escancara a imbricada relação existente entre os distintos ramos do Direito que equivocadamente são muitas vezes tidos pelos Tribunais como entes “independentes”. A partir de tal precedente, e enquanto não promovida uma reforma legislativa apta a ordenar e unificar de forma adequada os institutos sancionadores, cabe ao intérprete analisar se efetivamente estamos aplicando o instrumental jurídico hoje existente de forma consentânea com uma interpretação constitucional sistemática.

Foi justamente no intuito de contribuir com tal investigação que o objetivo final estabelecido pelo presente estudo foi submeter ao escrutínio do leitor algumas ideias gerais envolvendo a aplicabilidade dos institutos potencialmente aptos a uniformizar a prática punitiva brasileira no âmbito do sistema tributário. Para tanto, trabalhamos algumas noções envolvendo: concurso aparente de normas, concurso de infrações, a necessidade de reconstrução jurisprudencial da dúlice punição pela esfera criminal e administrativa, a prejudicialidade entre a via jurisdicional criminal e tributária, o direito ao silêncio no âmbito concreto do Direito Sancionador tributário e a vedação ao efeito confiscatório na prática sancionadora. Muito embora recomendemos ao ilustre leitor a atenta leitura de todos os argumentos por nós colocados ao longo do texto, encerraremos esta dissertação sintetizando nossas principais conclusões acerca de cada um dos temas ora mencionados.

Em relação ao *concurso aparente de normas* no seio do Direito Sancionador Tributário, concluímos que o estabelecimento de critérios objetivos para identificar a norma efetivamente aplicável em um determinado caso concreto, cujas circunstâncias iniciais

aparentem atrair a incidência de diversos dispositivos, constitui imperativo de proporcionalidade diretamente decorrente do princípio da vedação ao *bis in idem*, princípio de direito público. Tal conclusão é subsidiada pelos arts. 108 e 112 do CTN, os quais, respectivamente, autorizam a utilização de princípios de Direito Público no seio Fiscal e determinam que a interpretação de normas punitivas se dê da maneira mais favorável ao sujeito passivo. Afirmamos, ainda, que o estabelecimento destes critérios deriva dos princípios gerais de Direito da segurança jurídica, igualdade, moralidade e proibição de excesso.

Destarte a resolução de concursos normativos aparentes no âmbito de todo o Direito Sancionador, inclusive tributário de viés administrativo, deve ser solvido através das consagradas diretrizes hermenêuticas de Direito Penal derivadas do *ne bis in idem*, notadamente a especialidade, subsidiariedade, alternatividade e consunção. Assim como ocorre na seara penal, o Estado-Administração está jungido a tais critérios destinados a evitar múltiplas incidências punitivas por conta de um mesmo fato contrário ao ordenamento e que, aparentemente, atraia a incidência de normas distintas.

Ao longo do estudo apresentamos ao leitor julgados do Superior Tribunal de Justiça e Súmulas do CARF que dão suporte às premissas teóricas que ora pretendemos consolidar para todo o Direito Sancionador. Mais. Apresentamos elemento de direito comparado plenamente aplicável ao sistema brasileiro, notadamente a Sentença 21/1976 do Tribunal Constitucional Espanhol, na qual se afirma que a punição unitária diante de uma aparente multiplicidade de normas aplicáveis ao caso concreto sequer reclama a existência de previsão expressa no ordenamento jurídico, porquanto resulta “de la naturaleza misma de las cosas y del principio siempre latente en el derecho punitivo de *non bis in idem*, al que repugna castigar dos veces los actos que por estar en la misma línea de ataque al bien jurídico protegido se refunden en la acción culminante y de más entidad penal”.

Quanto ao *concurso de infrações*, como regra geral, a prática de inúmeras condutas delitivas faz com que as sanções decorrentes de cada uma delas sejam cumuladas, o que conforma o denominado *concurso material* entre as infrações e respectivas punições. O somatório das penas, dada a multiplicidade das lesões jurídicas geradas pelo agente, não conforma qualquer desproporcionalidade de per si sob a perspectiva do Direito Sancionador.

