

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

ARLINDO FELIPE DA CUNHA

TIPICIDADE, ANTIJURIDICIDADE E
CULPABILIDADE NAS INFRAÇÕES
TRIBUTÁRIAS

DOCTORADO EM DIREITO

SÃO PAULO

2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

Arlindo Felipe da Cunha

Tipicidade, Antijuridicidade e Culpabilidade
nas Infrações Tributárias

Doutorado em Direito

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza.

PUC/SÃO PAULO

2010

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

Aos meus pais, Francisco (*in memoriam*) e Maria, aos meus irmãos, especialmente, à Alaíde, a minha esposa Raquel e aos meus filhos Felipe e Bárbara.

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

Banca Examinadora

SUMÁRIO

RESUMO	01
---------------	----

CAPÍTULO I

Potestade Punitiva

1. O Tributo no direito financeiro	05
2. Potestade punitiva	09
3. Limites jurisdicionais da potestade punitiva	15
4. Acesso ao domicílio particular (pessoa física) e ao estabelecimento (pessoa jurídica) do contribuinte	17
5. Exame das escriturações fiscais e contábeis	19
6. Auxílio de força policial	24
7. Auto de Infração	26

CAPÍTULO II

Ilícito Tributário

1. Ilícito tributário	33
2. Tratamento jurídico	37
3. Regime jurídico	39
4. Aplicação subsidiária do Direito Penal	42

CAPÍTULO III

Infração Tributária

1. Infração tributária	44
1.1. Infração por atraso no pagamento	46
1.2. Infração por falta de pagamento ou pagamento a menor	47
1.2.1. Sonegação	48
1.2.2. Simulação	49
1.2.3. Fraude	52
1.2.4. Conluio	53
1.3. Infração por descumprimento de deveres instrumentais	54
2. Classificações das infrações	57
2.1. Infrações substanciais e formais	58
2.2. Infrações omissivas e comissivas	60
2.3. Infrações subjetivas e objetivas	61
2.4. Infrações culposas e dolosas	62
2.5. Infração simples ou continuada	63
3. Circunstâncias da infração	64
4. Concurso de infrações	66

5. Reincidência	67
-----------------	----

CAPÍTULO IV

Tipicidade da Infração Tributária

1. Princípio da legalidade na infração tributária	70
1.1. A lei infracional	73
2. Infração tributária e o princípio da irretroatividade	76
2.1. Retroatividade benigna	78
3. Tipo	81
4. Tipicidade	83
5. Proibição de analogia	87
6. A conduta na infração tributária	89
6.1. Dolo	91
6.2. Culpa	92
7. Resultado na infração tributária	94
7.1. Princípio da insignificância ou de bagatela	96
8. Relação de causalidade	97

CAPÍTULO V

Antijuridicidade nas Infrações Tributárias

1. Antijuridicidade	99
2. Elisão tributária como conduta jurídica	100
3. Causas de exclusão da antijuridicidade	104
3.1. Estado de necessidade	105
3.2. Legítima defesa	108
3.3. Exercício regular de direito	110
3.4. Estrito cumprimento do dever legal	113
3.5. Consentimento do ofendido	114
3.6. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário	115
3.7. Pendência de consulta administrativa	116

CAPÍTULO VI

Culpabilidade nas Infrações Tributárias

1. Culpabilidade no Direito Penal	118
1.1. Posição da culpabilidade na estrutura do crime	119
2. Culpabilidade nas infrações tributárias	120
3. Culpabilidade no direito comparado	123
4. Princípios que norteiam a culpabilidade	124
4.1. Culpabilidade e o princípio <i>nullun crimen sine culpae</i>	124
4.2. Culpabilidade e o princípio da presunção de inocência	125

4.3. Culpabilidade e o princípio do devido processo legal	126
4.4. Culpabilidade e o princípio da individualização da pena	129
4.5. Culpabilidade e os princípios da proporcionalidade da razoabilidade	130
4.6. Culpabilidade e o princípio do não confisco	133
4.7. Culpabilidade e o princípio da igualdade	134
4.8. Culpabilidade e o princípio do <i>ne bis in idem</i>	135
4.9. Culpabilidade e o princípio da dignidade humana	137
5. Imputabilidade e responsabilidade	138
6. Responsabilidade objetiva ou subjetiva	141
7. Capacidade passiva infracional	144
8. Pessoalidade da responsabilidade infracional	145
9. Não transferência da responsabilidade por sucessão	146
10. Concurso de pessoas	153
11. Co-autoria	154
12. Causas de exclusão da culpabilidade	155
12.1. Obediência hierárquica	155
12.2. Inexigibilidade de conduta diversa	157
12.3. Erro de tipo e de proibição	158
12.4. Caso fortuito ou força maior	161
12.5. Boa-fé	162

CAPITULO VII

Sanções Tributárias

1. Sanções no ordenamento jurídico	165
2. Sanções tributárias	167
2.1. Sanção e tributo	167
2.2. Sanção e infração	170
3. Funções das sanções tributárias	171
4. Sanções pecuniárias	176
4.1. Multa de mora	177
4.2. Multa punitiva	181
4.2.1. Aplicação da multa punitiva	182
4.2.2. Redução da multa	183
4.2.3. Cumulação das multas punitiva e moratória	185
4.2.4. Desconto no pagamento	186
4.2.5. Conversibilidade da multa	187
4.2.6. Compensação da multa indevida com tributo	187
4.3. Perdimento de mercadoria e bens	188
4.3.1. Fundamento constitucional	189

4.3.2. Princípios de observância obrigatória	190
4.3.3. Considerações gerais da pena de perdimento	191
4.3.4. Perdimento do veículo transportador	193
5. Sanções não pecuniárias	194
6. Correção monetária	198
7. Juros de mora	200

CAPÍTULO VIII

Extinção da Punibilidade Tributária

1. Punibilidade Tributária	206
2. Extinção da punibilidade	207
3. Causas de extinção da punibilidade	207
3.1. Retroatividade da lei interpretativa	208
3.2. Retroatividade da lei que deixe de definir o ato ou o fato como infração	210
3.3. Retroatividade da lei que deixe de tratar o ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão	211
3.4. Denúncia espontânea	212
3.5. Decadência	217
3.6. Prescrição	221
3.7. Decisão Administrativa	227
3.8. Decisão judicial	229
3.9. Anistia	230
3.10. Morte do infrator	233

CAPÍTULO IX

Conclusões gerais	234
-------------------	-----

BIBLIOGRAFIA

252

RESUMO

O tema infração tributária é pouco estudado pela doutrina nacional. A maioria dos trabalhos existentes parte do estudo da sanção, relegando a um segundo plano a infração, como se esta fosse a ordem e a lógica do sistema.

A explicação para esta ordem de estudo provém da ideia pacificada no ordenamento nacional de que a responsabilidade pela infração é objetiva. Até prova em contrário, o contribuinte é sempre culpado e merecedor da sanção. No entanto, tal ideia não encontra respaldo jurídico no atual ordenamento constitucional.

O objetivo do presente trabalho é estudar a infração tributária com base na escola finalista adotada pelo atual Código Penal, que se mostra mais justa quando da imposição da pena. Para a teoria finalista a culpabilidade não é psicológica, mas normativa, assim, não é elemento do ilícito e sim pressuposto da pena.

A culpabilidade como normativa pura permite identificar e ressaltar as várias causas de exclusão de antijuridicidade e culpabilidade, bem como de extinção da punibilidade. Nessa ordem de ideia, os princípios constitucionais que protegem o contribuinte não devem ser estudados na sanção e sim na culpabilidade, como mecanismo de identificação da verdadeira natureza da infração e como parâmetro para a imposição da sanção.

Por isso é que começamos a análise do tema com base no estudo do tributo sob a ótica do direito financeiro e do princípio da solidariedade, contrapondo com a potestade administrativa. Posteriormente, analisamos o seu regime jurídico, a aplicação subsidiária dos princípios e institutos de Direito Penal, a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade.

É entendimento pacífico no Direito Penal que a pena em si nunca irá resolver o problema da criminalidade, que deve ser solucionado por uma política social mais justa. O mesmo se pode dizer com relação à sonegação fiscal, a sanção em si nunca irá resolver o problema da arrecadação tributária, somente uma política tributária mais justa é que conscientizará o contribuinte da necessidade de contribuir para a manutenção do Estado.

Parafrazeando Cezar Roberto BITENCOURT, tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade estão de tais formas relacionadas entre si que cada elemento posterior da infração (delito) pressupõe o anterior. A divisão da infração (delito) em três aspectos, para fins de avaliação e valoração – tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade -, facilita e racionaliza a aplicação do direito, garantindo a segurança contra as arbitrariedades e as contradições que frequentemente poderiam ocorrer. Essa divisão tripartida da valoração permite um resultado final adequado e justo¹.

Palavras-chave: Tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade.

¹ Manual de Direito Penal, Parte Geral, Vol. I, pág. 08.

ABSTRACT

The theme infringement tax is understudied by national doctrine. Most existing work part of the study of sanction, thereby relegating to a background the infringement, as if this were the order and logic of the system.

The explanation for this order of study showing the idea placated in spatial planning national responsibility for infringement is straightforward. Until proved otherwise the taxpayer is always guilty and undeserving of the penalty. However, this idea is not backed by legal in the current constitutional development.

The goal of this work is to study the infringement taxation based on school finalist adopted by the current Penal Code, which shows more fair when the imposition of capital punishment. For the theory finalist culpability is not psychological, but regulatory compliance, is therefore not illicit element and Yes assumption.

Guilt as a normative pure enables you to identify and note the various causes of exclusion of anti judicially and guilt, as well as where extinction. In that order of idea the constitutional principles that protect the taxpayer should not be studied in sanction and yes on guilt, as a mechanism for identifying the true nature of the infringement and as a parameter to the imposition of the penalty.

That is why we started the analysis of the theme based on study of tribute from financial law and the principle of solidarity, many with administrative power. Subsequently, discussed their legal status, the subsidiary application of the principles and institutes criminal law, the typical, anti judicially and guilt.

Is understanding pacific in criminal law that punishment itself will never solve the problem of crime, which must be resolved by a fairer social policy. The same can be said with respect to taxation, the sanction concealment itself will never solve the problem of tax collection, only a fairer tax policy is that be aware the contributor of the need to contribute to the maintenance of the State.

To paraphrase Cezar Roberto BITENCOURT, typical, anti judicially and culpability are such interrelated ways that each element of the infringement (offence) presupposes the previous. The Division of infringement (offence) on three aspects, for the purposes of assessment and

valuation – typical, anti judicially and guilt, eases and streamlines the application of law, securing against arbitrariness and contradictions which often could occur. This tripartite division of valuation enables a final result appropriate and fair.

Words-key: Typical, anti judicially and guilt.

CAPÍTULO I

POTESTADE PUNITIVA

1. O Tributo no Direito Financeiro

O tributo, analisado sob a ótica do Direito Financeiro, representa o meio pelo qual o Estado irá atender as necessidades públicas. Conforme José Afonso da SILVA “o Estado surgiu e se firmou historicamente para executar atividades destinadas a satisfazer necessidades públicas”².

É conceituado pela Lei n 4.320 de 1964, como receita derivada e representa a sua principal fonte de recursos financeiros. A receita pública, quer seja derivada³ ou originária⁴, tem como contrapartida a despesa pública, que se realiza através do exercício das funções estatais, da satisfação das necessidades coletivas e da redistribuição das riquezas entre os participantes de uma comunidade política.

Segundo Héctor Villegas, necessidades públicas em um conceito comum, “son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado”⁵. No entanto, deve ser ressaltado que o atendimento das necessidades coletivas está submetido ao princípio da reserva do possível, o que transfere aos governantes a decisão política de definirem quais necessidades serão públicas.

De acordo com Celso Ribeiro BASTOS “a atividade pública não consegue satisfazer a todas as necessidades coletivas. Essa a razão da inevitabilidade da intermediação de uma escolha feita pelos governantes, que optam, dentre as necessidades coletivas por aquelas que merecem satisfação por meio de uma atividade pública. As necessidades assim satisfeitas recebem a qualificação de necessidades públicas. São os governantes, pois, que determinam quais são as necessidades públicas, visto serem eles que apontam os fins da comunidade, não importando nem

² “Os Tributos no Quadro do Direito”, in Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro: FGV, vol. 124, pág. 1.

³ Receita derivada provém da arrecadação tributária, através da imposição legal por parte do Estado, que cobra os tributos previstos constitucionalmente. Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades (art. 9º da Lei 4.320/64).

⁴ As receitas originárias provêm da exploração pelo Estado do seu próprio patrimônio, trata-se de uma receita patrimonial, oriunda da exploração comercial desses bens, tais como: receitas de aluguel dos imóveis – imobiliária; receitas de emissão de títulos – mobiliárias e receitas das empresas industriais, comerciais e agrícolas mantidas pelo Estado.

⁵ Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, T. I, pág. 3.

a forma de governo nem o caráter democrático ou autoritário assumido pela atividade política”⁶.

As necessidades públicas são movidas pelos interesses públicos, que também não se confundem com os interesses privados, sejam particulares ou coletivos. Os particulares procuram, inicialmente, satisfazer seus interesses privados, inclusive motivados por sentimentos egoísticos, como no caso de aquisição de um imóvel com a finalidade de prejudicar o concorrente. O mesmo não acontece com o Poder Público, que está vinculado aos princípios da legalidade, legitimidade e moralidade, todos insculpidos no art. 37 da Constituição Federal, assim, não pode desapropriar um bem imóvel, sem a sua devida declaração de utilidade pública. Interesses coletivos pertencem a determinados setores da coletividade, como um condomínio, uma associação ou um clube. Em determinadas situações podem até ser convergentes, uma vez que ambos visam ao bem estar social dos seus integrantes, no entanto, podem também ser antagônicos, como a necessidade de demolição de área de lazer construída sem a devida autorização e em local proibido pelas leis ambientais⁷.

Diante da mudança da estrutura do Estado, que de liberal passou a ser social, com a enorme ampliação do campo das necessidades públicas a serem atendidas, impossível se mostra pensar o Estado sem a arrecadação tributária, parte integrante da atividade financeira do Estado, que na definição de Celso BASTOS é “aquela marcada ou pela realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado ou, ainda pela realização de um dispêndio ou investimento”⁸.

Complementando, Regis Fernandes de OLIVEIRA doutrina que a “atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas. Conhecendo-as, passam a existir três momentos distintos: a) o da obtenção de recursos; b) o de sua gestão (intermediado pelo orçamento: aplicação, exploração dos bens do Estado etc.) e c) o do gasto, com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidade previstas. Atividade financeira é, pois, a arrecadação de receitas, sua gestão e a realização dos gastos, a fim de atender às necessidades públicas”⁹.

⁶ Curso de Direito Financeiro e Tributário, pág. 6.

⁷ Curso de Direito Financeiro, pág. 59.

⁸ Curso de Direito Financeiro e Tributário, pág. 9.

⁹ Curso de Direito Financeiro, pág. 59.

No Estado moderno, a imposição tributária deixou de ser um ato de soberania estatal para ser um ato de solidariedade e sobrevivência do Estado. O indivíduo tem interesse na existência e funcionamento do Estado, portanto, deve proporcionar-lhe os meios adequados, de acordo com a sua capacidade contributiva¹⁰, princípio fundamental do Direito Tributário agasalhado pela Constituição Federal.

Segundo Gian Antonio MICHELI, “o dever de contribuir com o Estado não tem fundamento na individuação dos benefícios gerais ou particulares que cada um recebe do Estado, em decorrência de prestação deste ou daquele serviço, mas em um dever de solidariedade política, que se manifesta no interesse de todos à existência e vida do Estado”¹¹.

A solidariedade encontra-se positivada na Constituição Federal no art. 3º, inciso I, que estabelece como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária.

A concepção atual não se permite trabalhar somente com a ideia de um Estado de Direito, mas com um Estado Democrático de Direito, que necessariamente impõe uma compatibilização entre o Estado de Direito e o Estado Social, limitando direitos individuais em benefício do bem estar social.

Segundo Marco Aurélio GRECO “num Estado Democrático de Direito, a interpretação e aplicação do ordenamento jurídico supõem a conjugação e compatibilidade entre os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) com os inerentes ao Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade) sem que isto, obviamente, implique institucionalizar mecanismo de dominação disfarçada ou destruição das garantias fundamentais da pessoa humana”¹².

Neste sentido também caminha Renato Lopes BECHO que, ao analisar contribuinte como centro do direito tributário, nos moldes dos direitos humanos, afirma: “Colocar o homem no centro do direito tributário implica afirmar que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social”¹³.

¹⁰ Art. 145, § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...

¹¹ Corso di Diritto Tributario, pág. 14.

¹² Planejamento Tributário, pág. 179.

¹³ Filosofia do Direito Tributário, pág. 342.

No entanto, ressalta Hugo de Brito Machado que “legalidade e solidariedade são princípios que se completam na difícil tarefa de controlar o Poder, em benefício da liberdade, não se devendo admitir que a invocação do princípio da solidariedade possa ser útil para justificar a violação da lei”¹⁴.

A solidariedade está presente no Direito Tributário e não se manifesta somente através do princípio da capacidade contributiva direcionado aos impostos, está contida em vários outros princípios gerais e específicos de cada tributo, como o da isonomia, da generalidade, universalidade e progressividade do Imposto de Renda, seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e a progressividade dos impostos sobre a Propriedade Imobiliária Urbana e Rural.

Apresenta-se na tributação extrafiscal, aquela que visa prestigiar outras atividades, tais como as sociais, políticas ou econômicas, não só com a função de arrecadar. Neste sentido é a tributação do Imposto Territorial Rural, que visa incentivar a reforma agrária, onerando as terras improdutivas; a tributação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, que objetiva desenvolver a política urbana, onerando o terreno urbano sem construção, meramente especulativo; a tributação dos impostos de importação e exportação que almejam proteger a indústria nacional e o comércio interno.

Explicitamente está contida na tributação das contribuições, que se qualificam como espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento de uma determinada atividade estatal, em decorrência da específica destinação constitucional¹⁵. Na definição de Geraldo ATALIBA¹⁶, trata-se de um tributo com finalidade específica constitucionalmente descrita, de financiar uma determinada atividade a ser prestada ao contribuinte, direta ou indiretamente.

Essa solidariedade inclusive foi positivada constitucionalmente com a Emenda no 41/2003, que nova redação deu ao artigo 40 da Carta Magna¹⁷, com a alteração do sistema de financiamento do regime

¹⁴ Curso de Direito Tributário, pág. 46.

¹⁵ O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP, sobre a contribuição social sobre o lucro, acabou ratificando a presente tese, definindo a contribuição como uma espécie tributária distinta, cuja natureza jurídica é definida em razão da *destinação do produto* de sua arrecadação, o que lhe atribuiu regime jurídico constitucional diferente do imposto de renda.

¹⁶ Hipótese de Incidência Tributária, pág. 146/147.

¹⁷ Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos

previdenciário público, que deixou de ser eminentemente contributivo para ser contributivo e solidário.

Com relação às taxas, mencionada característica não se mostra presente, em função do princípio da equivalência que norteia a sua imposição. Segundo o doutrinador português Sergio VASQUEZ, “as taxas são tributos que não possuem o fundo solidarístico do imposto e que, em vez disso, se inserem numa lógica de troca entre o contribuinte e a administração, sendo essa natureza comutativa que repele o princípio da capacidade contributiva e convoca como critério de repartição o princípio da equivalência, seja na vertente do custo, seja na vertente do benefício”¹⁸.

Por outro lado, a solidariedade também disciplina a relação do fisco com o contribuinte, que não pode exercer o seu poder de punir de forma autoritária, desconsiderando as situações de fatos e de direito, bem como os princípios constitucionais que o protegem.

2. Potestade Punitiva

Não obstante a ideia da solidariedade, o dever de contribuir para com o Estado, mediante recolhimento dos tributos, é rejeitado pelos indivíduos em decorrência de vários fatores que transmitem a sensação de que a tributação é feita de forma injusta, excessiva, desigual e, a aplicação dos recursos arrecadados é realizada de forma ineficiente.

Essa rejeição se manifesta de várias formas no ordenamento jurídico, quer seja através de comportamentos lícitos, mediante um planejamento fiscal legal, denominado elisão fiscal, quer seja através de procedimentos ilícitos, denominados evasão fiscal, com o descumprimento das obrigações tributárias.

O inadimplemento das obrigações tributárias pelos contribuintes ou terceiros causa dano ao direito subjetivo do Estado de exigir o recolhimento do tributo devido e o cumprimento das prestações positivas ou negativas destinadas ao controle da tributação e da arrecadação, bem como ao direito objetivo, uma vez que reduz sua disponibilidade financeira, com afetação direta em sua eficiência e organização, atingindo, assim, toda a sociedade.

e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

¹⁸ Regime das Taxas Locais, pág. 35.

Diante de tais fatos, é da essência do Direito o estabelecimento de mecanismos jurídicos de exigência do cumprimento das obrigações tributárias, que se concretiza através do poder-dever, denominado potestade punitiva, que também encontra fundamento na solidariedade social, conforme descreve Paulo Roberto Coimbra SILVA ao analisar o instituto da sanção na doutrina de Léon DUGUIT: “Sob o enfoque de sua doutrina social, identifica o autor a solidariedade como fator de coesão social, destacando ser tanto mais forte uma sociedade quanto mais robusto e estritos forem os laços que unem seus integrantes. Considerando que o homem vive em sociedade, e não o faz por livre opção, e que a sociedade é mantida por força da solidariedade que une os indivíduos, exsurge um dever imperativo ao homem social, cuja formulação pode ser subdivida, sinteticamente, em um comando negativo (omissivo) e outro positivo (comissivo): não praticar qualquer ato atentatório à solidariedade social e, ao mesmo tempo, realizar toda atividade propícia ao seu desenvolvimento. Neste princípio estaria, segundo DUGUIT, condensado o direito objetivo, na medida em que a lei positiva não poderia dele se afastar. Nesta ordem de idéias, a força obrigatória da lei não deriva da vontade dos governantes, mas da sua conformidade com a solidariedade social, a qual deve ser por ela preservada e programaticamente desenvolvida. Reside neste ponto o fundamento do direito sancionador, que deve voltar-se à preservação do princípio de fortalecimento da solidariedade social, reagindo contra qualquer ação a ela contraposta. Admitindo-se a lei como instrumento de proteção e recrudescimento da solidariedade social, é uma obrigação, imposta aos governantes, a criação de um organismo capaz de reduzir ao mínimo a possibilidade de violação da lei, de forma a punir toda infração com severidade”¹⁹.

Potestade é atributo do exercício da função da autoridade administrativa de poder exigir determinados comportamentos da pessoa em cumprimento a um dever legal. São os meios jurídicos disponibilizados à Administração Pública para desenvolver suas atividades e lograr os fins perseguidos.

Não se confunde com “poder” ou com “direito”; o primeiro é gênero, do qual este é uma espécie; o segundo pode ser renunciado, aquele por sua vez é irrenunciável, conforme leciona Miguel S. MARIENHOFF: “No debe confundirse “poder” con “potestad”. Aquél es lo genérico, ésta lo específico. El “poder” es atributo del Estado – *lato sensu* -, en tanto que la “potestad”, en lo que respecta a su ejercicio, puede ser prerrogativa inherente a una función, verbagracia de la función correspondiente a la Administración Pública. Las “potestades” constituyen un reflejo

¹⁹ Direito Tributário Sancionador, pág. 39.

cualificado del “poder” general del Estado, pero no pueden confundirse con este “poder”. Tampoco debe confundirse “potestad” con “derecho”. Las “potestades” – inherentes a la supremacía estatal - son indispensables para que la Administración Pública realice sus funciones de interés general. De ello resulta que las potestades no son renunciables, contrariamente a lo que ocurre con los “derechos”²⁰.

Segundo o mesmo autor, várias são as potestades administrativas: a regulamentadora, a imperativa ou de mando, a executiva ou de gestão, a jurisdicional e a sancionadora. A potestade regulamentadora é própria e originária dos Poderes Executivos, que por disposição constitucional, têm poderes de editar decretos para regulamentar e dar fiel execução às leis. A potestade imperativa ou de mando é a faculdade que tem a Administração de dar ordens e de obrigar o seu cumprimento. Esta faculdade é a expressão mais direta do princípio da autoridade no exercício do Poder Executivo. A potestade imperativa ou de mando, no Direito Tributário não é discricionária, deve observar o princípio da legalidade que norteia este ramo do direito, assim, é vinculada, deve resultar de texto legal expreso. A potestade executiva ou de gestão se manifesta através dos vários atos que realiza a Administração no exercício concreto de sua atividade geral. Trata-se de uma particular atividade da Administração que compreende os fatos que esta realiza no cumprimento da lei e de seus regulamentos. A potestade jurisdicional em sentido estrito implica no poder da Administração de decidir em um caso concreto o que é de direito segundo a lei vigente. Não tem o mesmo alcance da potestade jurisdicional do Poder Judiciário, em face do princípio do livre acesso ao judiciário. A potestade sancionadora da Administração é a atribuição para impor correções aos cidadãos ou administrados, por ações contrárias ao ordenado pela Administração e sanções disciplinares pelas faltas cometidas no exercício de suas obrigações, sem prejuízo da ação dos tribunais judiciais²¹.

No âmbito tributário, é o dever-poder que a autoridade fiscal tem para exigir das pessoas o cumprimento de suas obrigações. É uma função atribuída pelo ordenamento jurídico, que deve ser exercitada de ofício, o que não pode ser confundida como uma ação de defesa de direito subjetivo ou uma simples faculdade, visto que a relação jurídica tributária está submetida ao regime jurídico de Direito Público; possui, portanto, como principal característica a indisponibilidade.

²⁰ Tratado de Derecho Administrativo, pág. 623/624.

²¹ Tratado de Derecho Administrativo, pág. 624/628.

Não se confunde com a potestade tributária, que é a capacidade potencial do Estado de obter dos particulares prestações pecuniárias coercitivamente exigíveis e de requerer o cumprimento dos deveres instrumentais necessários à obtenção correta e tempestiva de tais ingressos.

Nas lições de Ricardo Lobo TORRES “inconfundíveis o poder de punir e o poder de tributar. Estremam-se pelo objetivo e pela natureza. O poder de punir, atribuído ao Estado no pacto constitucional, destina-se a garantir a validade da ordem jurídica. O poder de tributar, restringindo a propriedade privada, procura garantir ao Estado o dinheiro suficiente para atender às necessidades públicas. Aproximam-se, entretanto, por terem sede constitucional e por se constituírem no espaço aberto pela liberdade”²².

O poder de tributar manifesta-se por meio da competência tributária, aptidão constitucional para instituir tributos. A atribuição constitucional compreende a competência legislativa plena, ressalvada as limitações contidas na própria Carta Magna²³, ou seja, os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), através dos seus respectivos Poderes Legislativos, possuem competência legislativa exclusiva para a instituição dos tributos distribuídos constitucionalmente.

Por outro lado, a potestade punitiva tem natureza de atribuição administrativa para o exercício do ato de fiscalização e, se for o caso, de aplicação das sanções administrativas em função do não cumprimento das normas tributárias pertinentes às obrigações fiscais. Trata-se de poder-dever concedido à autoridade fiscal para conferir com exatidão e veracidade as informações e declarações prestadas pelo sujeito passivo com relação à conduta hipotética descrita na lei tributária.

Na lição de Sacha Calmon Navarro COELHO “é princípio instrumental do direito o que proclama: quem tem fins, deve ter meios. O dever de contribuir pode ser descumprido total ou parcialmente. Compete ao Estado, olhos postos na lei, conferir a correspondência do dever em face da lei, isto é, sua a função indeclinável e obrigatória de fiscalizar os contribuintes”²⁴.

²² Curso de Direito Financeiro e Tributário, pág. 277-278.

²³ Súmula n. 69 do STF – “A Constituição Estadual não pode estabelecer limite para o aumento de tributos municipais”.

²⁴ Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário, pág. 108.

Segundo Miguel S. MARIENHOFF “el fundamento de la potestad sancionadora es fácilmente comprensible: La compleja labor de la Administración no podría cumplirse sin la existencia de una fuerte disciplina externa e interna; de lo contrario la Administración hallaríase indefensa y condenada al desorden”²⁵

Este poder-dever deriva da faculdade outorgada pela Constituição Federal às pessoas políticas, quanto à instituição de tributos, bem como do princípio da capacidade contributiva relacionado aos impostos, que faculta à administração tributária a possibilidade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, como forma de lhe conferir efetividade.

Ao prever tal faculdade, que, na realidade, na administrativa pública, em decorrência dos princípios da legalidade e da igualdade, caracteriza dever-poder, indiretamente está explicitando o conteúdo, o alcance e a substância da competência ou função da autoridade fiscal.

Sacha Calmon Navarro COELHO não aceita referida derivação. Doutrina que a investigação prevista no § 1º, do art. 145 é exclusiva para aferir a capacidade contributiva do contribuinte e não para fiscalizá-lo: “o constituinte desejou obrigar a administração a cumprir, a realizar o princípio da capacidade contributiva, autorizando a investigar a realidade e, conseqüentemente os contribuintes, “sem intuítos fiscalizatórios”, senão preparatórios, de projetos objetivos de leis tributárias com vistas a estabelecer um sistema efetivo e justo de tributação”.

Não concordamos com tal opinião, visto que o dispositivo constitucional, ao facultar à administração tributária a possibilidade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades do contribuinte, dispõe que será aplicada “especialmente” para conferir efetividade aos objetivos da capacidade contributiva e não “exclusivamente” para tal finalidade. A palavra “especialmente” decorre de especial, relativo a uma espécie dentro de um determinado gênero, assim, indica que outros objetivos existem, no caso, a norma constitucional, estende a faculdade para outros objetivos tributários, entre eles a fiscalização.

Neste sentido é a lição de Tércio Sampaio Ferraz JÚNIOR: “de outro lado, porque o fez expressamente, admitiu, ao fazê-lo, implicitamente e a *contrário sensu* que a identificação de patrimônio, rendimento e

²⁵ Tratado de Derecho Administrativo, pág. 628/629.

atividades econômicas do contribuinte é uma presunção da função fiscalizadora da administração tributária”²⁶.

A potestade punitiva é sempre uma derivação legal, exigindo inevitavelmente uma norma prévia de definição da competência e dos poderes das autoridades administrativas. Esta definição deve ser efetuada em lei (sentido estrito) e não como dispõe o Código Tributário Nacional ao estabelecer que a legislação tributária²⁷ regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização e de sua aplicação.

De acordo com o magistério de Celso Antonio Bandeira de MELLO, “o ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale a assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros sem previsão legal. Consoante a melhor doutrina, o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. (...) Logo, a Administração não poderá proibir ou impor comportamento algum a terceiro, salvo se estiver previamente embasada em determinada lei que lhe faculte proibir ou impor algo a quem quer que seja”²⁸. Assim, apenas a lei em sentido formal pode descrever a hipótese de incidência da infração tributária e respectiva sanção, sendo vedado ao legislador utilizar-se de decretos, portarias ou outras formas legislativas. Os atos administrativos de potestade punitiva, exercidos através dos poderes da fiscalização tributária, interferem de forma direta em alguns direitos fundamentais do sujeito passivo, como a propriedade, a livre iniciativa econômica, o livre exercício de atividade profissional, o sigilo fiscal e bancário, assim, não podem ser estabelecidos por normas que não provêm do legislativo, tais como decreto, instrução normativa, portaria etc.

Nas lições de Paulo de Barros CARVALHO “em matéria tributária, terreno sobremodo delicado, por tocar direitos fundamentais dos administrados, quais sejam o direito de propriedade e o de liberdade, as

²⁶ Sigilo de Dados: O Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado, in Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 1, Ed. Revista dos Tribunais – outubro-dezembro. 1992. pág. 149.

²⁷ A expressão legislação tributária é termo de conteúdo amplo, que abrange todos os instrumentos normativos que disciplinam matéria tributária, neste sentido, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

²⁸ Curso de Direito Administrativo, pág. 98/99.

normas que disciplinam a atividade administrativa são especialmente rígidas, com seus momentos capitais regulados por expedientes que devem guardar cabal aderência aos mandamentos que o direito positivo institui”. Conclui que “nenhum ato pode ser praticado sem autorização expressa da lei e o funcionário não dispõe de liberdade de ação para inovar o quadro das providências legalmente possíveis”²⁹.

3. Limites jurisdicionais da potestade punitiva

Os limites jurisdicionais da potestade punitiva no campo tributário estão demarcados pelo princípio da territorialidade das leis, que decorre da competência materialmente concorrente atribuída pela Carta Política às pessoas político-constitucionais de cunho periférico, no caso, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios.

De acordo com Aires BARRETO, “o princípio da territorialidade das leis implica reconhecer a validade e eficácia das leis apenas no âmbito do território considerado, se a lei for da União, o território é o nacional; se a lei for estadual, os limites do Estado respectivo; se a lei for distrital, o território do Direito Federal; se a lei for municipal, o território do Município respectivo. Em todos os casos, a norma deve ater-se ao território do Legislativo que a produziu, não havendo ultraterritorialidade legal: a lei é eficaz apenas em seu território”³⁰.

Referido princípio fixa os limites espaciais sobre os quais a norma tributária produz os seus efeitos, de acordo com as competências territoriais das pessoas políticas emitentes, ou seja, dentro dos limites de suas competências constitucionais, cada ente da federação tem o poder-dever de editar lei ordinária para a instituição dos seus respectivos tributos e, conseqüentemente, das obrigações e dos deveres instrumentais e formais, cujos descumprimentos podem caracterizar infrações tributárias, quando devidamente tipificadas em lei.

A legislação tributária da União Federal tem como campo de atuação todo o território nacional e, em casos excepcionais, o território alienígena, quando estabelecido em tratados ou convênios internacionais. Diante da extensão do território nacional, a jurisdição federal é distribuída por regiões, cabendo a cada repartição, por meios dos seus agentes cadastrados, realizarem as atribuições nos seus respectivos limites. A ação

²⁹ Curso de Direito Tributário, pág. 616.

³⁰ Curso de Direito Tributário Municipal, pág. 48.

fiscal poderá estender-se além dos limites jurisdicionais da repartição em que servir, desde que atendidas as instruções normativas expedidas³¹.

A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora nos seus respectivos territórios, assim, não produzem efeitos em outros territórios, ou seja, a lei paulista não vigora no espaço territorial carioca ou mineiro, sendo a recíproca verdadeira. No mesmo sentido, o fisco paulistano não pode alcançar contribuintes de outros municípios.

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que empresas sediadas fora da capital não podem ser fiscalizadas pelo fisco paulistano. A decisão unânime está no Recurso Especial 73.086-SP, onde se afirma que: “A fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição. Ao permitir que o município de São Paulo exija a apresentação de livros fiscais e documentos de estabelecimentos situados em outros municípios, estar-se-ia concedendo poderes à municipalidade de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados”. Embora deva a Fazenda Pública fiscalizar o recolhimento dos tributos devidos em decorrência dos fatos concretizados em seu território, não pode exigir de pessoas estabelecidas fora de seu território o cumprimento de legislação a que não se sujeitam, sob pena de produzir atos nulos.

Nesta seara também já decidiu o Supremo Tribunal Federal que interferência externa na fiscalização tributária em certo Estado não pode ocorrer sem prévio consentimento do Estado invadido. Sem a audição deste não se tolera que outro Estado adentre seus territórios para colher dados, elementos, examinar livros, documentos, papéis, notas, senão com nítida infringência à lei e à Constituição. O ilustre Relator, Ministro Marco Aurélio, após consignar que a fiscalização deve atuar nos limites territoriais do Estado, salienta que nada impede que haja a cooperação entre os Estados, mediante manifestação da vontade das unidades federadas, o que é até aconselhável. Todavia, conclui: “sem ouvir-se o Estado envolvido e no qual será feita a fiscalização de auditores de outro Estado, não cabe deferir tutela antecipada, voltada ao credenciamento e atuação imediatos”.

³¹ Dispõe a Portaria RFB n. 4.066/07, no art. 6º, §§ 2º e 4º que: a) a autorização para realização de procedimento de fiscalização na jurisdição de outra Região, dar-se-á por intermédio de Ordem de Serviço, ou ato equivalente, expedida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização ou de Administração Aduaneira, conforme o caso, a partir de solicitação fundamentada e b) os procedimentos de fiscalização a serem realizados na jurisdição de outra unidade descentralizada, subordinada à mesma Região Fiscal, serão autorizados pelo respectivo Superintendente.

4. Acesso ao domicílio particular (pessoa física) e ao estabelecimento (pessoa jurídica) do contribuinte

No exercício da potestade punitiva, para desenvolver a tarefa de fiscalização, em vários momentos, necessário se faz que o fisco tenha acesso ao domicílio particular do contribuinte, quando pessoa física, ou ao seu estabelecimento, quando pessoa jurídica, o que deve ser efetuado de acordo com a ordem jurídica vigente, preservando sempre o direito fundamental que garante a inviolabilidade do domicílio (5º, XI da CF).

A garantia da inviolabilidade do domicílio é um direito fundamental, previsto no art. 5º, XI da Constituição Federal, que dispõe ser a “casa asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial”.

Com relação ao domicílio particular do contribuinte pessoa física, dúvida não há quanto à incidência da proteção constitucional, no entanto, com relação ao estabelecimento do contribuinte pessoa jurídica, a questão não se mostra pacífica.

Para o doutrinador argentino Aldo Mario ALURRALDE, o artigo 18 da Constituição Argentina, ao declarar que o domicílio das pessoas é inviolável, refere-se ao domicílio como lugar de residência, moradia ou habitação; não ao domicílio fiscal constituído por exigência legal imposto às pessoas de existência ideal. A ordem judicial exigida pela norma constitucional para ingressar no domicílio particular de uma pessoa física não é necessária para entrar no domicílio legal de uma pessoa de existência ideal, que esta deve constituir, sob pena de não ser autorizada a existir como tal³².

No direito pátrio, a Corte Constitucional já manifestou que o estabelecimento do contribuinte deve ser compreendido com o mesmo significado do termo “casa” definida pelo Código Penal, ao tipificar o crime de violação de domicílio (art. 150 do CP). Compreende “como qualquer compartimento habitado; aposento ocupado de habitação coletiva; compartimento não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade”. O estabelecimento do contribuinte, principalmente o local da administração de suas atividades, está plenamente caracterizado no conceito de domicílio, visto que se trata de um compartimento em que

³² El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de Clausura Tributaria, pág. 127/128.

exerce a totalidade ou parte de sua profissão ou atividade e não é aberto ao público. Assim, a entrada no estabelecimento do contribuinte, na área restrita à administração, sem a sua permissão, somente pode ocorrer com autorização judicial e durante o dia³³. No período noturno, a entrada é plenamente vedada.

Assim, sem o consentimento do contribuinte, não pode a autoridade fiscal adentrar as áreas não abertas ao público pertencentes ao estabelecimento, visto que os atos e fatos objetos de verificação por parte da autoridade de fiscalização não se inter-relacionam com nenhuma das exceções previstas constitucionalmente: flagrante delito, desastre e socorro.