Não obstante, circunstância diversa se formará quando: (a) o mesmo sujeito cometa diversos ilícitos mediante uma única ação concreta oriunda de desígnio unitário (concurso formal ou ideal de infrações), e (b) uma série de ações, em virtude de sua natureza, características e proximidade temporal, reputem-se de tal modo atreladas que deem ensejo à

ficção jurídica de que estamos diante de uma unidade delitiva (continuidade). Para tais hipóteses, a perspectiva penal do Direito Sancionador equaliza a situação instituindo as regras do *concurso formal de crimes* (art. 70 do CP) e da *continuidade delitiva* (art. 71 do CP), os quais preconizam um acréscimo sobre a sanção mais grave dentre as condutas praticadas pelo agente. Deste modo, evita-se punir condutas de contexto unitário mediante simples somatório de penas, o que claramente se mostraria desproporcional e irrazoável.

Sustentamos que tal instrumental de perspectiva penal tem ampla aplicabilidade no seio do Direito Sancionador, haja vista a necessidade de outorgarmos tratamento uniforme àquele que se veja acossado pelo unitário *ius punendi* estatal. Nossa tese, mais uma vez, funda-se nos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao *bis in idem*, bem como na existência de autorização legislativa no âmbito dos arts. 108 e 112 do CTN. A não utilização das regras do concurso formal e da continuidade delitiva no âmbito administrativo do Direito Sancionador implicaria reconhecer a possibilidade de dúplice ou múltipla punição por normas que, a rigor, tutelam violações menos graves ao ordenamento jurídico do que aquelas de perspectiva criminal. Tal circunstância constitui manifesta violação à isonomia, proporcionalidade e acaba tornando o direito administrativo sancionador tributário potencialmente mais gravoso (ao menos sob a perspectiva da punição econômica) do que a respectiva persecução criminal.

A terceira perspectiva uniformizadora do Direito Sancionador por nós apresentada ao leitor diz respeito à consequência direta da vedação ao *bis in idem*, notadamente a necessidade de que sua eficácia seja observada simultaneamente entre as facetas penal e administrativa das punições tributárias. Muito embora a Súmula Vinculante nº 24 editada pelo Supremo Tribunal Federal tenha instituído que a decisão administrativa que afasta a existência de crédito tributário fecha as portas para a seara punitiva criminal, ainda resta em nosso sistema a possibilidade de sobreposição de multas. As penas oriundas de cada subsistema (penal e tributário), a despeito de derivarem do unitário *ius puniendi* estatal, recairão sobre um mesmo indivíduo, o que, por conseguinte, reclama medida voltada ao resguardo de proporcionalidade entre sanção e culpabilidade do agente. Ignorar o tema representa violação ao princípio do Estado Democrático de Direito.

Diferentemente da esmagadora maioria dos demais delitos previstos no Código Penal, as infrações tributárias costumeiramente gozam de uma punição prévia estabelecida na seara administrativa. Punição, diga-se, qualificada, pois a existência de prática dolosa voltada à sonegação (fraudulenta, simulada ou derivada de conluio) conforma pressuposto para inauguração da persecução criminal que se sobreporá à esfera administrativa. *In casu*, o

mesmo fundamento fático que dará ensejo à persecução criminal já foi utilizado pelo Estado para punir o sonegador, de forma extremamente gravosa, mediante redução compulsória e substancial de sua esfera patrimonial. Tal circunstância viola frontalmente a vedação ao *bis in idem* estabelecida no Direito Sancionador tributário brasileiro.

O fundamento de tal conclusão reside na: (a) necessidade de resguardo da segurança jurídica constitucionalmente garantida; (b) incidência normativa da legalidade, porquanto a sobreposição de sanções cria um *tertium genus* punitivo jamais almejado pelo legislador; (c) exigência de que em um Estado Democrático de Direito exista proporcionalidade entre ato ilícito e resposta estatal, a qual, independentemente da faceta punitiva em análise, sempre recairá sobre o mesmo indivíduo e, por conseguinte, ostenta natureza unitária, e; (d) vigência em território nacional do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos da ONU e da Convenção Americana de Direitos Humanos (incorporados ao ordenamento jurídico pátrio, respectivamente, pelos Decretos nº 592/92 e 678/92).

Frente a este quadro, a despeito da inexistência de vedação legal objetiva, sustentamos a inviabilidade de cumulação de multas penais e administrativas para a mesma violação jurídica. Note-se que estamos diante de sanções de idêntica natureza que, ao serem somadas, acarretarão clara distorção entre o montante da pena privativa de liberdade imposta ao acusado e a sanção de natureza pecuniária resultante. O somatório destas sanções econômicas, além de atentar contra a vedação ao *bis in idem*, constitui pena de multa não antevista pela legislação, seja no âmbito tributário, seja no penal, o que viola frontalmente o princípio da legalidade vigente no âmbito do Direito Sancionador brasileiro, a segurança jurídica preconizada pelo Estado Democrático de Direito e o princípio da individualização da pena. Concluímos, ainda, que não há incompatibilidade entre a imposição penal da prestação pecuniária substitutiva das penas restritivas de liberdade cumulada com multa de índole administrativa, porquanto sanções dotadas de naturezas absolutamente distintas.