Considera-se situação de flagrante de delito quem: está cometendo a infração penal; acaba de cometê-la; é perseguido, logo após, pela autoridade, pelo ofendido ou por qualquer pessoa, em situação que faça presumir ser o autor da infração; é encontrado, logo depois, com instrumento armas, objetos ou papéis que façam presumir ser ele autor da infração (art. 302 do CPP). Desastre é um acontecimento inesperado e de proporções consideráveis que pode causar dano ou colocar o indivíduo em grave perigo. Prestar socorro é ajudar, acudir, salvar, dar assistência a pessoas que estão em perigo ou doentes. Referidas situações não estão presentes no ato de fiscalização que possam embasar a entrada da autoridade no estabelecimento sem consentimento do contribuinte.

Segundo Hugo de Brito MACHADO, “o ingresso desautorizado dos fiscais no estabelecimento do contribuinte pode significar a ilicitude das provas colhidas, o que as invalida tanto para o processo penal como

³³ No julgamento do Habeas Corpus n. 82788/RJ, entendeu a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça que diligência fiscal, com apoio policial, realizada sem mandado judicial nos escritórios contábeis de empresa e sem a concordância do acusado, transgredir o artigo 5º, XI, da Constituição Federal. Segundo o relator, Ministro Celso de Mello, no caso, trata-se de prova obtida com transgressão à garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar (artigo 5º, XI). São exceções à regra os casos de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro. O ministro salientou que só a determinação judicial autoriza, e durante o dia, a entrada de alguém, autoridade ou não, no domicílio de outra pessoa, sem o consentimento do morador. Explicou ainda que a proteção constitucional reservada ao domicílio abrange o local onde alguém exerce atividade profissional. "O conceito de casa para os fins da proteção a que se refere a Constituição reveste-se de caráter amplo, pois compreende, na abrangência de sua designação tutelar, qualquer compartimento habitado, qualquer aposento ocupado de habitação coletiva e qualquer compartimento privado onde alguém exerce profissão ou atividade". Sendo assim, afirmou o Ministro Celso de Mello, que nem a polícia judiciária, nem o Ministério Público, nem a administração tributária, nem quaisquer outros agentes públicos podem ingressar em domicílio alheio sem ordem judicial, ou sem o consentimento de seu titular, "com o objetivo de proceder a qualquer tipo de diligência probatória ou apreender objetos que possam interessar ao poder público". No caso, afirma o relator que, apesar da administração tributária ter o poder de ingressar em domicílio alheio e promover apreensões de documentos fiscais, não tem o direito de ingressar em escritórios de contabilidade nessas condições, sem mandado judicial. A decisão foi unânime.

para o processo administrativo de apuração de exigência do tributo”³⁴.

A fiscalização nos locais destinados ao exercício de atividades comerciais, industriais, agrícolas, artísticas ou profissionais somente devem ser efetuadas de acordo com as necessidades concretas de investigação e controle, e durante o horário ordinário das atividades, perturbando o mínimo possível o desenvolvimento das relações comerciais e profissionais do contribuinte.

Não se mostra constitucional o artigo 320, § 1º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, que estabelece a obrigação das pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, de franquearem as autoridades competentes, os seus estabelecimentos, depósitos e dependências, bem como veículos, cofres e outros móveis, a qualquer hora do dia, *ou da noite, se à noite os estabelecimentos estiverem funcionando*. Do mesmo vício de inconstitucionalidade padece o § 2º do citado dispositivo regulamentar, ao dispor que “a entrada dos fiscais nos estabelecimentos, bem como o acesso às suas dependências internas, não estarão sujeitos à formalidade diversa da sua imediata identificação, pela apresentação de identidade funcional aos encarregados direitos e presentes ao local de entrada”.

Concluindo, não pode a autoridade administrativa entrar em áreas restritas (não abertas ao público) do estabelecimento do contribuinte, sem o seu devido consentimento ou sem autorização judicial. A entrada da fiscalização no estabelecimento do contribuinte sem autorização caracteriza crime de violação de domicílio³⁵.

5. Exame das escriturações fiscais e contábeis.

No exercício da fiscalização pode a autoridade competente examinar as escriturações fiscais e contábeis do contribuinte, para tanto, as pessoas envolvidas na relação jurídica tributária estão obrigadas a exibirem aos fiscais, sempre que exigidos, os produtos, livros das escritas fiscal e geral e todos os documentos, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à fiscalização.

³⁴ Crimes Contra a Ordem Tributária, pág. 231.

³⁵ Art. 150 do Código Penal: “entrar ou permanecer, clandestina ou astuciosamente, ou contra a vontade expressa ou tácita de quem de direito, em casa alheia ou em suas dependências”. “Pena – detenção, de um a três meses, ou multa”.

Este poder-dever de examinar e esta obrigação de exhibir os livros e demais documentos decorrem das próprias regras constitucionais de competência tributária e do comando normativo do art. 145, § 1º da Constituição Federal.

Segundo Aurélio Pitanga Seixas FILHO “se a autoridade fiscal tem o poder (deve-poder) de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (no singular), não parece lógico que ele tenha o direito de se recusar a prestar informações à autoridade fiscal sobre seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas, sendo compatível, portanto, com a Constituição de 1988, o art. 195 do Código Tributário”³⁶.

Reforçando mencionadas obrigações (examinar e exhibir), dispõe o art. 195 do Código Tributário Nacional, que para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação no âmbito tributário quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito da Autoridade Administrativa de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Por outro lado, o dispositivo complementar (art. 195 do CTN), como norma geral em matéria tributária, visa anular qualquer restrição de ordem legal emanada por outros ramos do direito com objetivo de excluir ou limitar o direito do fisco de examinar os livros e documentos fiscais e a obrigação do contribuinte de exhibi-los. Assim, não tinham aplicação no âmbito tributário os revogados artigos 17 e 18 do Código Comercial, que limitavam a exibição e o exame dos livros dos comerciantes. Referidos dispositivos foram revogados pelo novo Código Civil que, no artigo 1.193 reforça o comando complementar ao dispor que as restrições obstativas do exame da escrituração, parciais ou não, devem ser evitadas diante da fiscalização fazendária.

As garantias constitucionais de inviolabilidade da intimidade e da vida privada das pessoas, prevista no inciso X do art. 5º da Carta Política, não tem força para limitar o exercício do poder-dever da fiscalização de examinar os livros e as documentações e da obrigação do contribuinte de exhibi-los.

De acordo com Aldo Mario ALURRALDE, o direito à intimidade previsto no artigo 18 da Constituição Argentina não alcança a contabilidade de uma sociedade comercial e por tal razão é que o artigo 35 da Lei 11.683

³⁶ Comentário ao Código Tributário Nacional, pág. 490.

dispõe que os funcionários da Direção Geral Impositiva terão em qualquer momento amplos poderes para ‘inspecionar’ os livros, anotações, papéis e documentos de responsáveis ou terceiros que podem registrar as negociações e operações sujeitas à fiscalização. A ordem judicial exigida pela norma constitucional para requisitar papéis ‘privados’ não é necessária para requerer a documentação contábil registrada nos livros identificados, rubricados e autenticados pela autoridade pública competente e também exigidos pelas leis como requisitos para autorizar o funcionamento da sociedade. A contabilidade e a documentação registrada conforme exigem as leis não constituem os ‘papéis privados’ protegidos pela garantia constitucional assinalada³⁷.

No direito Norte Americano, segundo o autor argentino: “La Suprema Corte de los Estados Unidos de Norteamérica se pronunció claramente en el sentido de que el privilegio que deriva de esa garantía constitucional, de conformidad con el cual se requiere la orden de allanamiento y requisa para allanar un domicilio e decomisar los papeles privados, no puede ser mantenido cuando se trata de documentación y registros requeridos por la ley para ser llevados a fin de que exista información disponible de las transacciones sujetas a regulación gubernamental (Cf. ‘Wilson vs. United States’, 221 US 361; ‘Davis vs. United States’, 328 US 582; ‘Shapiro vs. United States’, 335 US 1), porque existe una distinción fundamental entre la protección constitucional acordada a los papeles exclusivamente privados, y la que tienen los documentos que no revisten ese carácter por pertenecer a una corporación (ídem, Cámara Nacional de Casación Penal, sala I, causa 7161, ‘Florido Raúl s/Recurso de casación’, sentencia del 2 de octubre de 2006)”³⁸.

Também não estão submetidos ao princípio do sigilo de dados³⁹, no que diz respeito à matéria tributária, sobre a qual a investigação deve ficar adstrita⁴⁰. De acordo com Tércio Sampaio Ferraz JÚNIOR: “O objeto protegido no direito à inviolabilidade do sigilo não são os dados em si, mas a sua comunicação restringida (liberdade de negação). A troca de informações (comunicação privativa) é que não pode ser violada por sujeito estranho à comunicação. Doutro modo, se alguém, não por razões profissionais, ficasse sabendo legitimamente de dados incriminadores

³⁷ El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de Clausura Tributaria, pág. 128.

³⁸ El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de Clausura Tributaria, pág. 128/129.

³⁹ No julgamento do MS 21729, o Supremo Tribunal Federal ressaltou que “a proteção a que se refere o artigo 5º, XII, é da comunicação ‘de dados’ e não os ‘dados’, o que tornaria impossível qualquer investigação administrativa, fosse qual fosse”.

⁴⁰ Súmula 439 do STF: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto de investigação”.

relativos a uma pessoa, ficaria impedido de cumprir o seu dever de denunciá-lo”.

No mesmo sentido leciona Bernardo Ribeiro de MORAES: “Ninguém pode se eximir de prestar informações, no interesse público, para o esclarecimento dos fatos, essenciais e indispensáveis à aplicação da lei tributária. O sigilo, em verdade, não é estabelecido para ocultar fatos, mas, sim, para revestir deles de um caráter de excepcionalidade”.

Além da faculdade de examinar os livros e demais documentos do contribuinte, a autoridade fiscal, observado o procedimento de fiscalização, poderá exigir dos tabeliães, escritvães e demais serventuários de ofício; dos bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras; das empresas de administração de bens; dos corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; dos inventariantes; dos síndicos, comissários e liquidatários; e de quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades do contribuinte.

Com relação aos tabeliães, escritvães e demais serventuários de ofício, nenhuma ressalva há de ser feita, vez que as finalidades de suas obrigações são justamente dar publicidade aos atos registrados. O mesmo acontece com dos corretores, leiloeiros e despachantes oficiais; dos inventariantes; dos síndicos, comissários e liquidatários, vez que exercem *munus* público ou no interesse público, no qual o fulgor da verdade é essencial.

Outrossim, com relação às instituições financeiras (bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições), bem como às outras entidades ou pessoas que exercem cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão em regime de confiança, a prestação de tais informações estão sujeitas aos limites constitucionais que protegem a intimidade e a privacidade.

A obrigação não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, uma vez que nessas hipóteses, devem preservar os direitos fundamentais do contribuinte que asseguram a inviolabilidade da intimidade, da vida privada, a honra e a imagem das pessoas (art. 5º, X), bem como o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas

hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal (art. 5º, XII).

Segundo Paulo de Barros CARVALHO a fiscalização “não pode ingressar no secreto vínculo que se estabelece no exercício de certas profissões, em que a própria lei que as regula veda terminantemente a quebra do sigilo. (...) O psicólogo, o médico, o advogado, e tantas outras pessoas que, em virtude de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, tornam-se depositárias de confidências, muitas vezes relevantíssimas para o interesse do Fisco, não estão cometidas do dever de prestar informações previstas no art. 197”⁴¹.

Também não pode violar o sigilo bancário, corolário do princípio constitucional da privacidade que, anteriormente, era protegido pelo art. 38 da Lei n. 4.595/95 e somente poderia ser quebrado mediante despacho fundamentado de autoridade judiciária. No entanto, com a edição da Lei Complementar n. 105/2001, de duvidosa constitucionalidade, facultado foi a possibilidade da quebra pela autoridade fiscal, desde que aberto procedimento fiscal específico contra o contribuinte⁴².

Argumenta-se que referida lei complementar busca fundamento de validade no art. 145, § 1º da Constituição Federal, que prevê a possibilidade da administração tributária identificar, respeitado os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, com o objetivo de dar o caráter pessoal aos impostos, segundo a capacidade do contribuinte.

No entanto, este não é o pensamento de Roque Antonio CARRAZZA, que assim se pronuncia: “Com efeito, os incisos X e XII do art. 5º da CF asseguram, respectivamente, a inviolabilidade da privacidade e a inviolabilidade do sigilo de dados. Para efetivá-las, entendem os mais conspícuos constitucionalistas que estes incisos garantem o sigilo das informações bancárias, seja das constantes nas próprias instituições financeiras, seja das existentes na receita federal. (...) Não é por outra razão que o Constituinte de 1988 houve por bem instituir que a quebra do sigilo bancário só será possível mediante autorização judicial ou de determinação

⁴¹ Curso de Direito Tributário, pág. 622.

⁴² A Lei Complementar n. 105/01, no artigo 6º, prevê a possibilidade da requisição, por parte da autoridade administrativa, aos estabelecimentos bancários de informações sobre a movimentação financeira do contribuinte. Para tanto, necessita comprovar que contra o contribuinte encontra-se instaurado procedimento administrativo de fiscalização, bem como decisão motivada que fundamente a quebra do sigilo fiscal (Decreto n. 3.724/01).

de Comissão Parlamentar de Inquérito (art. 58, 3º, da CF) ou requisição do Ministério Público (art. 129, VI, da CF)”⁴³.

Em nosso sentir, a norma constitucional do artigo 5º, XII que protege o sigilo de dados, alcança o sigilo bancário que somente pode ser quebrado mediante autorização judicial. Não pode o contribuinte ficar à mercê da conveniência da autoridade administrativa. Se entender necessária a instrução do procedimento de fiscalização, deve ir ao judiciário e solicitar autorização para tal.

Ainda dentro dos poderes de fiscalização, a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. No âmbito internacional, a permuta de informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, somente será efetuada pela Fazenda Pública da União Federal e na forma estabelecida em tratados, acordo ou convênios. O intercâmbio, sempre sigiloso, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante mediante recibo que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

Tais informações não podem ser utilizadas como “prova emprestada” e, conseqüentemente, fundamentar autuações fiscais lavradas por ente tributante distinto⁴⁴. Não pode a Fazenda Federal com base em dados e informações levantados pela Fazenda Estadual, autuar o contribuinte por omissão de receitas, sem o devido processo administrativo, de forma a garantir o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

6. Auxílio de força policial.

Apesar dos atributos da coercibilidade e da auto-executoriedade da potestade punitiva, em algumas hipóteses, diante da resistência do infrator, necessário se faz o auxílio de força policial. Assim, para a garantia do exercício da fiscalização, o Código Tributário Nacional, no artigo 200, prevê que “as autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou

⁴³ Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 403.

⁴⁴ “Auto de infração baseado em prova emprestada de lançamento efetuado pelo Fisco estadual. Não é válido, por contrariar textos legais expressos (CTN, art. 142, parágrafo único e art. 149)” (TRF, MAS 106690, DJ de 27.11.86).

quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção”.

Embaraço à fiscalização é a recusa ao atendimento, pelas pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, de exibição de produtos, livros e demais documentos, em uso ou já arquivados, julgados necessários à fiscalização; de acesso aos estabelecimentos, depósitos e dependências, veículos, cofres e outros móveis; de requisições de informações de que disponham com relação aos produtos, negócios ou atividades de terceiros.

Por sua vez, desacato significa a conduta das pessoas submetidas à fiscalização que visa ofender, menosprezar, humilhar, menoscar a autoridade competente. Segundo Nelson HUNGRIA, “desacato é a grosseira falta de acatamento, podendo consistir em palavras injuriosas, difamatórias ou caluniosas, vias de fato, agressão física, ameaças, gestos obscenos, gritos agudos etc”, ou seja, “qualquer palavra ou ato que redunde em vexame, humilhação, desprestígio ou irreverência ao funcionário”⁴⁵

Tais condutas são penalmente tipificadas como crime de resistência, previsto no artigo 329 – “opor-se à execução de ato legal, mediante violência ou ameaça a funcionário competente para executá-lo ou a quem lhe esteja prestando auxílio” -; de desobediência, previsto no artigo 330 – “desobedecer a ordem legal de funcionário público” – e de desacato, previsto o artigo 331 - “desacatar funcionário público no exercício da função ou em razão dela”.

Especificamente com relação ao desacato, somente pode ser praticado contra funcionário público, categoria na qual se enquadra o fiscal tributário e, no exercício de sua função ou em razão dela, dentro ou fora da sede de sua repartição. É necessário que o ato seja praticado na sua presença e este deve ver ou ouvir⁴⁶. A crítica, a censura, salvo se proferida de modo injurioso, o desabafo, a exaltação e o nervosismo momentâneo não configuram o delito⁴⁷.

O auxílio da força policial também poderá ser requisitado quando necessária a efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção. No

⁴⁵ Apud Celso Delmanto – Código Penal Comentado, pág. 501.

⁴⁶ Rasgar a multa recebida e jogá-la ao chão na presença do funcionário que a entregou, pode configurar desacato (TJSP RT 550/303). Configura o delito desferir empurrão contra agente fiscal de controle de preços (TRF 1ª R. Ap. 64.480, DJU 12.2.90, p. 1661).

⁴⁷ Irromper na sala do Delegado da Receita não é desacato, mas descortesia (TRF, RC 1.320, DJU 29.10.87, p. 23626).

entanto, adverte Bernardo Ribeiro de MORAES que “não pode agasalhar simples casos de recusa de prestação de informações ou de apresentação de livros ou documentos, cobertos por penalidades tributárias que não constituem real embaraço à fiscalização, embora o atrase”⁴⁸.

A atribuição da força policial somente é para garantir à autoridade fiscal o livre exercício de suas funções. Não exercerá qualquer atividade fiscalizatória, uma vez que a competência para tal atividade é exclusiva do Agente Fiscal. Ademais, a utilização da referida prerrogativa estatal deve ser efetuada com extrema moderação, sob pena de caracterizar crime de excesso de exação ou de violência arbitrária, tipificados no art. 316, § 1º e 322 do Código Penal⁴⁹.

Cabe ressaltar que apesar do dispositivo legal fazer menção somente à autoridade administrativa federal, também respalda requisição das autoridades estaduais e municipais, uma vez que é uma norma geral de Direito Tributário em matéria de fiscalização.

7. Auto de Infração

O exercício da potestade punitiva se materializa através do auto de infração, que é o documento no qual a autoridade administrativa narra a infração da legislação tributária atribuída por ele ao sujeito passivo no período da ação fiscal.

Para José Souto Maior BORGES “o auto de infração é ato de aplicação e criação do Direito. Nesse sentido, não tem apenas, ao contrário do que se poderia supor, o caráter de mera declaração do conteúdo da lei tributária. Tem caráter constitutivo, exerce uma função inovadora do ordenamento jurídico, na medida em que, além da verificação da ocorrência do fato jurídico tributário, constata a existência de um fato ilícito e, com fundamento na lei tributária material, lhe imputa penalidade. Corresponde, em Teoria Geral, ao conceito de norma individual e concreta”⁵⁰.

⁴⁸ Compêndio de Direito Tributário, pág. 749.

⁴⁹ Art. 316 – Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida: Pena – reclusão, de 2 a 8 anos e multa. § 1º - Se funcionário 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: Pena – reclusão, de 2 a 8 anos, e multa

Art. 322 – Praticar violência, no exercício de função ou a pretexto de exercê-la: Pena – detenção, de 6 meses a 3 anos, além da pena correspondente à violência.

⁵⁰ Lançamento Tributário, pág. 155/156.

Não se confunde com o ato de lançamento, ainda que o fisco possa integrá-los no mesmo suporte físico. O lançamento contém, no seu antecedente, a descrição de fato jurídico tributário lícito, juridicizado pela regra matriz de incidência tributária, constituindo, destarte, o crédito tributário. Ao revés, o auto de infração é cabível somente nos casos de tributos sujeitos originariamente ao "autolancamento", cuja regular constituição foi frustrada, por isso trazendo, em sua hipótese, fato ilícito, vale dizer, o não pagamento da obrigação tributária e/ou o não cumprimento da obrigação tributária instrumental, e, no seu conseqüente, o dever de pagar multa pelo descumprimento da obrigação principal e/ou acessória, multa de mora e demais encargos legais, como os juros e a correção monetária⁵¹.

Na Argentina, referido documento é denominado de “acta de constatación” e caracteriza-se como verdadeiro instrumento público, conforme leciona Aldo Mario ALURRALDE: “En tal sentido creemos que el acta de constatación de infracciones sancionadas con clausura, multa e inhabilitación, constituye un verdadero instrumento público emanado del órgano administrativo fiscal, cuyo valor probatorio es el asignado por los artículos 993, 994 y 995 del Código Civil siempre que se hayan observado los recaudos formales generales propios de dichos atos e los específicamente exigido por la ley que la contempla, esta es, el artículo 41 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones”⁵².

O auto de infração é lavrado nos casos de: a) descumprimento da obrigação principal, ou seja, com falta de recolhimento ou recolhimento insuficiente do tributo. O documento tem a função de homologar, lançar o crédito de uma apuração fiscal e intimar o contribuinte a recolher o valor devido; b) descumprimento dos deveres instrumentais e formais relacionados com a obrigação tributária principal, tais como a falta formal relacionada com livros, inscrição, intimação, bem como a desacato à autoridade fiscal.

Como documento público formal de verificação e constatação da infração de dispositivos da legislação tributária, que importe ou não em aplicação da sanção, o auto de infração deverá conter os seguintes requisitos: I) local, data e hora da lavratura; II) nome e endereço do autuado, com o número da respectiva inscrição no cadastro fiscal, quando houver; III) descrição clara e precisa do fato que constitui a infração; IV) capitulação do fato, com a citação expressa do dispositivo legal infringido e do que lhe comine a penalidade; V) intimação ao autuado para

⁵¹ REsp 843027/CE.

⁵² El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de Clausura Tributaria, pág. 147.

apresentação de defesa ou pagamento do tributo, com os acréscimos legais, ou penalidades, dentro do prazo legal; VI) assinatura do agente autuante e a indicação de seu cargo ou função e VII) assinatura do próprio infrator ou de seu representante, mandatário ou preposto, ou a menção da circunstância de que o mesmo não pôde ou se recusou a assinar.

A exigência do registro do local da lavratura do auto de infração se faz necessária para a identificação do local da ocorrência do fato gerador da infração tributária (elemento espacial da hipótese de incidência), permitindo, assim, precisar a circunstância de lugar em que se autua e se constata a comissão da infração que motivou a lavratura (local, oficina, recinto comercial, estabelecimento industrial, agropecuário ou de prestação de serviço, domicílio fiscal, intersecção de rua, etc.). Da mesma maneira, permite a confirmação dos limites da competência e da jurisdição da autoridade autuante. A omissão ou o erro quanto à designação do local da lavratura do auto não invalida a infração quando não causa prejuízo à defesa do infrator, podendo ser corrigido a qualquer tempo.

A data e a hora são elementos imprescindíveis para delimitação da legislação material a ser aplicada e do prazo decadencial. Toda e qualquer fiscalização deverá ser realizada por tempo determinado, assim, cabe à autoridade lavrar o termo inicial, fixar o momento em que se iniciam os procedimentos fiscalizatórios, anotando o dia e a hora do início dos trabalhos.

A fixação precisa do momento exato do início dos trabalhos de fiscalização é de importância vital, uma vez que impede o contribuinte de efetuar a denúncia espontânea, como forma de eximir-se da responsabilidade pelas infrações praticadas e, conseqüentemente, das sanções previstas. O prazo máximo de conclusão dos trabalhos de fiscalização também deve ser registrado, visto que o contribuinte não pode ficar “ad eterno” à disposição do fisco, não pode ficar em permanente fiscalização, sob pena de violação dos princípios fundamentais que garantem o livre exercício de atividade e profissão.

O artigo 144 do Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela legislação vigente, ainda que modificada ou revogada. Esta mesma disposição deve ser aplicada às infrações tributárias, em função do princípio da irretroatividade das normas penais, salvo nas hipóteses de serem benéficas ao sujeito passivo. Desta forma, os requisitos da fixação da data e hora da lavratura do auto de infração registram no tempo o momento da consumação do ato infracional e, conseqüentemente, a legislação

aplicável. A omissão de referência quanto ao dia e hora da lavratura do auto não torna inválida a infração tributária, quando suprível por outros elementos dos autos. Eventual nulidade depende de prova de cerceamento ou embaraço da defesa.

Deve o auto de infração conter a qualificação do autuado com todos os dados de sua pessoa. Se física, nome, nacionalidade, profissão, estado civil e os números de sua cédula de identidade e da inscrição no Cadastro de Pessoa Física. Se pessoa jurídica, a razão ou denominação social, o regime jurídico, se privado ou público, os números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e, em sendo o caso, no Estado e no Município.

O simples erro ou engano do nome e dos demais dados de qualificação do infrator não anula o auto, desde que ele proporcione elementos para a sua perfeita identificação e lhe permita o pleno exercício do direito da ampla defesa e do contraditório. Por outro lado, se os vícios de qualificação (erros no nome, na numeração do CNPJ, inscrição estadual e municipal) impedirem ou limitarem o exercício do contraditório e da ampla defesa, anulado deve ser o auto de infração.

Endereço é o local em que o autuado pode ser encontrado e pelo qual responde por todos os seus atos, trata-se do seu domicílio tributário. O Direito Tributário permite, a princípio, que o sujeito passivo eleja seu próprio domicílio; não o fazendo ou fazendo de forma que possa prejudicar a arrecadação ou a fiscalização, cabe à autoridade fixá-lo de acordo com as normas legais⁵³. Erros no endereço do autuado, quer seja com relação ao nome do logradouro, quer seja com relação ao número do seu domicílio, que tenha provocado notificação irregular e impedido ou limitado o exercício do direito da ampla defesa e do contraditório, impõe a nulidade do auto de infração.

A descrição do fato considerado como infracional é requisito essencial para o efetivo exercício do direito do contraditório e da ampla defesa, bem como para a imputação do ato infracional e aplicação da penalidade. A descrição deve ser clara e precisa, não basta simples referência a peças avulsas ou àquilo que se apurou na fiscalização, necessário se faz descrever o fato com todas as suas circunstâncias, de

⁵³ Agravo de Instrumento. Tributário. Domicílio fiscal. Recusa de alteração. Ausência de justificação para a transferência. Dificuldade de arrecadação e/ou fiscalização. Estabelecimento filial que não apresenta empregados nem movimento na GFIP (Ac um da 6ª T do TRF da 3ª R – Ag 193747/SP – Rel. Desa. Fed. Consuelo Yoshida – j. 06.10.04 – DJU 2 07.01.05, p. 152 – IOB 1/20478).

forma que possa ser devidamente enquadrado em uma norma legal e imputado a alguém.

Para Eduardo Domingos BOTTALLO, “por veicular norma individual que consubstancia proposta de caráter sancionatório, o auto de infração deve indicar, motivadamente, qual o comportamento irregular atribuído ao contribuinte, e em que medida ele se ajusta ao tipo penal tributário. Deve, pois, conter a descrição minuciosa da conduta ilícita, bem como indicar, detalhando, as circunstâncias em que ela ocorreu. Tudo para que o contribuinte tenha elementos aptos a, quando for o caso, rechaçar, já na esfera administrativa, a pretensão punitiva do Fisco”⁵⁴.

Nas hipóteses de concurso de pessoas, o atendimento a tal requisito é imprescindível, vez que a co-autoria ou participação exigem liame subjetivo (acordo de vontades, que são imprescindíveis, ou induzimento, instigação ou auxílio). Esse elemento subjetivo, que se manifesta na adesão de uma vontade a outra, faz parte do tipo infracional. Em consequência, necessário se faz a descrição do fato constitutivo desse elemento subjetivo do tipo, sob pena de narrar um fato atípico sob a ótica do concurso de agentes: a ausência da narração da conduta que configura a co-autoria leva a crer tratar-se de autoria colateral, em que um sujeito desconhece o comportamento de outro⁵⁵.

Capitulação legal do fato é o seu enquadramento preciso na norma jurídica definidora da infração. Apurado o descumprimento da norma tributária pelo sujeito, deve a autoridade competente efetuar o seu devido enquadramento na norma jurídica sancionatória. Trata-se da subsunção fato à norma jurídica, com o seu devido enquadramento no tipo sancionatório descrito na lei. É a tipificação da conduta praticada pelo sujeito passivo como violadora da norma de direito. Não ocorrendo o preciso encaixe não há que se falar em infração fiscal e, conseqüentemente, aplicação de penalidade.

A capitulação requer a citação expressa do dispositivo legal infringido e do que lhe comine a penalidade, ou seja, a citação da lei, do artigo, do inciso e da alínea da norma jurídica incriminadora e da norma jurídica sancionadora. Apesar da exigência da citação expressa do dispositivo legal infringido e do que lhe comine a penalidade, os erros de capitulação do fato ou da penalidade porventura existentes no auto de infração, não gera nulidade imediata, uma vez que podem ser corrigidos

⁵⁴ Curso de Processo Administrativo Tributário, pág. 28.

⁵⁵ Damásio E de Jesus. Código de Processo Penal, pág. 38.

pelo próprio agente fiscal autuante ou por seu chefe imediato, com notificação do contribuinte e devolução do prazo para defesa.

O infrator deve tomar conhecimento, para se defender amplamente do fato que se lhe imputa e, uma vez descrito na peça inaugural o fato infracional com todas as suas circunstâncias, evidentemente que a errada declinação do dispositivo legal não lhe trará prejuízos⁵⁶. O infrator se defende da imputação da infração contida no auto, não do artigo de lei referido pela fiscalização.

Intimação, nos termos do artigo 234 do Código de Processo Civil, é o ato pelo qual se dá ciência a alguém dos atos e termos do processo, para que faça ou deixe de fazer alguma coisa. Assim, a intimação científica o infrator dos fatos apurados na autuação lavrada e lhe proporciona o direito do exercício de defesa de acordo com o prazo legal.

O autuado será intimado da lavratura do Auto de Infração por uma das seguintes modalidades: I) pessoalmente, no ato da lavratura, mediante entrega de cópia do auto de infração ao próprio autuado, seu representante, mandatário ou preposto, contra-assinatura-recibo datado no original, ou menção da circunstância de que houve impossibilidade ou recusa de assinatura; II) por via postal registrada, acompanhada de cópia do auto de infração, com aviso de recebimento a ser datado, firmado e devolvido pelo destinatário ou pessoa de seu domicílio; III) por edital publicado no Diário Oficial, de forma resumida, quando improficuos quaisquer dos meios previstos nos incisos anteriores. O edital de intimação deve conter o número do auto de infração, nome e endereço do autuado, número de inscrição no cadastro, se houver, valor do tributo e da multa exigidos e o prazo para pagamento ou apresentação de defesa.

Independentemente de qualquer pedido escrito, deve a Administração Tributária dar vista do auto de infração e do processo, ao autuado, seu representante, mandatário ou preposto, durante a fluência dos prazos, quer para apresentação de defesa, quer para interposição de recurso.

É direito de qualquer pessoa submetida à legislação tributária conhecer a identidade das autoridades e pessoas a serviço da Administração Tributária, sob cuja responsabilidade estiverem os procedimentos de gestão tributária, nos quais tenha condição de interessado, desta forma, a assinatura do agente fiscal e a indicação de seu cargo ou função constituem formalidades essenciais à validade do auto de infração e as omissões implicam em sua nulidade.

⁵⁶Processo Penal – Fernando da Costa Tourinho Filho, pág. 500.

A assinatura permite identificar com precisão o agente fiscal e, conseqüentemente, a avaliação da sua competência para o exercício de tal poder ou eventuais causas de impedimento e suspeição. O auto de infração é um ato de autoridade, implica em responsabilidade funcional, portanto deve ser assinado por um servidor da administração pública, devidamente identificado. Inadmissíveis se mostram às autuações realizadas mediante carimbo, sem a assinatura do agente responsável pela lavratura do auto de infração. A indicação do cargo ou da função do agente se mostra necessária para a confirmação da competência do agente fiscal, uma vez que não é todo e qualquer servidor que tem poderes para fiscalização.

Para José Souto Maior BORGES “entre as exigências formais do auto a legislação normalmente inclui a assinatura do autuante e a indicação do seu cargo. Este requisito, porque ligado à competência administrativa para a autuação, é nesse sentido, um requisito externo ou extrínseco ao auto”⁵⁷.

A assinatura do infrator ou do seu representante, mandatário ou preposto no auto de infração é garantia legal de que a intimação da autuação foi devidamente concretizada e oportunizado lhe foi o exercício do direito de defesa e do contraditório. Na hipótese de recusa ou na impossibilidade de oposição da assinatura, deve o agente fiscal relatar a ocorrência, descrevendo as circunstâncias das omissões e de preferência colher assinaturas de testemunhas, apesar da fé pública que possui. A assinatura do autuado não constitui formalidade essencial à validade do auto de infração, não implicará em confissão e nem a sua falta ou recusa implicará em nulidade do auto ou agravamento da infração.

A autuação fiscal constitui-se em ato administrativo vinculado, assim, somente pode ser arquivada ou cancelada mediante despacho da autoridade administrativa e nos termos das disposições legais.

⁵⁷ Lançamento Tributário, pág. 162.

CAPÍTULO II

ILÍCITO TRIBUTÁRIO

1. Ilícito tributário

Ato ilícito é o praticado contra a ordem jurídica vigente em uma sociedade organizada. Caracteriza-se pela violação das normas jurídicas disciplinadoras das relações jurídicas individuais ou coletivas. Para Silvio RODRIGUES “é aquele ato humano que não se acomoda com a lei provocando um resultado que se não afaz à vocação do ordenamento jurídico”.

É parte integrante do ordenamento jurídico, nos termos das lições de Hans KELSEN: “somente pelo fato de uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica ser feita pressuposto de um ato de coação, estatuído pela mesma ordem jurídica é que ela é qualificada como ilícito ou delito”⁵⁸. Assim, o ilícito não está fora do direito, pelo contrário, é parte integrante do mesmo. “O ilícito aparece como um pressuposto (condição) e não como uma negação do Direito; e, então, mostra-se que o ilícito não é um fato que esteja fora do Direito e contra o Direito, mas é um fato que esta dentro do Direito e é por este determinado”⁵⁹.

A análise da norma jurídica permite diferenciar o ato lícito do ilícito, uma vez que o primeiro abrange tudo o que está autorizado por normas positivas e também o que não está por elas proibido, por outro lado, o segundo abrange somente o que está proibido ou não permitido pelo direito positivo.

Segundo Edmar Oliveira Andrade FILHO “para se identificar o que é lícito é possível lançar mão de uma norma geral inclusiva, que pode ser traduzida no enunciado de que “tudo o que não está proibido é permitido”. Para identificação do ilícito, ao contrário, essa norma geral tem caráter exclusivo (excludente) que permite considerar como tal apenas e tão-somente as ações ou omissões que a norma positiva (regra ou princípio) prescreve como tal, excluindo-se tudo o mais”. No entanto, adverte que a norma geral inclusiva ou exclusiva não resolve todos os problemas decorrentes da indeterminada fronteira entre o lícito e o ilícito, uma vez que as normas em geral são vertidas em linguagem que padecem de vaguidade

⁵⁸ Teoria Pura do Direito pág. 166.

⁵⁹ Teoria Pura do Direito, pág. 166.

e ambiguidade e necessitam de valorações que variam de caso para caso e de pessoa para pessoa⁶⁰.

Várias teorias foram elaboradas para se traçar uma linha divisória entre ilícitos penais, civis e administrativos, no entanto, nenhuma resistiu às críticas. Tradicionalmente utilizavam os seguintes argumentos: Os ilícitos penais ou criminais são atos mais graves, que ofendem os interesses sociais, com sanção penal mais severa e que somente pode ser aplicada pelo Poder Judiciário. Provocam reprovação e alarma social maior em função de que gera um sentimento pessoal e patrimonial de insegurança aos cidadãos. Os ilícitos civis são atos contrários à ordem civil, com ofensa a direito privado, cuja sanção tem natureza ressarcitória, fixada em lei ou em contrato, por disposição de vontade das partes. Os ilícitos administrativos são atos contrários à ordem administrativa, com sanção mais branda, aplicada diretamente pela autoridade administrativa, com base no seu poder de polícia, sem depender de prévia autorização do Poder Judiciário, que somente realiza o seu controle quando instigado, visto que nenhum ato ou fato poderá ser excluído da sua apreciação.

Atualmente, é entendimento pacífico que ontologicamente não existe distinção entre o ilícito penal, civil, administrativo, tributário ou qualquer outro. A ilicitude é uma só. Conforme leciona Aníbal BRUNO: “não há diferença em substancia entre ilícito penal e ilícito civil, O que os distingue é antes de tudo uma questão de grau que de essência. Todo ilícito é uma contradição à lei, uma rebelião contra a norma, expressa na ofensa ou ameaça a um bem ou interesse por esta tutelado. A importância social atribuída a esse bem ou interesse jurídico é, em grande parte, o que determina a natureza da sanção – civil ou penal. É uma questão de hierarquia de valores. Ao legislador é que cabe, tomando em considerações condições do momento, fixar que espécies de bens jurídicos devem ser levados à tutela penal e, portanto, a que determinados fatos se atribuirá o caráter de crime. Mas afinal a pena é um recurso extremo de que se vale a legislador quando de outro modo não lhe seria possível assegurar a manutenção da ordem jurídica. A sua oportunidade é marcada pela insuficiência da sanção civil⁶¹.”

A qualificação de que um ato ilícito é de natureza penal ou administrativa é meramente política, ou seja, compete ao legislador avaliar a maior ou a menor gravidade de certa conduta ilícita e, conseqüentemente, fixar-lhe a pena que entenda mais justa. De acordo com Ângelo DUS “as sanções administrativas são as que o legislador, em seu juízo

⁶⁰ Infrações e Sanções Tributárias, pág. 35.

⁶¹ Direito Penal, 3ª edição, Forense: Rio de Janeiro, 1967, pág. 280.

essencialmente técnico-político, considerou como tais; e, nenhum fator que contribuiu para tal juízo possui um valor absoluto para poder, singularmente, determinar a natureza do ilícito, prescindindo dos critérios indicados pela lei (essencialmente o *nomen iuri*)⁶².

Desta forma, de acordo com a opção do legislador, podemos verificar que certos ilícitos tributários estão configurados somente em leis administrativas tributárias e são, em princípio, apreciados somente pela autoridade administrativa. Outros, além de configurarem ilícito tributário administrativo, podem também configurar ilícitos tributários penais ou criminais, submetidos à autoridade judiciária. Por último, certos ilícitos somente constituem crimes tributários, de competência exclusiva de apreciação do Poder Judiciário.

Essa possibilidade de serem fixadas várias sanções para o mesmo fato não é característica exclusiva do Direito Tributário, é inerente a todos os ramos de direito. O indivíduo que atropela e cause ferimento em pedestre pode ser compelido a pagar o tratamento necessário e a indenizá-lo (sanção civil), pode ter a sua carteira de habilitação apreendida (sanção administrativa) e pode ainda ser condenado a cumprir determinada pena de prisão (sanção penal).

Como se denota, os atos ilícitos penais, civis e administrativos são independentes e não se excluem, mesmo não sendo penalizados por determinado ramo de direito, em razão de determinados motivos, podem ser penalizados por outro. A absolvição no Direito Penal por falta de prova não elimina a possibilidade de condenação no Direito Civil e no Direito Administrativo.