Uma correta interpretação sistemática dos preceitos sancionadores impõe que as multas estabelecidas por cada uma das facetas do Direito Sancionador dialoguem entre si. Não se trata de construir solução *contra legem*; pelo contrário, trata-se de interpretação derivada de todos os princípios largamente utilizados em nosso Direito sob a perspectiva penal, porém olvidados quando se trata de analisar o direito de punir sob ótica sistemática unitária (Direito Sancionador). Nas palavras de GOLDSCHMIDT, métodos voltados a consagrar a vedação ao *bis in idem* na seara punitiva do Direito Tributário “são aplicados pela jurisprudência espanhola, francesa e europeia independentemente da existência de uma previsão normativa concreta, senão que como decorrência do processo hermenêutico tendente

a outorgar eficácia à proibição”. Sob a perspectiva brasileira, defendemos a existência de duas possibilidades distintas para solução do problema.

A primeira delas consiste na aplicação da subsidiariedade, princípio de Direito Sancionador diuturnamente trabalhado como critério interpretativo para superação de antinomias aparentes sob a perspectiva criminal. Assim, a multa estabelecida pela legislação penal é aplicável apenas quando o fato já não tenha implicado punição de idêntica natureza na seara administrativa, cujas multas, diga-se, são ordinariamente mais gravosas do que na esfera criminal. Também embasa tal solução a diretiva normativa de direito sancionador de que a interpretação das normas jurídicas deva se dar da forma mais favorável ao acusado (art. 112, inciso VI, do CTN).

A solução alternativa que, a nosso ver, também encontraria eco nos preceitos de Direito Sancionador, consistiria na imposição de ambas as multas (administrativa e penal), porém considerando exigível apenas a de maior valor. Em suma, aquela que atingisse o montante mais elevado atuaria como teto punitivo a ser observado no caso concreto. Eventual pagamento já realizado pelo contribuinte/réu aos cofres públicos deveria ser deduzido do montante a ser quitado no que tange ao débito da multa de montante mais elevado. Nessa hipótese, utilizaríamos o critério da consunção para afastar a antinomia aparente de normas.

Outro aspecto diretamente derivado da vedação ao *bis in idem* trabalhado ao longo da presente dissertação diz respeito à *relação de prejudicialidade existente entre a esfera cível e criminal do Poder Judiciário nas discussões envolvendo ilícitos tributários*. Observamos que, no Brasil, diferentemente do que ocorre na península ibérica, inexistente dispositivo harmonizador na legislação processual capaz de atribuir a competência decisória a um único órgão. As discussões judiciais aqui travadas em cada uma das esferas punitivas do Direito Sancionador seguem sendo trabalhadas de forma independente por Juízos cível e criminal. Ao longo do texto, foram apresentados julgados do Superior Tribunal de Justiça, *v.g.*, Resp 1517168/SC, nos quais expressamente resta afirmada a “independência” das esferas cível e penal. A Corte entende que questões tributárias não podem sequer ser discutidas pelo Juízo criminal, pois a Fazenda Pública não é parte do processo e, por conseguinte, não pode exercer o contraditório. De outro lado, o tribunal afirma que a ação civil configuraria, no máximo, questão prejudicial heterogênea que somente ensejaria a suspensão da demanda criminal mediante decisão discricionária do juízo criminal (o mesmo a quem o órgão afastou a possibilidade de qualquer manifestação de mérito sobre as circunstâncias tributárias do ilícito).

A despeito de reconhecermos que o próprio direito objetivo é capaz de fomentar a atual ausência de diálogo entre as esferas, uma vez que os arts. 92 e 93 do CPP efetivamente outorgam elevado grau de discricionariedade judicial para determinação da suspensão do processo penal até que se decida sobre questão prejudicial, temos que o tema deve ser enfrentado de maneira mais adequada. A Súmula Vinculante nº 24 editada pelo Supremo Tribunal Federal reconheceu a constituição definitiva do crédito como elemento essencial para tipificação de crime material contra a ordem tributária, o que torna a discussão judicial eventualmente proposta pelo contribuinte acerca do tributo que dele é exigido pelo Estado (na esfera cível) elemento apto a fulminar o próprio pressuposto essencial para a persecução criminal dos crimes contra a ordem tributária a ele atribuídos. A despeito da gênese do crédito ocorrer ainda na esfera administrativa, independentemente de pronunciamento judicial, é inegável a possibilidade concreta de que o ajuizamento de ação de natureza cível pelo contribuinte venha a declarar inválido (ou parcialmente válido) o procedimento que culminou na constituição definitiva do crédito tributário.