Essa situação não vigora no Direito Tributário Espanhol em função do “principio de no currencia”, que dispõe que a sentença condenatória penal impede a imposição de sanção administrativa (art. 180 da Ley 58/2003). Segundo a legislação espanhola, se a Administração Tributária estimar que a infração poderá constituir delito contra a Fazenda Pública, passará a investigação da culpa à jurisdição competente ou remeterá o expediente ao Ministério Fiscal. Absterá de seguir no procedimento administrativo, que ficará suspenso enquanto a autoridade judicial não se pronunciar. Definindo pela inexistência de delito, a Administração Tributária iniciará ou continuará suas atuações de acordo com os fatos que os tribunais consideraram provados, bem como voltará a contar o prazo de prescrição a partir o momento em que estava suspenso.

⁶² Apud. Gaetano Paciello. Sanções Tributárias, pág. 101.

Analisando a legislação tributária vigente, verificamos que determinados ilícitos tributários estão tipificados apenas em leis administrativas tributárias e, conseqüentemente, são apreciados somente pelos órgãos administrativos tributários. A classificação errônea de um produto na tabela do IPI (TIPI) com o recolhimento do tributo a menor é infração puramente tributária administrativa, sujeita tão só à sanção administrativa tributária.

Outros, além de configurarem ilícitos tributários administrativos, também estão sujeitos à jurisdição penal, de competência do Poder Judiciário, visto que são tipificados pela legislação como crime contra a ordem tributária, contra a administração em geral e contravenção. A falsificação de uma guia de recolhimento do ICMS gera consequência administrativa tributária com a obrigação do recolhimento do tributo devido e também penal, visto que tal conduta tipifica crime previsto em lei penal especial.

Leciona José Souto Maior BORGES que “a infração tributária pode ser exclusiva ou “autônoma”, no sentido de que o respectivo ilícito não terá reflexos de ordem penal ou contravencional. Mas pode ser definida cumulativamente em norma administrativas tributárias e em nome penal tributária. Nem todo ilícito tributário é tipificado como crime, Entretanto, mesmo no sentido específico e estrito do Direito Penal, algumas formas de ilícito tributário são definidas como crimes de sonegação fiscal”⁶³.

Por último, determinados ilícitos tributários constituem exclusivamente crimes tributários e como tal são apreciados e julgados somente pelo Poder Judiciário. A exigência consciente de um imposto indevido por parte do funcionário público tipifica o crime de excesso de exação⁶⁴, sancionado somente pela legislação penal, sem qualquer procedimento administrativo com relação à obrigação tributária. Poderá haver processo disciplinar com relação à situação funcional do agente, mas não um processo tributário.

Normativamente os ilícitos tributários estão previstos nas próprias leis instituidoras dos tributos, geralmente, em capítulo específico denominado das Infrações e das Sanções. Os ilícitos penais ou criminais, envolvendo matéria de ordem tributária encontram-se regulamentados nos artigos 1º, 2º e 3º, da 8.137/90, que tratam dos “Crimes Contra a Ordem Tributária” e no Código Penal.

⁶³ Lançamento Tributário, pág. 158.

⁶⁴ Art. 316, § 1º do CP – “Se o funcionário 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”.

2. Tratamento jurídico

Não existe diferença substancial ou ontológica entre o ilícito tributário e o ilícito penal. Entre um e outro, sobressai somente a quantidade ou intensidade da sanção penal, que por restringir a liberdade da pessoa, se mostra mais grave, entretanto, ambos, dentro do ordenamento jurídico, caracterizam condutas antijurídicas.

De acordo com Luiz Dias Martins FILHO, “a antijuridicidade do fato não se restringe apenas ao Direito Penal, a ilicitude decorrente de infração ocorre em todos os ramos do Direito. O antijurídico não è a negação do Direito, mas sim tem posição intra-sistêmica no Direito”⁶⁵. Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, manifestado no Recurso Especial n. 39.155-0/PE: “a punição administrativa guarda evidente afinidade, estrutural e teológica, com a sanção penal”.

As diferenças existentes são meramente formais em função da separação didática das matérias no sistema jurídico. Analisando as disposições constitucionais e infraconstitucionais que normatizam os regimes jurídicos dos ilícitos tributários e dos ilícitos penais, encontramos vários pontos que estabelecem com clareza diferenciações formais entre um e outro.

A competência legislativa é um ponto. Os ilícitos tributários estão espalhados por campo legislativo muito mais amplo em decorrência da distribuição da competência constitucional para a instituição de tributos, entre a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios, assim, estão previstos em leis federais, estaduais, distritais e municipais. Diferentemente, no Direito Penal, os crimes e as contravenções são previstos somente em leis nacionais, seja no Código Penal, norma geral, seja em leis especiais⁶⁶.

A competência legislativa em matéria penal é privativa da União Federal, nos termos do art. 22, I, da Constituição Federal, ou seja, somente a União Federal pode legislar sobre crime e contravenção penal e, conseqüentemente, a tipificação dos crimes contra a ordem tributária somente pode ser efetuada por lei federal.

⁶⁵ Sanções Administrativas Tributárias, pág. 293.

⁶⁶ Art. 12. As regras gerais deste código aplicam-se aos fatos incriminados por lei especial, se esta não dispuser de modo diverso.

Por outro lado, diante do princípio federativo⁶⁷, a competência para legislar sobre matéria de direito tributário é concorrente entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, desta forma, cada ente político tributante tem poderes constitucionais específicos para criar e instituir os tributos de sua competência. A competência tributária que se expressa através da aptidão de criar e instituir os tributos distribuídos constitucionalmente alcança, de forma inexorável, a competência para o estabelecimento das normas sancionatórias administrativas dos ilícitos tributários⁶⁸.

Desta forma, a União legisla sobre os ilícitos nas áreas dos impostos de importação, exportação, renda, produtos industrializados, operações financeiras, propriedade rural e grandes fortunas; das taxas; da contribuição de melhoria e das contribuições sociais, interventivas e corporativas. Os Estados e o Distrito Federal legislam sobre os ilícitos nas áreas dos impostos de circulação e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, de propriedade de veículo automotor e de transmissão causa “mortis” e doação; das taxas; da contribuição de melhoria e da contribuição social do servidor público estadual quando vinculado a regime próprio. Os Municípios e o Distrito Federal legislam sobre os ilícitos nas áreas dos impostos de serviços, propriedade urbana e transmissão “inter vivos” de imóveis; das taxas; da contribuição de melhoria, contribuição social do servidor público municipal quando vinculado a regime próprio e contribuição de iluminação pública.

Outra diferença básica entre os ilícitos penais e os ilícitos tributários é a competência jurisdicional para a aplicação da norma jurídica ao caso concreto. Tipificada a conduta praticada pelo sujeito passivo como crime tributário, a competência para a aplicação da norma penal é exclusiva do Poder Judiciário. Tipificada a conduta como infração meramente

⁶⁷ O princípio federativo está expresso no artigo 1º da Carta Magna, que estipula o Brasil como uma República Federativa, composta pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. É complementado pelo artigo 18, ao prevê que a organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos e possuidores da tríplice capacidade de auto-organização e normatização própria, auto-governo e auto-administração. (Alexandre de Moraes. Direito Constitucional, pág. 268).

⁶⁸ A situação também encontra-se presente na Argentina, por adotar também o princípio federativo, conforme informa Giuliani FONROUGE: “Efetivamente, quando a Argentina adotou a organização que a rege, as Províncias confiaram ao governo nacional certas faculdades entre as quais se encontra a de editar o código penal (art. 67 inciso XI da Constituição Argentina), porém, se reservaram aquelas que não forem matéria de expressa delegação (art. 104). Como o poder de criar impostos não foi delegado por ser inerente à soberania das províncias, é indiscutível que estas podem legislar a este respeito, assim como também sobre a aplicação de sanções ou penas para assegurar seu cumprimento, segundo a interpretação da Corte Suprema argentina; de maneira, pois, que se as sanções fiscais pertencessem à matéria regida pelo código só poderiam ser estabelecidas por lei do Congresso e não pelas leis estaduais (art. 108)”. Tal situação não se apresenta nos denominados estados unitários, como Alemanha, Itália, França, Espanha e Uruguai (Conceito de Direito Tributário, pág. 223).

administrativa, a competência para a aplicação da norma é da autoridade administrativa⁶⁹, sem prejuízo de posterior apreciação pelo Poder Judiciário, em função do princípio da garantia de jurisdição, que veda a exclusão de qualquer litígio do Poder Judiciário⁷⁰.

Outro critério de diferenciação entre o ilícito tributário e o penal situa-se no aspecto volitivo do agente. A responsabilidade penal é subjetiva, o que exige a investigação do elemento volitivo do agente, se culposo ou doloso, cujo ônus da prova é sempre da autoridade acusadora. A responsabilidade tributária é objetiva/subjetiva, não exigindo, inicialmente, a identificação da intenção do agente, basta a mera execução do ato, seja a título omissivo ou comissivo, para a caracterização da infração, entretanto, possibilita ao acusado a prova de causas de exclusão de culpabilidade.

Também se diferenciam quanto às sanções cominadas. Os ilícitos penais são sancionados com penas restritivas ou privativas de liberdade em muitos casos, já os ilícitos tributários são sancionados com penas de natureza patrimonial, que afetam a atividade econômica do infrator.

3. Regime Jurídico

Verificada a ocorrência da não observância da legislação tributária, surge para o Estado o dever de apurar a infração praticada e de imputar a sanção fiscal prevista.

Este dever, como já assinalamos, decorre do poder potestativo do Estado, como órgão garantidor do ordenamento jurídico e está submetido ao chamado regime jurídico punitivo, designado por Geraldo ATALIBA como conjunto de preceitos constitucionais e legais que estabelece limites procedimentais, processuais e substancias à ação do Estado no exercício do *jus puniendi*⁷¹.

Este direito de reprimir conduta ilícita tributária chegou a ter na doutrina diversos enquadramentos jurídicos, tais como: a) capítulo de direito penal; b) capítulo de direito administrativo; c) capítulo de direito tributário.

⁶⁹ Assim dispõe as legislações tributárias, entre elas o Regulamento do Imposto de Renda, ao estipular que as multas e penas disciplinares serão aplicadas pelas autoridades competentes da Secretarias da Receita Federal aos infratores, sem prejuízo das sanções das leis criminais violadas (art. 944).

⁷⁰ Art. 5º, XXXV da CF – “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

⁷¹ Estudos e Pareceres de Direito Tributário. Vol. 2. pág. 262.

O enquadramento dos ilícitos tributários como capítulo de Direito Penal vem da doutrina alemã, que arrola os seguintes argumentos de acordo com Giuliani FONROUGE: a) o legislador fiscal e o legislador penal têm em mira o mesmo objetivo, consistente em restringir a liberdade de ação dos indivíduos em favor do bem público e proteger os interesses superiores de ordem moral; b) a faculdade de arrecadar impostos constitui um direito pecuniário do Estado e as receitas produzidas a esse título correspondem à riqueza da comunidade; desse modo as infrações às normas fiscais caracterizam verdadeiros delitos contra o patrimônio, de natureza análoga aos de direito comum; c) mais que perturbar o funcionamento do organismo estatal, o infrator fiscal trata de ilidir uma diminuição de sua riqueza pessoal (capital ou renda), impulsionado, portanto, pelos mesmos motivos que justificam as penalidades ordinárias⁷².

Para Sainz BUJANDA a infração criminal e a infração tributária possuem a mesma identidade substancial, não existindo uma linha divisória entre uma e outro, assim: “sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal”⁷³.

Neste mesmo sentido leciona Miguel S. MARIENHOFF: “La naturaleza de la potestad sancionadora es decididamente “penal”. Pero esta penalidad, en cuanto a su contenido, no incluye los delitos, sino tan sólo las faltas, quedando entonces expedita la acción de los tribunales judiciales para castigar las acciones que trascienden de lo ilícito administrativo y entren en el campo de lo penal sustantivo”⁷⁴.

James GOLDICHIMIDT separa o que seja conduta administrativa daquilo que constitui delito criminal. A primeira é definida como a omissão de prestar ajuda a administração estatal dirigida a favorecer o bem estar público ou do Estado enquanto a segunda consiste no desrespeito aos bens jurídicos que gozam de proteção penal por si mesmo. Baseado em tal distinção, define o direito penal administrativo como “o conjunto daquelas disposições pelas quais a administração estatal, encarregada de favorecer o bem-estar público ou do Estado, vincula, à transgressão de uma disposição administrativa, como suposto de fato, uma pena como consequência administrativa”⁷⁵.

⁷² Conceito de Direito Tributário, pág. 224.

⁷³ Hacienda e Derecho, Tomo II, pág. 213.

⁷⁴ Tratado de Derecho Administrativo, pág. 629.

⁷⁵ Giuliani Fonrouge. Conceito de Direito Tributario, pág. 239/230.

Para Giuliani FONROUGE as sanções fiscais derivam do poder tributário estatal, assim não pertencem ao Direito Penal Comum, nem ao direito Administrativo ou ao Direito Econômico e, por conseguinte, nem ao Direito Penal Administrativo. “Infringir ou transgredir disposições fiscais, seja em seu aspecto mais grave de ações dolosa ou enquanto se refira as normas complementares para assegurar sua efetividade, não importa uma simples desobediência às ordens de autoridade, como pretende a doutrina administrativa alemã, mas sim no rompimento de um verdadeiro dever social, como se dá ao omitir-se o pagamento dos tributos, essenciais à manutenção dos Estados”⁷⁶.

Segundo o doutrinador paraguaio Carlos A. MERSÁN⁷⁷ “as ilicitudes devem ser examinadas unitariamente, como referidas ao Direito Tributário, mesmo que as sanções se apliquem em alguns casos aos delitos e em outros às contravenções ou às faltas. A unidade do Direito Tributário exige que ambas as classes de repressões se estudem como fazendo parte do próprio Direito Tributário, dando-lhe a hierarquia de um ramo independente, integrando à árvore do Direito Tributário e não, como expressa Fonrouge, como um simples capítulo de tal disciplina jurídica”.

Para Ruy Barbosa NOGUEIRA, as chamadas infrações tributárias são os desatendimentos das obrigações tributárias principais ou acessórias e as penalidades para essas ações ou omissões estão previstas nessa mesma legislação administrativa tributária. Portanto, todas as ações ou omissões contrárias aos dispositivos das leis tributárias materiais ou formais caracterizadas como infrações tributárias e punidas com sanções administrativas, estão no campo do Direito Administrativo Tributário Penal⁷⁸.

Na Espanha, a Lei Geral Tributária n. 58/2003, em seu artigo 178, resolveu este problema de enquadramento, ao dispor expressamente que “la potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no currencia”.

Na Itália, a questão também se mostra superada com a edição do Decreto Legislativo n. 472/97, que estabelece disposições gerais em matéria de sanções administrativas por violações de normas tributárias. No

⁷⁶ Giuliani Fonrouge – apud Hector Villegas, pág. 30.

⁷⁷ Direito Tributário, 2ª edição, 1988, Revista dos Tribunais.

⁷⁸ Curso de Direito Tributário, pág. 198.

artigo 1º, define o seu objeto: “Il presente decreto stabilisce le disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria”.

No Brasil, esta parte do direito encontra-se disciplinada pelo Direito Tributário, através do Código Tributário Nacional, pela legislação tributária de cada ente tributante e complementada pelos demais ramos do direito, entre eles, o Administrativo e o Penal. O Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, já manifestou que o seu regime jurídico é de natureza administrativa, do qual faz parte o Direito Tributário, com aplicação subsidiária do Direito Penal.

4. Aplicação subsidiária do Direito Penal

Considerando a unidade do ordenamento jurídico e a inexistência de uma sistematização dos ilícitos tributários, devem ser aplicados às infrações e às sanções tributárias todos os princípios de direito compatíveis com a disciplina jurídica, independente de ser específico a um determinado ramo de direito.

Esta também é a opinião de Luiz Flávio GOMES: “Exatamente por que não existe diferença ontológica entre crime e infração administrativa ou entre sanção penal e sanção administrativa é que irrefutavelmente temos que concluir: todas as garantias do Direito Penal devem valer para as infrações administrativas. Princípios como os da legalidade, tipicidade, proibição da retroatividade, da analogia, do ‘ne bis in idem’, da proporcionalidade, da culpabilidade etc. valem integralmente inclusive no âmbito administrativo”⁷⁹.

No mesmo sentido leciona Celso Antonio Bandeira de MELLO: com “efeito, seja porque tais cânones (ou ao menos alguns deles) representam na verdade princípios gerais de direito, ou especificamente de direito sancionador – caso em que, para serem aplicáveis, nem ao menos seria indispensável a referência que a Constituição lhes faz -, seja porque em face da previsão constitucional em matéria de direito criminal, há de ser feita aplicação analógica ao direito administrativo sancionador, dada a similitude de razões presentes em uma e outra hipóteses...”⁸⁰.

⁷⁹ Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: Direito penal empresarial (Tributário e das relações de consumo). Coord. ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 1995, p. 95/96.

⁸⁰ O Princípio da Legalidade e Algumas de suas Consequências para o Direito Administrativo Sancionador, n. 1, Del Rey: Belo Horizonte, 2003, p. 70.

Miguel S. MARIENHOFF leciona que “como consecuencia de la naturaleza penal de la potestad sancionadora, las sanciones a imponés deben fundarse em preceptos de que reúnan los requisitos substanciales de toda norma penal válida; del mismo modo, en la aplicación de esas normas han de respetarse los principios del debido proceso legal, y, dentro de éstos, el de la libre defensa en juicio”⁸¹.

A natureza jurídica administrativa do poder do Estado em sancionar os ilícitos tributários não exclui a possibilidade da aplicação subsidiária dos princípios que regem o Direito Penal nas questões pertinentes à imputação da infração tributária.

O Direito Italiano, apesar de reconhecer a natureza administrativa das sanções tributárias pelos atos ilícitos não delituosos, determina a aplicação de critérios do Código Penal para a apuração da imputabilidade do infrator, conforme dispõe o artigo 4º do Decreto Legislativo 472/97: “Non può essere assogettato a sanzione chi, al momento incui há commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel código penale, la capacita di intendere e di volere”.

O Código Tributário Nacional não contém disposição semelhante, no entanto, analisando suas normas, constatamos que vários institutos e princípios do Direito Penal foram acolhidos pelo ordenamento jurídico tributário, cujas análises serão efetuadas nos momentos oportunos, dentre eles, destacamos: a) princípio da legalidade (art. 97, V); b) princípio da tipicidade; c) princípio da retroatividade da lei mais benigna (art. 106, II); d) *in dubio pro reo*, ou seja, na dúvida a lei sancionatória deve ser interpretada de maneira mais favorável ao infrator quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação (art. 112).

Ademais, não se deve olvidar que no campo tributário, a integração é uma exigência do inciso III do artigo 108 do Código Tributário Nacional, o qual prescreve que na interpretação e aplicação das leis tributárias devem ser considerados os princípios gerais de direito público do qual faz parte o Direito Penal.

⁸¹ Tratado de Derecho Administrativo, pág. 629.

CAPÍTULO III

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Infração Tributária

Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de uma norma jurídica estabelecida. A sua natureza é determinada de acordo com o ramo do direito violado, quer seja penal, civil, comercial, administrativo, tributário ou outros.

Tratando-se de infração tributária, as normas jurídicas violadas são as estabelecidas e disciplinadas pelas leis tributárias. Neste mesmo sentido leciona Paulo de Barros CARVALHO: “definimos a infração, portanto, como toda ação ou omissão que, direta e indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em lei fiscais”⁸².

Para Ives Gandra da Silva MARTINS e Fátima Fernandes Rodrigues de SOUZA no “campo do direito tributário, a regra sancionatória descreve um fato que consubstancia no descumprimento de um dever estipulado na regra-matriz de incidência, ou a não-prestação do objeto da relação jurídica-tributária. Tal conduta é que se denomina ilícito ou infração tributária”⁸³.

Segundo Peres de AYALA e Eusébio GONZALEZ a Lei Geral Tributária no art. 77 define o que deve entender por infrações tributárias. São infrações tributárias as ações e omissões voluntárias e antijurídicas tipificadas nas leis de natureza fiscal e nos regulamentos de cada tributo. Definição claramente inspirada no Código Penal⁸⁴.

A infração tributária se realiza pela inobservância ou descumprimento da obrigação tributária, que tem como objeto a prestação pecuniária compulsória denominada tributo ou, ainda, dos deveres de fazer ou não fazer referentes à instituição, cobrança e arrecadação de tributos, denominados de deveres instrumentais. Assim, infração tributária consiste em ações e omissões contrárias aos dispositivos das leis tributárias materiais ou formais e, conseqüentemente, punidas com as sanções administrativas tributárias.

⁸² Curso de Direito Tributário, pág. 553.

⁸³ Incentivo Fiscal – Parecer publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas. Revista dos Tribunais. Vol. 47, novembro-dezembro, pág. 289.

⁸⁴ Curso de Derecho Tributario, pág. 376.

Possui importância vital no ordenamento jurídico tributário, visto que é através dela que o Estado disciplina os ilícitos fiscais que possam ser cometidos pelos contribuintes, podendo, assim, impor-lhes um castigo ou prevenir a sua prática. Para poder impor corretamente a sanção, deve-se considerar primeiramente os princípios e as características fundamentais que regem as infrações.

Conforme demonstrado no capítulo anterior, não existe ontologicamente diferença entre o ilícito tributário e o ilícito penal, assim também, não há diferença entre infração tributária e crime fiscal. Ambos decorrem da inobservância de prescrição normativa, em virtude da ocorrência de dado fato descrito na hipótese de incidência tributária, quer seja com relação à obrigação principal, quer seja com relação aos deveres instrumentais e formais.

De acordo com Heleno Taveira TORRES “como é sabido, do ponto de vista da ilicitude, não se destaca qualquer diferença substancial entre infrações penais e infrações administrativas, cabendo falar numa “unidade funcional” do fenômeno sancionador, mesmo que este materialmente possa diferenciar-se em razão dos interesses sociais envolvidos, que apelam para sua tipificação penal”⁸⁵.

Atualmente, no direito pátrio, a única diferença existente é quanto à sistematização do regime jurídico a que estão submetidos, uma vez que os ilícitos tributários definidos como crimes estão sujeitos as normas penais gerais estatuídas no Código Penal e em lei especiais, por outro lado, os ilícitos tributários definidos como infrações carecem de uma sistematização do seu regime jurídico em diploma jurídico próprio, como acontece na Itália, através do Decreto Legislativo 472, de 18 de dezembro de 1997, em Portugal, com a Lei n. 15, de 05 de junho de 2001, que estabelecem o Regime Geral da Infrações Tributárias e na Espanha, através da Lei n. 58, de 17 de dezembro de 2003, regulamentada pelo Decreto n. 2.063, de 15 de outubro de 2004, que aprovou o Regulamento Geral do Regime Sancionador Tributário.

De acordo com as normas tributárias que definem as obrigações e os deveres instrumentais, as infrações se materializam: 1) por atraso do pagamento do tributo devido; 2) por falta do pagamento ou pagamento a menor; 3) por descumprimento dos deveres instrumentais.

⁸⁵ Pena de Perdimento de Bens e Sanções Interventivas em Matéria Tributária. Repertório de Jurisprudência IOB – 1ª Quinzena de Outubro de 2007 – 19/2007 – Volume I

1.1. Infração por atraso no pagamento do tributo

Obrigação tributária é o vínculo jurídico em virtude do qual o fisco (sujeito ativo) pode exigir de uma pessoa (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nas condições previstas em lei (causa). Nas lições de Aires F. BARRETO “a obrigação tributária tem os mesmos contornos e características que demarcam as obrigações em geral. Podem expressar-se, porém, tanto, em um dar, um fazer ou não fazer. Em certos aspectos, porém, difere da obrigação de cunho privado”⁸⁶.

Entre a obrigação de direito privado e a obrigação tributária, identificamos algumas características distintas: a) nascimento - o nascimento da obrigação do direito privado é *ex voluntate*, decorre da manifestação de vontade das partes e através de um negócio jurídico. A obrigação tributária é *ex lege*, decorre da lei, que prevê uma conduta, que ao ser realizada, leva ao nascimento da obrigação; b) apuração - a apuração da obrigação privada é efetuada pelas partes e facultativa, na tributária, o procedimento do lançamento é obrigatório e vinculado; c) exigibilidade - a exigibilidade na obrigação privada é facultativa, na tributária é vinculada e obrigatória; d) inderrogabilidade – privada – pode ser dispensada; tributária – só com autorização legal; e) executoriedade – privada – em alguns casos precisa de processo de conhecimento; tributária – inscrita em dívida ativa, torna-se título executivo.

A obrigação tributária principal é aquela cujo conteúdo obrigacional prevê a satisfação do próprio tributo, com o seu recolhimento aos cofres públicos no prazo legal. Ou seja, é a obrigação legal que a parte tem de recolher determinada quantia em dinheiro ao Estado, uma vez que tributo é uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir⁸⁷.

Este recolhimento deve ser efetuado dentro de um determinado prazo estabelecido em lei. O não pagamento do tributo devido pelo sujeito passivo no prazo legal, pela simples omissão, sem qualquer conduta positiva, caracteriza a denominada infração “por atraso no pagamento do tributo devido”, sujeita à multa de mora⁸⁸.

⁸⁶ Curso de Direito Tributário Municipal, pág. 122.

⁸⁷ Art. 3º do CTN - “tributo é uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa vinculada”.

⁸⁸ Art. da Lei n. 9.430/96. “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso”

A infração por atraso no pagamento do tributo possui a seguinte estrutura normativa: critério material – deixar de pagar o tributo; critério temporal – termo final do prazo de pagamento do crédito tributário; critério espacial – lugar do pagamento⁸⁹.

Para Giuliani FONROUGE⁹⁰, em princípio, a falta de pagamento de tributo em tempo e forma adequada constitui uma infração punível, por importar uma transgressão ao dever jurídico-social de contribuir para sustentação do Estado e, em tal aspecto, deve ser incluído na parte penal da matéria tributária. A par disso, existe outro aspecto que é a lesão patrimonial que sofre o Estado pela falta de pagamento oportuno da obrigação, surgindo a responsabilidade pelos danos e interesses que a morosidade causa ao credor.

A infração “por atraso” no pagamento do tributo não se confunde com a infração “por falta” de recolhimento do tributo. Na primeira, inexistente dolo, a segunda caracteriza-se pela conduta antijurídica consistente no descumprimento intencional (dolo) da obrigação principal, com a finalidade de subtraí-la do fisco.

1.2. Infração por falta de pagamento ou pagamento a menor

O não pagamento do tributo devido no prazo legal ou o pagamento a menor não ocorre somente por omissão, pode se realizar também de forma intencional, sem qualquer fim específico (infração simples) ou em função de manobras deliberadamente dirigidas a esse propósito, ou destinadas a pagar tributo menor que aquele realmente devido (infração qualificada).

Ao atuar de forma positiva e com intenção deliberada de não pagar o tributo no prazo legal ou de pagá-lo em quantia inferior à verdadeiramente devida, sem qualquer artifício ou interesse, comete o sujeito passivo infração simples. Nesta hipótese, o sujeito passivo não realiza nenhuma manobra administrativa ou contábil com a intenção de não recolher o tributo devido, pelo contrário, cumpre todos os deveres instrumentais para a formalização do crédito tributário, inclusive, informa a Fazenda Pública o quanto devido, através da entrega das declarações exigidas, entretanto, simplesmente deixa de pagar o tributo, muitas vezes, incentivado pela própria Administração Pública, que tem concedido com frequência remissão e anistia de créditos tributários.

⁸⁹ Cf. Robson Maia Lins – Tese de Doutorado – A Mora no Direito Tributário, pág. 144.

⁹⁰ Derecho Financiero, pág. 207.

Se atua positivamente com intenção deliberada de não pagar o tributo no prazo legal ou de pagá-lo em quantia inferior à verdadeiramente devida, com interesses escusos, comete o sujeito passivo infração qualificada, caracterizada por quaisquer manobras artificiosas, com a finalidade de produzir ou facilitar a evasão total ou parcial dos tributos. Essas manobras são conceituadas pela legislação e pela doutrina como sonegação, simulação, fraude e conluio.

1.2.1. Sonegação

Sonegação em sentido amplo, de acordo com Alberto XAVIER é “toda e qualquer subtração de direito alheio, reportando-se a condutas que tenham ou sejam suscetíveis de ter como resultado o não-recolhimento ou o recolhimento a menor de tributos devidos, ou seja, “suprimir ou reduzir tributo”, para usar a expressão do art. 1º, da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990”⁹¹.

Em sentido estrito, constitui somente a subtração por ocultação de informações, conforme define a legislação do IPI: sonegação é “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: a) da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; b) das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

Comentando referida definição leciona Ruy Barbosa NOGUEIRA⁹² que “a sonegação somente pode ocorrer em relação a fato gerador já realizado. O que na verdade é “sonegado”, escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte. Somente depois de realizado o fato gerador é que pode nascer objetivamente à obrigação e ser subjetivamente atribuída a alguém. Não pode cometer sonegação quem não chegue a realizar o fato gerador, por que somente com ele nasce a obrigação”.

Sonegar é ocultar, esconder, é deixar de informar ou retirar do conhecimento do fisco os atos e os fatos que a lei tributária define como elementos integrantes da regra matriz de incidência, seja no antecedente ou no consequente, evitando, assim, a formalização da obrigação tributária e a cobrança do respectivo crédito. Caracteriza para o contribuinte uma violação aos deveres instrumentais e formais, pelos quais se concretiza o

⁹¹ Tipicidade, Simulação e Norma Antielisiva, pág. 81.

⁹² Curso de Direito Tributário, pág. 201.

dever de colaboração na descoberta da verdade material, através da prestação de informações e declarações verdadeiras.

1.2.2. Simulação

Simulação é instituto de Direito Civil, prevista no art. 167, como hipóteses de nulidade de negócio jurídico. De acordo com o referido dispositivo: É nulo o negócio jurídico simulado, mas substituirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: a) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; b) contiverem declarações, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; c) os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados. Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Para Sílvio de Salvo VENOSA “simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes. As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir *aparência*. Trata-se de declaração enganosa de vontade. A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Na simulação, há conluio. Existe um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio. A simulação implica, portanto, mancomunação”⁹³.

Da definição acima podemos extrair os seguintes requisitos para a sua ocorrência: a) intencionalidade na divergência entre a vontade e a declaração: livre consciência das partes de que a emissão da vontade não corresponde à vontade real; b) acordo simulatório: ajuste, pacto entre os contraentes, entre duas pessoas ou mais, contra terceiro, se uma só conhece o artifício malicioso das partes, trata-se de dolo e não simulação; e c) finalidade de enganar terceiro: intuito de enganar ou iludir terceiro.

Com relação ao primeiro requisito, vício da vontade, leciona Marco Aurélio GRECO que no atual momento constitucional, de alteração do Estado liberal clássico para o Estado Democrático de Direito, o conceito de simulação precisa ser “revisitado, pois não pode mais ser visto como vício da vontade, mas si como vício do motivo ou da causa do negócio”.

⁹³ Direito Civil – Parte Geral, pág. 467.

Segundo o autor “ao mencionar ‘motivo’, estou me referindo à figura semelhante àquela amplamente desenvolvida pela teoria do Direito Administrativo, que se apresentaria como a razão justificadora e informadora da operação. Nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, motivo é o “... antecedente, exterior ao ato, que transcorre na realidade empírica, servindo de suporte à expedição do ato”. Aquilo que poderia ser denominado de “razão suficiente”. Note-se que o motivo é exterior e antecedente ao ato. Portanto, não é motivo algo que procure justificar “o ato pelo ato”. Neste ponto, cabe também sublinhar que não é qualquer alegação ou “motivo abstrato” ou desvinculado da realidade dos fatos que atende ao requisito aqui examinado. Em poucas palavras, o que deve existir é um verdadeiro “motivo” e não um simples “pretexto”⁹⁴.

A simulação é classificada pela doutrina como absoluta, relativa, maliciosa e inocente. Na primeira, o negócio é inteiramente simulado, na realidade, não existe negócio encoberto porque realmente nada existe; na segunda, o negócio existe com roupagem diferente, no todo ou em parte; na terceira, a finalidade é prejudicar terceiro e na quarta, a finalidade é somente enganar.

Para José Eduardo Soares de MELO “a simulação é absoluta quando não se quer nenhum negócio (fingindo-se celebrar uma venda sem que realmente se pretenda vender ou constituir qualquer outra relação jurídica); e relativa, se se deseja negócio diferente do que integra a relação aparente (dou a “a” para encobrir doação a “b”), ou se qualquer outro elemento da relação é falso (o preço). Na situação referida existirá um negócio verdadeiro (dissimulado) concretizado ordinariamente numa contradecaração, e a ele sobreposto, escondendo-se o negócio aparente (simulado)”⁹⁵.

A simulação fiscal não difere da civil, na realidade utiliza-se do mesmo conceito, a única diferença é que o terceiro interessado é o fisco. É a prática de atos com o propósito de enganar o fisco sobre a existência de situação não verdadeira, procura-se aparentar o que não existe. Pode incidir sobre qualquer dos elementos da obrigação tributária, tais como o fato gerador, a base de cálculo, o sujeito passivo.

Com relação ao fato gerador, no caso *in concreto*, fato realizado, concretizado, obrigação tributária nascida, os autores do negócio real tentam dissimulá-lo, ocultá-lo ou encobri-lo sob o manto de outra operação aparente que não corresponde à vontade real (motivo – Marco Aurélio) e

⁹⁴ Planejamento Tributário, pág. 244/245.

⁹⁵ Curso de Direito Tributário, pág. 211.

cuja natureza é distinta do negócio jurídico tributado, tal como compra e venda simulada como doação ou vice-versa. Com relação à base de cálculo, simulação no preço da escritura com pagamento de valor diferente, a maior ou menor. Com relação ao sujeito passivo, importação efetuada por terceiro.

Com o objetivo de coibir tais atitudes no campo tributário, o legislador complementar acrescentou ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, o parágrafo único, com a seguinte redação: “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Constatando a autoridade administrativa qualquer conduta do sujeito passivo, com o objetivo de ocultar a existência da realização do ato ou de negócio jurídico, como fato gerador de determinado tributo, poderá desconsiderá-la e, concomitantemente, identificar a verdadeira situação existente. O mesmo procedimento será aplicado com relação à “natureza dos elementos constitutivos” da obrigação tributária que, para Alberto XAVIER “deve ser interpretado em sentido amplo, de modo a abranger a ocorrência do fenômeno simulatório em qualquer elemento da obrigação, de modo a que a expressão ‘natureza’ abranja não apenas a sua qualificação jurídica, mas qualquer aspecto relevante da sua identidade”⁹⁶.

A desconsideração não é sobre o ato ou o negócio jurídico concretizado, mas sobre a conduta, o procedimento do contribuinte realizado com a finalidade de ocultar o fato ocorrido. Assim, a autoridade administrativa não vai inovar o fato ocorrido, simplesmente vai retirar a cortina de fumaça que o encobre, como forma de escondê-lo da fiscalização tributária⁹⁷.

⁹⁶ Tipicidade da Tributação, Simulação e norma antielisa, pág. 58.

⁹⁷ A simulação quanto à pessoa do importador autoriza a aplicação da pena de perdimento, a teor do que dispõem os arts. 514, VI do Regulamento Aduaneiro e 105, VI do Decreto-Lei 37/66. 4. Deveras, ao autuar a empresa importadora, a Fiscalização o fez com fulcro na suspeita fática, qual seja a de que a importadora “não possui capital que comporte as operações de comércio exterior” (fls. 217). Assim, ante a suspeita de utilização de interposta pessoa, acarretando simulação na identificação do importador, foi lavrado o termo de apreensão das mercadorias em comento. O art. 105, VI, do Decreto-Lei retro transcrito autoriza a aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada na hipótese de “qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado”. O art. 514 do Regulamento Aduaneiro ostenta o seguinte teor: “Art. 514 - Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria (Decreto-Lei nº 37/66, art. 105, e Decreto-Lei nº 1.455/76, artigo 23, IV, e parágrafo único): (...) VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado” 5. A simulação quanto à identidade ou idoneidade do importador, realizando-se a importação através de terceiro, implica na falsidade quanto à documentação da empresa importadora. (REsp 529614/RS).

1.2.3. Fraude

Segundo De Plácido e SILVA a palavra fraude é originária do latim *faus, fraudis* (engano, má-fé, logro), que significa engano malicioso ou ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou para deixar de cumprir algum dever.

A fraude fiscal está definida pela legislação do IPI, no artigo 72 da Lei 4.502 de 1964, nos seguintes termos: “é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou evitar ou diferir o seu pagamento”.

Na fraude, o objetivo do sujeito passivo não é mais esconder da autoridade administrativa o conhecimento da ocorrência do fato gerador, como acontece na simulação, a ação ou a omissão visa escamotear o pagamento do tributo, com a prática de determinados atos ou sua abstenção, com finalidade de impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fator gerador da obrigação principal ou de reduzir o montante do tributo devido ou evitar ou diferir o seu pagamento.

Pela definição, a fraude pode ocorrer em dois momentos distintos: a) antes da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, mediante as condutas de impedir ou retardar e; b) após a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, mediante as condutas de excluir ou modificar as suas características essenciais.

A primeira hipótese (a) não tem aplicação no âmbito tributário, uma vez que qualquer ato praticado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato não gerador não produz nenhum efeito jurídico em relação à obrigação tributária, que somente nasce, efetivamente, com a sua ocorrência. Antes, nenhuma relação jurídica existe entre o contribuinte e o fisco, nenhum vínculo legal (obrigação *ex lege*) o obriga a uma determinada prestação.

Impedir significa impossibilitar a execução ou o prosseguimento de; servir de obstáculo a; embaraçar, estorvar; interromper, obstruir; opor-se não consentir; tornar impraticável. Por outro lado, retardar significa tornar tardio; atrasar, causar o atraso de; protelar, procrastinar, causar atraso no desenvolvimento⁹⁸. Pelas definições, a aplicação dos dois termos “impedir” e “retardar” somente podem ocorrer sobre aquilo que está em curso, em processo formativo, no caso, ao denominado “fato gerador pendente” do

⁹⁸ Dicionário Aurélio. Século XXI

art. 105 do CTN. No entanto, é entendimento pacífico na doutrina e na jurisprudência que não existe “fato gerador pendente”, todo fato gerador é instantâneo, realiza-se num determinado átimo de tempo⁹⁹.

Na segunda hipótese (b), ocorrido o fato gerador, nascida se encontra a obrigação tributária e, conseqüentemente, deve ser cumprida em todos os seus termos, assim, não pode o contribuinte praticar atos com objetivo de reduzir o montante do tributo devido, evitar ou diferir o seu pagamento, tais como falsificar documentos fiscais, prestar informações falsas ou inserir elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida.

1.2.4. Conluio

De acordo com Antonio Gonçalves FILHO, “conluio deriva do latim *colludium*, de *cum* e *ludus*, possui, originariamente, o sentido de com jogo. Em linguagem jurídica, tem, mais ou menos, esta significação, pois que conluio, com o mesmo sentido de colusão (arranjo, combinação), designa o concerto, conchavo ou cominação maliciosa ajustada entre duas ou mais pessoas, com o objetivo de fraudarem ou iludirem uma terceira pessoa, ou de se furtarem ao cumprimento da lei”¹⁰⁰.