Tal constatação, aliada ao atual panorama jurisprudencial acerca da relação existente entre as ações civil e criminal, acarretam as seguintes conclusões. (1) A discussão tributária proposta pelo contribuinte na esfera cível não sofrerá influência por conta do debate criminal, especialmente porque o Superior Tribunal de Justiça vem negando a possibilidade de que este Juízo se pronuncie sobre a higidez do procedimento fiscal administrativo. (2) Sob a perspectiva da ação criminal, a higidez e constituição definitiva do crédito tributário conformam pressupostos essenciais para tipicidade de crimes materiais, razão pela qual o eventual reconhecimento judicial de sua nulidade na esfera cível fulminará o *ius puniendi* estatal também sob o viés penal. (3) Os tribunais vêm compreendendo que a discussão judicial proposta pelo contribuinte acerca do crédito na esfera cível, a despeito da potencialidade de esmaecimento do crédito por conta do provimento jurisdicional a ser exarado, não tem o automático condão de suspender o processamento da persecução criminal. (4) Paradoxalmente, como já apontado no item “1”, o juízo criminal não pode se pronunciar acerca da validade do crédito e, regra geral, deverá prosseguir com o julgamento apesar do efetivo risco de superveniente atipicidade da conduta.

Após analisarmos detidamente os arts. 313, 503 e 505 do Código de Processo Civil em paralelo aos arts. 92 e 93 do Código de Processo Penal, concluímos, na esteira do que sustenta o próprio Superior Tribunal de Justiça, que o Juízo criminal poderá suspender a demanda por questão prejudicial heterogênea (*in casu* a discussão envolvendo o crédito tributário), quando no âmbito da ação civil a discussão seja séria, fundada, de difícil solução e

não ostente limitação probatória pela lei civil. No atual momento de nossa evolução jurisprudencial, trata-se de uma avaliação de cunho abstrato, não dotada de um critério padronizado apto a lhe conferir cientificidade. Desse modo, na maioria dos casos, os julgadores que são colocados diante de tal circunstância tormentosa optam por repetir o dogma da “independência” das esferas, determinando o seguimento de cada uma das ações de forma autônoma e sem qualquer espécie de diálogo entre os procedimentos. Ignora-se o problema com a expectativa de que o acaso evite contradições lógicas entre os distintos pronunciamentos judiciais.

Não obstante, entendemos existir espaço para, mesmo antes de uma bem-vinda reforma legislativa, evoluirmos em tal compreensão. Partindo de premissa lançada pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do AgRg no AgRg no REsp 1332292/RS, sustentamos a expansão da *ratio decidendi* para que todas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em sede de ação anulatória, dado o preenchimento de alguma das hipóteses do art. 151 do CTN, conduzam o juízo criminal inexoravelmente a determinar a suspensão da persecução punitiva. A proposta sequer é inédita, pois já conta com amparo legal para a específica hipótese de parcelamento (ex.: Lei 9.430/96 e Lei 11.941/09).

Vejamos.

Para além do parcelamento, hipótese já acolhida pela Lei, o depósito integral do crédito tributário em Juízo constitui causa de suspensão (art. 151, II, do CTN). Tal circunstância afasta por completo qualquer risco de lesão ao bem jurídico tutelado pelas normas sancionadoras tributárias de matriz penal. Isso porque a eventual improcedência da tese apresentada pelo contribuinte na seara cível acarretará conversão do depósito em renda da unidade federativa que figure no polo passivo da controvérsia. Por necessariamente o depósito se tratar do valor integral exigido pelo Fisco, restará extinta a dívida nos exatos moldes pretendidos pela Administração Pública. Não haverá qualquer margem para a discussão acerca da existência de sonegação fiscal, pois a quitação da dívida extingue a punibilidade do agente consoante demonstramos ao longo deste estudo. Por conseguinte, sustentamos que a feitura do depósito nos moldes do art. 151 do CTN deve ser compreendida pelo Juízo criminal como causa extintiva da persecução punitiva ainda pendente. Alternativamente, caso o eminente leitor compreenda que tal solução violaria a melhor técnica processual, poderia o Juízo criminal reconhecer a ausência de interesse processual do Ministério Público Federal por conta da ausência de potencialidade lesiva no que tange ao suposto crime material que é imputado ao réu.