Conluio é uma das circunstâncias qualificativas da infração. É o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos da sonegação ou fraude (Lei 4.502/64, art. 73). Refere-se à união de duas ou mais pessoas que visam praticar atos tendentes a obter o resultado de esconder da autoridade administrativa a ocorrência do fato gerador da obrigação ou escamotear o seu pagamento.

Paulo de Barros CARVALHO, chama a atenção que para a configuração da espécie, “necessário se faz à presença de dois ou mais agentes, com personalidades jurídicas distintas – pessoas físicas ou jurídicas, que concertam praticar a sonegação e a fraude, em benefício de

⁹⁹ A doutrina classifica o fato gerador em instantâneo, complexo e continuado. Instantâneo é o fato que se realiza numa só unidade de tempo, a consumação ocorre em um só instante, sem continuidade temporal, dando origem em cada ocorrência a uma obrigação tributária autônoma (ICMS e IPI); Complexivo é o fato que se realiza com a ocorrência de uma série de atos que se vão aperfeiçoando dentro de um determinado período (IR); Continuado é o fato que se exterioriza de forma contínua, que se prolonga no tempo e se renova à cada exercício (IPTU). Paulo de Barros CARVALHO não concorda com essa classificação. Após tecer consideráveis críticas, principalmente em função da importação da terminologia “complexivo”, entende que não existe fato que não seja instantâneo, visto que todo o evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante).

¹⁰⁰ Vocabulário Jurídico I – Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, pág. 145.

uma, de algumas, ou de todas”¹⁰¹, o que exige conseqüentemente o concurso de pessoas.

Por caracterizar ato intencionalmente praticado com o objetivo de ludibriar o fisco, é qualificado como infração grave e, conseqüentemente, é penalizado com maior severidade do que o descumprimento meramente omissivo.

1.3. Infração por descumprimento dos deveres instrumentais

Os deveres instrumentais são conceituados pelo Código Tributário Nacional como obrigação acessória. Decorrem da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas e negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. O seu conteúdo será qualquer situação que, na forma da legislação tributária, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Mencionados deveres são prestações positivas ou negativas que devem ser praticadas pelos contribuintes ou por terceiros em favor da fiscalização e da arrecadação tributária, tais como emitir notas fiscais, escriturar livros, preencher guias e declarações, tolerar fiscalizações e fornecer a documentação necessária.

Nas palavras de Aldo Mario de ALURRALDE: “Es decir que el Derecho Tributario formal está integrado por todas aquellas normas instrumentales que hacen a la aplicación, percepción y fiscalización del tributo y que generalmente se materializan en obligaciones de dar, hacer, tolerar o permitir y no hacer. Por ejemplo, presentar declaraciones juradas, exhibir documentación vinculada al hecho imponible que se fiscaliza, llevar libros o registros de contabilidad, emitir, entregar y conservar determinados comprobantes, permitir la inspección fiscal y/o el allanamiento de domicilio previa orden judicial, abstenerse de transportar comercialmente mercaderías sin el correspondiente respaldo documental, etcétera”¹⁰².

Estes deveres instrumentais não dizem respeito à obrigação tributária em si, na medida em que não contêm definição de ocorrência do fato gerador, nem têm por objeto o pagamento do tributo ou de uma penalidade. Porém, sua edição justifica-se no interesse da administração tributária, dinamizando a arrecadação e coibindo a ação danosa dos sonegadores.

¹⁰¹ Curso de Direito Tributário, pág. 349.

¹⁰² El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de clausura Tributaria, pág. 17/18.

Segundo o doutrinador argentino citado “debemos destacar el creciente incremento e importancia de las obligaciones de carácter formal que le han quitado el carácter de simples obligaciones accesorias otorgándoles una entidad propia dentro de la relación jurídica tributaria”¹⁰³.

Referidos deveres são instituídos pelas pessoas políticas competentes e vinculados aos seus correspectivos tributos, o que impossibilita, conseqüentemente, que um determinado ente tributante crie deveres instrumentais em relação a tributo de outro, ou seja, a União não pode instituir deveres instrumentais para tributo de competência dos Estados ou dos Municípios, e a recíproca é verdadeira, salvo o caso de existência de convênios entre as partes.

A criação e a instituição de deveres instrumentais geram imposição e restrições patrimoniais aos contribuintes e a terceiros que, para o atendimento de suas exigências, impõem a manutenção de complexa estrutura física e pessoal, através de departamentos fiscais sofisticados e informatizados, bem como a disponibilização de vários profissionais especializados, tais como contadores, auditores, administradores, advogados etc.

Os deveres instrumentais somente podem ser criados e instituídos por lei, uma vez que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, nesse sentido, leciona Roque Antonio CARRAZZA: “... não é só o tributo (obrigação tributária) que se submete a princípio da legalidade. Os deveres instrumentais tributários (que a doutrina tradicional, seguindo nas sendas do CTN, chama, impropriamente de “obrigações acessórias) também a ele se subsumem...”¹⁰⁴.

Decretos, portaria e outros atos administrativos podem dispor sobre a execução e o cumprimento desses deveres instrumentais, tais, como o tipo, o modelo, o conteúdo, a forma e os meios de preenchimentos, aliás, as funções desses instrumentos normativos são de complementar (art. 100 do CTN) e dar fiel execução às leis tributárias (art. 84, X, CF).

Ademais, o não cumprimento dos deveres instrumentais pelo contribuinte ou terceiro é tipificado como infrações tributárias administrativas e penais, sujeitas a sanções pecuniárias e corporais, assim,

¹⁰³ El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de clausura Tributaria, pág. 18.

¹⁰⁴ Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 334.

inadmissível se mostra aceitar que determinada pessoa possa ser penalizada com base em norma infralegal¹⁰⁵.

Ao definir a regra matriz da sanção instrumental, Eurico Marcos Diniz de SANTI leciona que “a relação jurídica instrumental, diversamente das relações jurídicas tributária e sancionadora por mora, não tem conteúdo patrimonial. Ela prescreve o dever de fazer ou não-fazer uma conduta “p” {fazer (p) v ã-fazer (p)}. Contudo, a não observância desse mandamento é o suposto da norma primária sancionadora (fato jurídico sancionador instrumental – FJSI) que faz nascer a relação jurídica sancionadora instrumental (RJSI)”¹⁰⁶.

Dentre as principais infrações pertinentes aos deveres instrumentais, podemos citar: a) Infrações relativas à inscrição e alterações cadastrais: ocorrem quando o sujeito passivo deixa de efetuar, na forma e prazo estabelecidos, a inscrição inicial, as alterações de dados ou o encerramento de atividade; promove alterações de dados ou encerramento de atividade de forma fraudulenta, sem comprovação das causas que ensejaram as modificações cadastrais; b) Infrações relativas aos livros fiscais: ocorrem quando o sujeito passivo não possui os livros fiscais previstos na legislação; não os escrituram nos prazos estabelecidos e não os autentica, na conformidade das disposições da legislação tributária; c) Infrações relativas à fraude, adulteração, extravio ou inutilização de livros fiscais; d) Infrações relativas aos documentos fiscais: impressão sem a correspondente autorização; deixar de emitir, ou o fizer com importância diversa do valor do serviço; adulterar, extraviar ou inutilizar Nota Fiscal ou outro documento previsto na legislação tributária; e) Infrações relativas à ação fiscal: aos que recusarem a exibição de livros ou documentos fiscais, embarçarem a ação fiscal, ou sonegarem documentos para a apuração do preço dos serviços ou da fixação da estimativa; f) Infrações relativas às declarações: aos que deixarem de apresentar quaisquer declarações a que são obrigados, ou fizerem com dados inexatos ou a omissão de elementos indispensáveis à apuração do imposto devido, na forma e prazos regulares.

¹⁰⁵ Cf. Roque Antonio CARRAZZA: “Parece óbvio que não tem sentido um contribuinte poder vir a ser condenado a uma pena privativa da liberdade (reclusão ou detenção, conforme a gravidade da infração cometida) pelo descumprimento de um dever instrumental tributário que lhe tenha sido imposto por ato normativo infralegal (decreto, portaria, instrução normativa ministerial, ato administrativo). Pelo contrário, estamos convencidos de que só a lei pode obrigar o contribuinte a prestar declarações, fornecer notas fiscais, manter livros etc. Esta convicção mais se robustece em face do art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal, que preceitua, com todas as letras: “não há crime sem lei anterior que o defina”. Ora, os crimes contra a ordem tributária dependem, para se tipificarem, do descumprimento de deveres instrumentais tributários. Estes, portanto, completam (ou vão completar) a norma jurídica penal que criou, *in abstracto*, os mencionados delitos. Devem, pois, também ser criados por meio de lei (Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 299/300).

¹⁰⁶ Lançamento Tributário, pág. 134.

Como nas obrigações principais, os deveres instrumentais podem ser descumpridos por atos omissivos ou comissivos, uma vez que tem como objeto prestações positivas e negativas; as primeiras exigem atividades produtoras de evento ou resultado que, não praticadas, caracterizam o descumprimento; as segundas requerem abstenção, inação que, praticadas, também caracterizam descumprimento.

Da classificação, extraímos várias hipóteses em que a infração pode ser cometida de forma omissiva ou comissiva: Por omissão: a) deixar o sujeito passivo de efetuar, na forma e prazo estabelecidos, a inscrição inicial, as alterações de dados cadastrais ou o encerramento de atividade; b) não possuir o sujeito passivo os livros fiscais previstos na legislação; não escriturar, nos prazos estabelecidos, os livros fiscais e não autenticar os livros fiscais, na conformidade das disposições da legislação tributária; deixar o sujeito passivo de apresentar quaisquer declarações a que obrigado. Por comissão: a) promover alterações de dados cadastrais ou encerramento de atividade de forma fraudulenta, sem comprovação das causas que ensejaram as modificações cadastrais; b) efetuar a impressão de documento fiscal sem a correspondente autorização para impressão; adulterar, extraviar ou inutilizar Nota Fiscal ou outro documento previsto na legislação tributária.

Também podem ser descumpridos por condutas culposa e dolosa. O sujeito passivo que deixa de efetuar, na forma e prazo estabelecidos, as alterações de dados cadastrais ou o encerramento de atividade por esquecimento, age com negligência. Aquele que promove alterações de dados cadastrais ou encerramento de atividade de forma fraudulenta, sem comprovação das causas que ensejaram as modificações cadastrais, atua com dolo. O mero extravio de nota fiscal em branco caracteriza infração culposa. A adulteração e a inutilização de nota fiscal ou outro documento caracteriza infração dolosa.

2. Classificações das infrações tributárias

Cabe advertir que as classificações não são verdadeiras ou falsas, certas ou erradas, mas sim, úteis ou inúteis, de acordo com a sua utilização para a identificação do objeto em estudo. Nestes termos leciona Genaro A. CARRIO que “suas vantagens estão vinculadas ao interesse que guia a quem as formula e sua fecundidade para apresentar um campo de conhecimento de uma maneira mais facilmente compreensível ou mais rica em conseqüências práticas desejáveis”¹⁰⁷.

¹⁰⁷ Notas sobre derecho y lenguaje, pág. 72.

O nosso ordenamento jurídico tributário, infelizmente, não possui uma sistematização das infrações, o que dificulta por demais o estudo, principalmente, em decorrência das várias legislações existentes: federais, estaduais, distritais e municipais, cada uma dispendo de forma mais diferente.

Analisando as normas jurídicas, identificamos vários tipos de infrações tributárias, tais como substanciais e formais, omissivas e comissivas, subjetivas e objetivas; culposas e dolosas, simples ou continuadas.

2.1 Infrações substanciais e formais

Quanto à natureza, as infrações podem ser divididas em substanciais e formais.

Infrações substanciais são as decorrentes dos descumprimentos das obrigações tributárias consideradas como principais. Aquelas cujo conteúdo obrigacional prevê a satisfação do próprio tributo. Envolve a violação do dever de “dar”, de entregar determinada quantia, a título de tributo à Fazenda Pública.

Na legislação espanhola são classificadas como infrações materiais, conforme informa Peres de AYALA e Eusébio GONZALEZ, tendo como característica o fato de gerar prejuízo econômico direto ao Estado¹⁰⁸.

Na legislação tributária são tipificadas como não pagamento do tributo devido no prazo legal ou seu pagamento a menor, agravada quando verificado o emprego, pelo sujeito passivo ou por terceiro, em benefício daquele, de dolo, fraude ou simulação, com intuito de escusar-se do cumprimento parcial ou total da obrigação.

Atingem diretamente o bem maior do Estado na área financeira, que é o tributo, sua principal receita e, indiretamente, toda a sociedade, uma vez que sem os recursos do tributo, o Estado não consegue atender às necessidades públicas.

Discordamos do entendimento de que as infrações substanciais são punidas de modo a ser também indenizado o tributo não pago, daí a natureza indenizatória da multa moratória. A penalização não tem caráter indenizatório, mas sim punitivo, visa castigar o contribuinte remisso em

¹⁰⁸ Curso de Derecho Tributario, págs. 378/379.

suas obrigações tributárias. A indenização é suprida pela correção monetária e pela aplicação dos juros de mora.

As infrações formais são as decorrentes dos descumprimentos dos deveres instrumentais, aqueles que gravitam em torno da obrigação principal. Envolvem deveres de fazer ou não fazer. Para Ruy Barbosa NOGUEIRA, são medidas de ordem, de procedimento ou de forma, que deverão ser obedecidas pelas partes (tanto fisco como contribuinte), a fim de que a obrigação principal seja cumprida na medida e na forma legais¹⁰⁹.

Esta denominação também é adotada pela espanhola, conforme informa Peres de AYALA e Eusébio GONZALEZ. Infração meramente formal refere-se ao não cumprimento dos deveres formais estabelecidos no interesse da tributação. Tem como característica mais chamativa a inexistência de um prejuízo econômico direto para o Estado¹¹⁰.

Exercem função preventiva, no sentido de evitar a prática da infração substancial, como na obrigação de entrega da DIRF – Declaração de Rendimento -, evitando, assim, que o contribuinte sonegue informações na sua Declaração Anual de Rendas, em função da possibilidade de cruzamento das informações¹¹¹. Em algumas modalidades exige o dolo específico, a vontade dirigida a um determinado fim, como na hipótese do ilícito formal ser instrumento de realização de um ilícito substancial.

Das duas infrações tributárias, substanciais e formais, a segunda aparenta ter menor gravidade, por não acarretar diminuição patrimonial, desde que não tenha sido cometida para ocultar uma infração substancial. A menor gravidade é meramente aparente, uma vez que efetivamente representa dano ao fisco. Diante da falta do cumprimento dos deveres instrumentais ou do cumprimento irregular, deixa o fisco de ter conhecimento das situações de fato e de direito que poderiam ensejar a realização do fato gerador do tributo.

Nas infrações substanciais, o dano se mostra efetivo em função da subtração de receita do Poder Público. Financeiramente, a arrecadação tributária é denominada de receita derivada e representa a principal fonte de

¹⁰⁹ Curso de Direito Tributário, pág. 198.

¹¹⁰ Curso de Derecho Tributario, pág. 378/379.

¹¹¹ “A entrega serôdia da declaração de impostos de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional (REsp 545665). Sobre a presente “quaestio iuris”, assim entende este Sodalício: ‘o atraso na declaração de rendas constitui infração de natureza formal e não está alcançada como consequência da denúncia espontânea inserta no art. 138, do Código Tributário Nacional’” (REsp 363.451/PR).

recursos do Poder Público. Sem tal receita, impossibilitado ficará de atender às necessidades públicas.

Mencionada classificação é adotada pelo Código Tributário Nacional, quando prevê a possibilidade da restituição de valor pago indevidamente a título de penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de “caráter formal”, não prejudicada pela causa da restituição¹¹².

2.2. Infrações omissivas e comissivas

Quanto ao modo de concretização, as infrações podem ser divididas em omissiva e comissiva.

A infração omissiva ocorre quando há inércia comportamental. Segundo Ariel DOTTI “é a abstenção da atividade juridicamente exigida. Constitui uma atitude psicológica e física de não-atendimento da ação esperada, que deveria e podia ser praticada”¹¹³.

A lei tributária exige determinado comportamento do sujeito passivo, que deixa de cumpri-lo por diversas razões, como, por exemplo, a falta de entrega da DCTF ou da Declaração do Imposto de Renda no prazo legal. A infração tributária omissiva considera-se praticada na data em que termina o prazo para o cumprimento do respectivo dever.

São divididas em próprias (puras ou simples) ou impróprias (comissivas por omissão ou omissivas qualificadas). As primeiras se referem as condutas negativas, de não fazer o que a lei determina, consistindo a omissão na transgressão da norma jurídica e não sendo necessário qualquer resultado naturalístico, como ocorre, por exemplo, com a mera falta de pagamento do tributo no prazo legal. As segundas, somente podem ser praticadas por determinadas pessoas, uma vez que para elas existe um dever legal, como, por exemplo, nas obrigações de retenção do imposto de renda na fonte, de prestações de informações e fornecimento de documentos.

A caracterização da infração como meramente omissiva não impede que o sujeito passivo da obrigação tributária principal faça prova de causas que possam excluir sua culpabilidade, deixando, assim, de ser punível a

¹¹² “Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes as infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição”.

¹¹³ Curso de Direito Penal, parte geral, pág. 304.

infração, pois o que se objetiva é castigar apenas quem não paga por negligência (culpa) ou por vontade própria (dolo).

A infração comissiva ocorre pela prática de conduta vedada pelo ordenamento jurídico tributário, o agente direciona seu comportamento a uma finalidade proibida pela legislação tributária, como na hipótese prevista nos impostos de transmissão (ITBI e ITCMD), que veda a lavratura, o registro ou a averbação pelo tabelião, escrivão e oficial de Registro de Imóveis, de atos e termos de seu cargo, sem a prova do pagamento do imposto. Considera-se praticada no momento em que o infrator atuou.

2.3. Infrações subjetivas e objetivas

Quanto ao grau de culpabilidade, as infrações tributárias podem ser divididas em subjetivas e objetivas.

As infrações subjetivas levam em consideração a conduta do sujeito passivo, se culposa ou dolosa. A infração culposa é praticada com negligência, imprudência e imperícia. A infração dolosa considera a vontade do agente, a intenção de praticar o ato ilícito, mediante sonegação, simulação, fraude e conluio.

Infrações objetivas são as involuntárias, imputadas formalmente pela lei, sem perquirir sobre a culpa ou a intenção do agente ou do responsável na prática do ato, basta a mera ocorrência do fato para ficar caracterizada a culpa e, conseqüentemente, a responsabilidade pelo ato.

Segundo Paulo de Barros CARVALHO “o discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu”¹¹⁴.

¹¹⁴ Curso de Direito Tributário, pág. 557.

Apesar de referida classificação ser aceita de forma pacífica na doutrina, discordamos da aplicação, pura e simples, da responsabilidade objetiva no âmbito do Direito Tributário, não obstante a prescrição do artigo 136 do CTN, uma vez que não compactua com os direitos e as garantias fundamentais dos indivíduos previstos na Constituição Federal.

2.4. Infrações culposas e dolosas

Quanto ao grau de responsabilidade, as infrações podem ser divididas em culposa e dolosa.

Infrações culposas ocorrem quando o infrator, embora sem intenção, agiu ou se omitiu por negligência, imprudência ou imperícia, sendo, desta forma, culpado. Exemplo de infração formal culposa: um comerciante, ao vender um produto sujeito ao ICMS, por si ou por meio de mandatário ou empregado, emite uma nota fiscal de modelo errado.

Infrações dolosas ocorrem quando o infrator age deliberadamente contra a lei, com intenção de conseguir o evento ilícito. O dolo deve ser entendido não só quando o agente quer diretamente o resultado, mas também, quando assume o risco de produzi-lo. O dolo eventual, portanto, está equiparado ao dolo direto. Tanto vale querer produzir o evento delituoso, quanto assumir conscientemente o risco de vir a praticá-lo, ainda que sem interesse no resultado¹¹⁵.