Passando para a hipótese prevista pelo inciso I do art. 151 do CTN, verificamos que a moratória consiste na dilação do prazo para pagamento do tributo, providência que poderá ser deferida antes do prazo originariamente previsto ou mesmo depois. Parece-nos que o caso é inaproveitável na seara do Direito Sancionador tributário, porquanto não há como se imaginar uma moratória contemporânea à persecução criminal do contribuinte, situação que ocorre sempre muito tempo depois da constituição definitiva do crédito tributário. Igualmente, a hipótese do inciso III (reclamação e recursos no âmbito administrativo) não apresenta aplicabilidade no âmbito do tema em análise, pois, nos termos da Súmula Vinculante nº 24, antes da constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa não se tipificam os crimes materiais contra a ordem tributária.

Por fim, restam as hipóteses em que o Juízo da ação de natureza cível defere medida antecipatória no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário. A utilização desta decisão como parâmetro objetivo pelo Juízo criminal para deferimento da suspensão do processo forte no art. 93 do CPP, em nosso entendimento, mostra-se a medida mais acertada no atual contexto de nosso sistema jurídico. Isso porque, como já visto, a jurisprudência afasta da competência do Juízo criminal a possibilidade de pronunciamentos específicos acerca da higidez do lançamento que embasa a denúncia. Ao se valer da decisão interlocutória (tutela de evidência ou de urgência) proferida pelo Juízo da causa tributária como fundamento para suspender a ação criminal, o Juízo penal estará observando os requisitos do art. 93 do CPP, uma vez que amparado em decisão do julgador competente para reconhecer a relevância dos fundamentos tributários, e minimizará a possibilidade de futura desconstituição da sentença penal condenatória.

Mais um tema atinente à harmonização do Direito Sancionador tributário vigente em território nacional diz respeito ao modo de incidência do *direito ao silêncio* na seara administrativa. A origem de toda a problemática reside no fato de que o mesmo processo fiscal conduzido pelo agente da Administração Pública Fazendária no intuito de identificar o fato gerador e promover a constituição do respectivo crédito servirá como palco para imposição de multas administrativas e subsidiará o início de uma futura persecução criminal. O sujeito passivo do procedimento se vê, por um lado, premido pelo inexorável dever de colaboração decorrente da relação obrigacional tributária, mas simultaneamente vislumbra a possibilidade de que as informações por ele prestadas venham a ser utilizadas para a imposição de sanções em detrimento do *nemo tenetur se detegere*.

No conflito principiológico estabelecido entre o *nemo tenetur se detegere* e os deveres de colaboração, considerado o quadro normativo brasileiro em que o procedimento de

liquidação tributária encontra-se justaposto ao procedimento sancionador de índole administrativa, parece-nos irrefutável a conclusão de que preponderará nesta etapa o dever de colaboração, tornando-se, assim, inadmissível que o contribuinte silencie em face da Administração Fazendária. Para além da necessidade lógica de que se assegurem os meios financeiros para que a máquina estatal possa desempenhar seu mister, o que restaria praticamente inviabilizado caso nos posicionássemos pela prevalência irrestrita do direito ao silêncio, os arts. 195 e 197 do CTN nos apresentam normas indicativas da preponderância dos deveres de colaboração no seio de relações jurídicas de natureza tributária. São legítimas, assim, as consequências administrativas decorrentes do silêncio do contribuinte nesta etapa, notadamente o lançamento por arbitramento e elevação das multas a ele impostas, porquanto derivam da violação ao dever de colaboração existente no seio das relações obrigacionais tributárias. Nessa hipótese, além da movimentação da máquina pública para identificação dos corretos contornos do fato gerador, os quais deveriam ter sido espontaneamente revelados pelo sujeito passivo, a omissão perpetrada pelo contribuinte elevou o nível de dificuldade do trabalho atribuído às autoridades para constatação do fato imponível.

Todavia, a afirmação de que, no âmbito do procedimento administrativo fiscal de lançamento, o direito ao silêncio se curva diante do dever de colaboração deve ser bem compreendida, pois não significa extirpar toda e qualquer eficácia do art. 5º, inciso LXIII da CF no âmbito do Direito Sancionador tributário de índole administrativa. A garantia assegura àquele que se veja no polo passivo de um procedimento administrativo fiscal o direito ao silêncio quanto à “autoria” do potencial delito fiscal, ou seja, acerca da identificação do administrador responsável pela supressão tributária. Entendemos que todo e qualquer elemento informativo que desborde da estrita necessidade de dados para consolidação do crédito tributário em si (elemento temporal, quantitativo e material) estará, sim, plenamente albergado pela garantia do art. 5º, inciso LXIII, da CF. Ainda que, eventualmente, questões de responsabilidade pessoal tributária possam vir a ser debatidas pelo Fisco, o silêncio dos contribuintes sobre o tema não poderá gerar punição autônoma por encontrar amparo no art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal.

Sinale-se, ainda, que o silêncio do contribuinte quando instado pela Administração Fazendária a prestar informações, além de abrir as portas ao lançamento por arbitramento e implicar multa de ofício qualificada, conta em nosso sistema sancionador tributário com uma terceira consequência, desta feita de índole penal. O parágrafo único do art. 1º da Lei 8.137/90 prevê que a “falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor

complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V”.

Ao longo do presente estudo afirmamos que, em nosso sentir, a figura típica em questão é simplesmente inócua por necessariamente corresponder a uma conduta que tenha implicado efetiva supressão tributária (crime de índole material). Deste modo, ou bem o contribuinte incidiu em crime material contra a ordem tributária e já será punido uma única vez, forte em algum dos incisos do art. 1º (consunção), ou bem o desatendimento à intimação fiscal não está atrelada a uma conduta que reduziu valores dos cofres públicos e será um indiferente penal. De qualquer sorte, caso adote-se o entendimento de que o delito em questão ostenta natureza formal (consuma-se independentemente da efetiva supressão de tributos), parece-nos que a utilização da seara penal do Direito Sancionador tributário como figura que pune de forma autônoma o exercício do silêncio pelo contribuinte viola a garantia constitucional do art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal. No espectro penal do Direito Sancionador tributário, salvo melhor juízo, o dever de colaboração não vence os testes de proporcionalidade, necessidade e adequação quando cotejado com o princípio da não autoincriminação, o qual deverá prevalecer em tal circunstância fática. Concluímos que para tal hipótese haverá inequívoca afronta constitucional pela norma penal.

Também assentamos a premissa de que cessa a prevalência dos deveres de colaboração sobre a norma do art. 5º, inciso LXIII, da CF (direito ao silêncio) a partir do momento em que a questão do ilícito tributário tenha sido trasladada à esfera criminal. Inaugurado inquérito policial ou procedimento investigatório do Ministério Público Federal, procedimentos cujo termo final inequivocamente pode se constituir em privação de liberdade, o direito ao silêncio passa a atuar em sua plenitude até o encerramento da persecução punitiva. Os crimes contra a ordem tributária, ainda que dotados de peculiaridades, não deixam de integrar o subsistema penal cujo influxo do direito à não autoincriminação é irrestrito.

O último aspecto do *nemo tenetur se detegere* a ser rememorado é a constatação de que todas as conclusões ora sintetizadas somente ostentam aplicação quando o sujeito que cala é o mesmo sobre o qual incidirá o *ius puniendi* estatal. Trata-se de conclusão lógica derivada do próprio conceito da garantia, notadamente a não autoincriminação. Terceiros sobre os quais recaiam obrigações de colaboração jamais poderão buscar abrigo sob o art. 5º, inciso LXIII, da CF, na medida em que a ameaça punitiva do direito sancionador tributário penal não estará direcionada direta e imediatamente a eles. Caso tal indivíduo relacionado ao fato gerador deixe de prestar as informações solicitadas pela Administração Fazendária,

responderá pelo crime de desobediência do art. 330 do CP, haja vista não ser diretamente o sujeito passivo da obrigação tributária principal.

Chegamos, finalmente, ao derradeiro tema trabalhado com o intuito de uniformizar a prática sancionadora tributária nacional, notadamente a noção de que não apenas os tributos, mas também as multas de índole tributária estão submetidas à *vedação constitucional de efeito confiscatório*. Sustentamos que a não incidência desta garantia sobre o Direito Sancionador tributário implicaria retirar toda e qualquer efetividade do art. 150, inciso IV, da CF, porquanto as sanções pelo cometimento de ato ilícito passariam a configurar verdadeiro atalho para expropriação indevida de bens do contribuinte pelo Estado. Demonstramos ao leitor que este é igualmente o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

A identificação do ponto a partir do qual se revela o efeito confiscatório é tarefa de complexa realização e cujo desenlace somente pode ser alcançado pelo intérprete diante das circunstâncias apresentadas pelos mais variados casos concretos. Ainda assim, compreendemos que o primeiro critério densificador do princípio na seara do Direito Sancionador tributário reside na escala axiológica da gravidade das condutas que ensejam a aplicação das sanções tributárias de índole administrativa. Esta escala de reprovabilidade por conta da gravosidade de cada espécie punitiva nos é diretamente fornecida pelo tipo de multa em análise: (a) reduzida (multa moratória), (b) intermediária (multas de ofício comuns e multas isoladas) e (c) elevada (multa de ofício qualificada). Destarte, a observância pelo legislador de uma gradação proporcional à escala em questão constitui *conditio sine qua non* para que o sistema punitivo tributário de viés administrativo possa ser considerado harmônico e legítimo. Na hipótese de multas moratórias, ou de ofício comuns, terem sido instituídas em patamares superiores àqueles fixados para as multas de ofício qualificadas, teremos de chofre uma manifesta falta de razoabilidade a nos fornecer sólido indicativo de que a norma do art. 150, inciso IV, da CF está a sofrer violação no caso concreto.

Nosso passo seguinte para maior concretização da vedação ao confisco na seara tributária punitiva foi a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. De acordo com os pronunciamentos colhidos é possível assentar que: (a) multas moratórias que ultrapassem 100% do valor do tributo são inequivocamente confiscatórias, (b) multas moratórias de até 30% do valor do tributo são inequivocamente legítimas, (c) multas de ofício de 300% do valor do tributo são inequivocamente confiscatórias e (d) multas de ofício de até 80% do valor do tributo são inequivocamente legítimas. Voltando nossos olhos à jurisprudência do Tribunal Regional

Federal da 4ª Região, podemos afirmar que há tendência de considerar legítima a multa de ofício qualificada de 150% aplicada pela Receita Federal do Brasil.

Concluimos afirmando que o Poder Judiciário, ao identificar multas inconstitucionais por violação ao art 150, inciso IV, da CF, não está autorizado a simplesmente afastar a sanção, sob pena de violação ao princípio da legalidade e, especialmente, da isonomia, porquanto colocaria o contribuinte praticante de ato ilícito na mesma condição daquele que tenha se desincumbido corretamente das obrigações tributárias que lhe foram impostas. A solução, já preconizada pela jurisprudência dominante, reside na readequação judicial da multa a um patamar congruente com o postulado da razoabilidade.

Esperamos que o conjunto de todas essas constatações acerca do Direito Sancionador tributário brasileiro tenha contribuído para a construção de uma concepção uniforme e coerente do *ius puninedi* estatal que, segundo o entendimento ora construído, é unitário assim como todo o fenômeno jurídico. Não temos dúvida em afirmar que nossas limitações pessoais impedem que tal intento tenha sido atingido de forma plena; todavia, ainda que apenas alguns passos em tal direção tenham sido dados, reputamos que o objetivo estabelecido para o presente trabalho já terá sido satisfatoriamente alcançado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011
- ALVAREZ, Alejandro Bugallo. Análise Econômica do Direito: Contribuições e desmistificações. **Direito, Estado e Sociedade**, V.9, nº29, p. 49 a 68, jul/dez, 2006.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ARRUDA, Octaviano Padovese de. Tributos com efeito de confisco. Casos de paradoxos desenferados pela doutrina. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, nº 97, mar-abr. 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ATIENZA, Manuel. **As razões do direito: teorias da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy Editora, 2006.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 18ª ed. Porto Alegre: Editora Globo, 1979.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à ciência das finanças**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Tributários: novo Regime de Extinção de Punibilidade pelo Pagamento – Lei 12.382/11, art. 6º. **Estado de Direito**, São Paulo, nº 31, ago. 2011.
- BARJA DE QUIROGA, Jacobo López. **El principio Non Bis in Idem**. Madrid: Dickinson, 2004.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 2. Ed. Saraiva, 1998.
- BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Edipro, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª ed. Ed. Saraiva, 1972

BERTI, Flávio Azambuja; LUSTOZA, Helton Krames. A análise da culpabilidade do contribuinte na aplicação da multa punitiva tributária nos termos do artigo 136 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 67/74, mai-jun/09.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do Direito Administrativo Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização**. 2.ed. São Paulo: Renovar, 2008.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral, volume I**. 9 ed. São Paulo: Saraiva.

BITTAR, Eduardo; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005.

BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. Interpretação do art. 136 do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 169, out. 2009.

BULOS, Lammêgo Uadi. **Constituição Federal anotada**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional**. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Liv. Almedina, 1998.

CASTANHEIRA NEVES, António. **Metodologia Jurídica - Problemas Fundamentais**. Coimbra: Coimbra editora, 1993.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **Dever de Colaboração dos Contribuintes versus Direito ao Silêncio no Âmbito Tributário Sancionador**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2009.

CHIASSONI, Pierluigi. **Técnicas de interpretación jurídica – Breviário para juristas**. Madrid: Marcial Pons, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992.

CORDEIRO, A. Menezes. Os dilemas da ciência do Direito no final do século XX. *In*: CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 2. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

D'ÁVILA, Fábio Roberto. Direito penal e direito sancionador: sobre a identidade do direito penal em tempos de indiferença. *In*: WUNDERLICH, Alexandre. **Criminologia, Direito Penal e Direito Processual Penal**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 344 p., p. 119-136.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FARIA COSTA, José de. **O perigo em direito penal. Contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas**. Coimbra: Coimbra Editora, 1992.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Curso de Derecho Financiero Español**. 25ª. ed. Barcelona: Marcial Pons, ediciones jurídicas y sociales S.A., 2006.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **Direito Penal. Parte geral**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da estendibilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias pecuniárias. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, nº 54, fev. 2004.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de *Bis in Idem* no Direito Tributário e Sancionador Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte geral**. 16ª ed. Niterói: Editora Impetus, 2014.

HÄBERLE, Peter. **Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Hermenêutica Constitucional – A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da constituição**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1997.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HERMOSÍN, Montserrat. **Procedimiento Sancionador Tributario – Cuestiones Problemáticas**. Pamplona: Editorial Aranzandi SA, 2008.

- HUNGRIA, Nélon. **Comentários ao código penal**. Rio de Janeiro: Forense, 1958. V.1, t. I.
- HUNGRIA, Nelson. Ilícito Administrativo e Ilícito Penal. Revista de Direito Administrativo. Seleção Histórica. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 15, *apud* ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e Sanções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.
- JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal – Parte Geral, Volume I**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004.
- MARQUES, José Frederico. **Tratado de direito penal**. São Paulo: Millenium, 1999, v. II
- MARTIN QUERALT, Juan *et al.* **Curso de Derecho Financeiro Y Tributário**. 18ª. ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2007.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. 2. Ed. Saraiva, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MELO, José Eduardo Soares. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MELLO, Rafael Munhoz. Sanção administrativa e princípio da legalidade. *In*: FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Devido processo legal na Administração Pública**. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de direito penal – Parte geral**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1994. v.1.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva: 1995.
- PALAO TABOADA, Carlos. **El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributário. Cuaderno Civitas**. Pamplona: Editorial Aranzadi, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa – Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PERELMAN, Chaïm. **Tratado da Argumentação – A nova retórica**. São Paulo. Martins Fontes: 1996.

POUND, Nathan Roscoe. **Introdução à Filosofia do Direito**. Rio de Janeiro: Zahar, 1965.

QUEIJO, Maria Elizabeth. **O direito de não produzir prova contra si mesmo: o princípio *nemo tenetur se detegere* e suas decorrências no processo penal**. São Paulo: Saraiva, 2003.

RAMOS, Vania Costa. **Ne bis in Idem e União Européia**. Coimbra: Coimbra Ed., 2009.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998.

ROXIN, Claus. **Derecho Penal – Parte General**. Civitas: Madrid, 1997.

SALMOÃO, Estellita Heloisa. Vinculação entre o Direito Penal e o Direito Tributário nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 11, p. 57-65, 1996.

SANTOS, Luiz Fernando de Freitas. A tipicidade no Direito Administrativo Sancionador: Balada de La Justicia y La Ley. In: OSÓRIO, Fábio Medina. **Direito Sancionador – Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SARLET, Ingo. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SEABRA FAGUNDES, Miguel. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da Ordem Jurídica Tributária. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. *In*: SCHOUERI, Luíz Edurado; ZILVETI, Fernando Aurélio. (Coord.) **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento Tributário e Multa Qualificada. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, 179, p. 43-55, ago. 2010

VILLEGAS, Hector. **Tradução: Elisabeth Nazar et al. Direito penal tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.