As diversas leis tributárias consideram como infrações dolosas, salvo prova inequívoca feita em contrário, as seguintes situações: a) contradição evidente entre os livros e documentos da escrita fiscal e os elementos das declarações e guias apresentadas às repartições fiscais; b) manifesto desacordo entre os preceitos legais e regulamentares no tocante às obrigações e a sua aplicação por parte do contribuinte ou responsável; c) remessa de informes ou comunicações falsas ao Fisco, com respeito aos fatos tributários e à base de cálculo de obrigações tributárias; d) omissão de lançamento nos livros, fichas, declarações ou guias, de bens e atividades que constituam fatos imponíveis de obrigações tributárias.

Exemplo típico de infração dolosa é a omissão de rendimentos relevantes em todas as declarações apresentadas ao Fisco, praticada de forma reiterada, ocultando o efetivo valor da obrigação tributária principal e impedindo o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores.

¹¹⁵ Calilo Jorge Kzam Neto. A Norma de Anistia no Direito Tributário, pág. 134.

2.5. Infrações simples ou continuadas.

Quanto a sua consumação, as infrações podem ser divididas em simples ou continuadas.

Infração simples ocorre com a prática de uma só ação ou omissão, sem reiteração. Se repetida, poderá configurar infração continuada.

Infração continuada é a situação gerada pelo agente mediante a prática de mais de uma ação ou omissão, cometendo duas ou mais infrações tributárias da mesma espécie que, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, fazem supor que as subseqüentes são continuações da primeira.

Infrações da mesma espécie são as do mesmo tipo infracional e que afrontam o mesmo bem jurídico. Se não forem da mesma espécie, idêntica, caracterizado estará o concurso material e não a infração continuada.

A condição de tempo exige certa periodicidade. A condição de espaço exige que seja praticada no mesmo domicílio fiscal ou no local da ocorrência do fato gerador. A condição relativa à forma de execução exige semelhança na forma de agir; é preciso que as infrações cometidas sempre sejam do mesmo jeito. As ações precisam ser sucessivas para que possam ser caracterizadas como continuação (sucessão).

Segundo Miguel Reali JÚNIOR “a origem do instituto e o fato de ser estudado pela doutrina, acolhido pela jurisprudência malgrado várias legislações não o contemplem, como a alemã, indicam que se trata antes de tudo, de uma medida de política criminal, de equidade, que, todavia, se compadece com o direito penal da culpa, uma vez que os elementos objetivos que o concretizam indicam uma culpabilidade diminuída”¹¹⁶.

A legislação do IPI prevê tal figura ao dispor que “as infrações continuadas estão sujeitas a uma pena única, com o aumento de dez por cento para cada repetição da falta, não podendo o valor total exceder o dobro da pena básica”. E, “se tiverem sido lavrados mais de um auto ou notificação de lançamento, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena”. No entanto, ressalta que, “não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado”, neste caso, caracterizada estará a reincidência (art. 74 da Lei 4.502/64).

¹¹⁶ Instituição de Direito Penal, pág. 114.

O Superior Tribunal de Justiça tem manifestado, de forma pacífica, pela aplicação da penalidade única quando caracterizada a infração continuada. “É assente o entendimento nesta Corte de que a seqüência de diversos ilícitos de mesma natureza, apurados em uma única ação fiscal, é considerada como infração continuada e, portanto, sujeita à imposição de multa singular”¹¹⁷.

3. Circunstâncias da infração

Circunstâncias são elementos acidentais e acessórios que se agregam a infração tributária, sem alterá-la substancialmente, tendo como efeito e consequência a agravação ou a atenuação da sanção punitiva.

De acordo com Miguel Reali JÚNIOR “as circunstâncias ficam à volta do tipo, e norteiam o arbítrio judicial, determinando uma agravação ou atenuação da pena. Possuem caráter acessório, pois apenas se acrescentam à estrutura típica, cujos elementos constitutivos vêm descritos no modelo legal. A ausência ou presença das circunstâncias não altera o tipo penal, que se configura pelas notas contidas na norma incriminadora. A acessoriedade das circunstâncias não importa que possam ser atribuídas ao agente a título de responsabilidade objetiva, razão pela qual deve o agente saber e querer que o fato se revista daquela especial particularidade”¹¹⁸.

Dividem-se em elementares ou qualificadoras; as primeiras integram ao tipo, constituindo elemento seu, sem o qual a infração não existe, as segundas qualificam a infração em função da sua maior ou menor reprovação. Tais circunstâncias devem ser interpretadas de maneira mais favorável ao acusado, conforme dispõe o artigo 112, III do Código Tributário Nacional, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Em termos da hermenêutica, a dúvida de interpretação não reside somente na norma de incidência, mas também no fato objeto da incidência, assim, deve ser analisado a sua natureza e as circunstâncias que o cercam, para o efetivo enquadramento da norma jurídica, como exigido no inciso I do art. 112 do Código Tributário Nacional. A presente hipótese não se refere a interpretação da norma jurídica que tipifica o fato como um ilícito

¹¹⁷ REsp nº 175.350/PB, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 25/09/2000; REsp nº 191.991/PE, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/03/1999 e REsp nº 83574/PE, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 21/03/96 (REsp 1041310/SP).

¹¹⁸ Enciclopédia Saraiva do Direito, pág. 412.

fiscal tributário, mas ao fato em si tipificado, ou seja, ao fato do mundo natural, econômico ou social, que o legislador atribui relevância jurídica para efeitos sancionatórios.

Quanto aos efeitos, verifica se o fato praticado causou prejuízo ao Poder Público relativamente ao cumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo) ou se enquadra como mero descumprimento de deveres instrumentais, infração de natureza simplesmente formal, sem maiores danos patrimoniais ao Poder Público.

Quanto à natureza, verifica se foram praticados como dolo ou com culpa, ou seja, se o sujeito passivo agiu de forma deliberada na prática do fato, com a intenção de violar a norma tributária, visando um determinado resultado, econômico ou não. De outro lado, se agiu de forma negligente, imperita e imprudente na prática do fato tipificado como ato infracional.

A identificação de tais pressupostos na infração tributária é de fundamental relevância para o momento posterior de aplicação da penalidade cabível, uma vez que influenciará diretamente na fixação da sanção e na sua respectiva graduação, diante dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Circunstâncias agravantes são atos de maior reprovação social que majoram as sanções punitivas. Para a sua incidência, devem estar previstas na lei de cada tributo, como ocorre na legislação do Imposto sobre Produto Industrializado, que arrola diversas circunstâncias agravantes, em relação às quais as penalidades serão majoradas.

De acordo com referida legislação, são circunstâncias agravantes: a) a reincidência específica; b) o fato de o imposto, não destacado, ou destacado em valor inferior ao devido, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido objeto de solução em consulta formulada pelo infrator; c) a inobservância de instruções dos Agentes Fiscais sobre a obrigação violada, anotadas nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo; d) qualquer circunstância não compreendida acima, que demonstre artifício doloso na prática da infração; e e) qualquer circunstância que importe em agravar as consequências da infração ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária. (arts. 68 e 69 da Lei 4.502/64 e arts. 48 a 50 da Lei 9.430/96).

Identificados nos atos infracionais as circunstâncias elencadas, as penas serão majoradas de acordo com os seguintes critérios: a) ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica, a

pena básica será aumentada em cinquenta por cento; ou b) ocorrendo a reincidência específica, ou mais de uma circunstância agravante, a pena básica será aumentada em cem por cento (art. 69 da Lei n. 4.502/64).

Neste mesmo diapasão, a legislação do IPI arrola como circunstâncias qualificadoras a sonegação, a fraude e o conluio (arts. 68 e 69 da Lei 4.502/64 e arts. 48 a 50 da Lei 9.430/96. Em função da existência dessas circunstâncias, a majoração da pena obedecerá aos seguintes critérios: nas infrações qualificadas, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância qualificativa, a pena básica será majorada de cem por cento (art. 69 da Lei 4.502/64).

A legislação do ITR, de forma semelhante, também prevê um aumento da multa de 150% para 225%, nos casos de evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis (art. 38 da Lei 9.430/96).

4. Concurso de infrações

Concurso de infrações consiste na prática de várias condutas ilícitas pelo mesmo sujeito passivo, tipificando várias infrações concomitantemente que, a princípio, devem ser penalizadas individualmente, acarretando, assim, uma cumulação de pena. É dividido em concurso material e formal.

No Direito Penal, segundo Ney Moura TELES há concurso material ou real de crimes quando agente, por meio de mais de uma conduta, isto é, quando realizando mais de um comportamento, praticar mais de um crime, idêntico ou não. Deriva de condutas distintas, isoladas, separadas, autônomas. São fatos diferentes; por isso, crimes diferentes, ainda que realizados em momentos próximos. As penas serão aplicadas cumulativamente, o que significa dizer que as penas de cada crime serão simplesmente somadas umas às outras¹¹⁹.

Com relação às infrações tributárias, o conceito de concurso material também se aplica nos mesmos termos, ou seja, o agente pratica várias ações gerando mais de um resultado e a sanção será determinada pela soma das penas das várias infrações.

As penalidades serão aplicadas conjuntamente, uma para cada infração, ainda que capituladas no mesmo dispositivo legal. Isto importa em que, ressalvados os casos expressamente previstos, a imposição de

¹¹⁹ Direito Penal – Parte Geral, pág. 439.

multa para uma infração não excluirá a aplicação de penalidade fixada para outra, caso verificada, nem a adoção das demais medidas fiscais cabíveis.

A legislação do IPI, por exemplo, no *caput* do artigo 74, prevê o concurso material ao dispor que “apurando-se, num mesmo processo, a prática de mais de uma infração por uma mesma pessoa, natural ou jurídica, aplicar-se-ão cumulativamente as penas a elas cominadas” (art. 74 da Lei 4.502/64).

No mesmo sentido dispõe a legislação aduaneira com relação ao concurso material: “Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações diferentes, pela mesma pessoa física ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penalidades a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas” (art. 99 da DL 37/66). Se forem idênticas, caracterizada estará a infração continuada e não o concurso material.

No concurso formal, o agente, através de uma única ação ou omissão, pratica mais de uma infração e deve ser apenado com a pena mais grave, devidamente exasperada. De acordo com Eugenio Raúl ZAFFORONI “devemos levar em conta que o decisivo para que haja um concurso formal é a existência de uma unidade de conduta com uma pluralidade de tipos, mas o concurso formal não requer uma simultaneidade nem ela é decisiva para a sua determinação”¹²⁰.

Também está previsto no IPI: “As faltas cometidas na emissão de um mesmo documento ou na feitura de um mesmo lançamento serão consideradas uma única infração, sujeita à penalidade mais grave, dentre as previstas para elas” (art. 74, parágrafo único da Lei 4.502/64).

5. Reincidência

No direito penal, reincidência ocorre quando o réu é condenado por crime cometido depois de haver transitado em julgado sentença que o condenou por delito anterior praticado no país ou no estrangeiro¹²¹.

Informa E. Magalhães NORONHA que “jurista há que contestam a legitimidade da reincidência, visto quebrar a proporcionalidade entre a pena e o crime, já que, exacerbando a pena, o réu está pagamento por circunstância de todo estranha ao delito por que está sendo punido. Maior é, entretanto, o número dos que a aceitam, legitimando-a, seja por se ter

¹²⁰ Manual de Direito Penal Brasileiro, pág. 690.

¹²¹ E. Magalhães Noronha. Direito Penal, pág. 251.

revelado ineficiente a primeira pena, seja por manifestar patentemente o criminoso a necessidade de repressão mais severa”¹²².

Segundo Giuliani FONROUGE, no campo tributário o “conceito de reincidência é análogo ao estabelecido no código penal e consiste na pratica de nova infração fiscal, posteriormente a uma sentença transitada em julgado” e, mesmo que não prevista na lei tributária, deve ser levada em conta pelo julgador ao graduar a sanção, por ser índice demonstrativo de comportamento e periculosidade do infrator¹²³.

Comentando a aplicação do instituto na sanção de clausura previsto no direito tributário argentino (art. 40 da Lei 11.683/98), Aldo Mario AURRALDE leciona: “para que exista reincidência e se aplique a duplicação da sanção, se requer que o contribuinte registre uma ou mais infrações anteriores, sempre que a nova infração se cometa dentro do término dos 2 (dois) anos contados desde a data da ata de comprovação da infração anterior. Se excede dito prazo, a reincidência operará somente como agravante¹²⁴.

No direito tributário não existe uniformidade na definição do instituto, em função da multiplicidade das leis tributárias. Cada ente tributante, de acordo com cada tributo instituído, estabelece uma definição própria, ora restringindo, ora ampliando o conceito.

A legislação do ISSQN do Município de São Paulo dispõe que “entende-se por reincidência a nova infração, violando a mesma norma tributária, cometida pelo mesmo infrator, dentro do prazo de 5 (anos), contados da data em que se tornar definitiva a penalidade relativa à infração anterior”.

Em sentido mais amplo, a legislação do IPI dispõe que caracteriza reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, ou de disposição idêntica, da legislação do imposto, ou de normas contidas num mesmo Capítulo deste Regulamento, por uma mesma pessoa ou pelo sucessor referido no art. 132, e parágrafo único, da Lei n. 5.172, de 1966, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior (Lei n. 4.502, de 1964, art. 70).

¹²² Direito Penal, Volume I, pág. 251.

¹²³ Conceito de Direito Tributário, págs. 301/302.

¹²⁴ El Agente Fiscal Encubierto y la Sanção de Clausura Tributaria, pág. 235.

Os requisitos para a caracterização da reincidência são, portanto: a) a prática de nova infração; b) de um mesmo dispositivo; c) pela mesma pessoa física ou jurídica; d) depois de transitada em julgado a decisão administrativa referente à infração anterior. Com relação ao item “b” percebe-se que a legislação do IPI amplia o conteúdo, ao acrescentar disposição idêntica à da legislação do imposto, ou de normas contidas num mesmo capítulo do regulamento. Com relação ao item “c” acrescenta o sucessor comercial e industrial, o que se mostra de duvidosa constitucionalidade, em decorrência do princípio da pessoalidade da pena.

A reincidência não se caracteriza somente pela simples reiteração de infração praticada anteriormente, necessário se faz que entre a data do trânsito em julgado da decisão administrativa anterior e a data da prática da nova infração, não tenha transcorrido determinado tempo, que é variável também nas legislações. De acordo com a Lei do Município de Santo André, “não será considerada reincidência a repetição de fato decorrido após 02 (dois) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte à aplicação da penalidade”. Para o Município de São Paulo, o prazo é de 05 anos, este mesmo prazo também está previsto para o IPI.

Como no direito penal, trata-se de circunstância agravante, desta forma, as penalidades por infração às normas estabelecidas na lei tributária serão majoradas quando comprovada a reincidência¹²⁵.

¹²⁵ “In casu, o aresto recorrido inferiu que do exame do relatório fiscal da infração, verifico que foi aplicada a multa prevista na alínea “j”, inciso 11, do art. 283 do RPS aprovado pelo Decreto n° 3.048/99, no valor de R\$ 7.041,67, elevada em três vezes, em decorrência de uma reincidência específica, resultando na quantia de R\$21.125,01. (fls. 206)” (REsp 769404 / SC).

CAPÍTULO IV

TIPICIDADE DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Princípio da legalidade na infração tributária

Princípios nas palavras de Paulo de Barros CARVALHO são “linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”¹²⁶.

Não precisam estar previstos no direito positivo para serem aplicados, pois são proposições que estão na base do ordenamento jurídico. São classificados em: a) onivalentes ou universais, comuns a todos os ramos do saber; b) plurivalentes ou regionais, comuns a um grupo de ciências, como o princípio da causalidade, aplicável às ciências naturais; monovalentes, que se referem a um só campo de conhecimento, como os princípios gerais do direito e c) setoriais, que informam os diversos setores em que se divide determinada ciência, como os princípios que informam o direito civil.

A sua observação é de vital importância, uma vez que trazem valores relevantes para o sistema e a sua infringência não coaduna com o ordenamento jurídico. Celso Antônio Bandeira de MELLO leciona que “violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nela esforçada”¹²⁷.

Toda e qualquer infração, seja penal ou administrativa, está sujeita ao princípio da legalidade (nulo crime, nula pena, sem previa lei), nos termos do art. 5º, I e XXXIX da Constituição Federal, que assim estabelecem: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

¹²⁶ Curso de Direito Tributário, pág. 34.

¹²⁷ Sobre Princípios Constitucionais Tributários, in Revista de Direito Tributário n. 55/147.

Segundo José Souto Maior BORGES “a aplicação de penalidades – sanção específica do ilícito tributário – tem como o regime jurídico tributário algumas afinidades. E dente essas sua sujeição ao princípio da legalidade (*nullun tributum sine lege; nullum crimen, nulla poena sine lege*). O Direito brasileiro reserva à lei competência para tipificar as penalidades tributárias. Mesmo aquelas sanções tributárias que especificamente correspondem as sanções meramente administrativas, consequentemente sem reflexos no campo do Direito Penal, estão subsumidas à reserva de lei (CF, arts. 5º, II, e 150, I; CTN, art. 97, IV)”¹²⁸.

O termo lei que atende ao princípio da legalidade deve ser interpretado no seu sentido estrito, ou seja, lei devidamente aprovada ou autorizada (lei delegada) pelo Poder Legislativo. Deve possuir validade formal e material. Formalmente, devem obedecer todos os procedimentos legislativos necessários à sua aprovação e promulgação; Materialmente, deve descrever todos os elementos da imposição tributária para a devida adequação ao fato concreto e mostrar-se compatível com as regras constitucionais.

Nos Estados democráticos, o poder está sujeito ao direito e, dessa maneira, governantes e governados devem atuar conforme as leis. O governante só pode fazer o que a lei permite, só pode usar o poder na forma da lei e sobre as pessoas que a lei indica. José Artur Lima GONÇALVES leciona que “vivemos num Estado Democrático de Direito, o que já pressupõe antecipadamente a submissão aos preceitos legais, vez que o direito se manifesta através das leis, que por ser Estado Democrático, devem ser aprovadas pelo povo diretamente ou indiretamente”¹²⁹. Qualquer norma que não provenha do legislativo e que visa criar, modificar ou extinguir direito em matéria tributária, deve ser considerada como inexistente, por faltar competência para a pessoa que a expediu.

O artigo 146 da Constituição Federal não arrola tal matéria como de competência de lei complementar¹³⁰, não obstante, o artigo 97 do Código Tributário Nacional dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões a seus dispositivos, ou para outras infrações definidas. Verifica-se que a norma geral em matéria tributária não define a infração tributária de forma direta, dispõe que somente cabe à lei estabelecer “a cominação de penalidade para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela

¹²⁸ Lançamento Tributário, pág. 159.

¹²⁹ Imposto sobre a Renda, pág. 79.

¹³⁰ Aliás, não é tradição das Constituições Brasileiras estabelecerem normas sobre infrações e sanções tributárias, salvo à Constituição Federal de 1934, que limitava a dez por cento as multas de mora por falta de pagamento de imposto ou taxa lançados (art. 184, § único).

definidas”. A definição será efetuada pela lei de cada pessoa política, em decorrência do princípio federativo, que para essa matéria estabelece uma competência concorrente. Indiretamente, dispõe que são ações ou omissões contrárias aos preceitos legais do ordenamento jurídico tributário.

Atendendo a essa ordem constitucional e infraconstitucional, o Decreto Lei n. 37/66, que disciplina do Imposto de Importação e Exportação, estabelece o art. 94, § 1º, que “o regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, *nem definir infração ou cominar penalidade* que não estejam autorizadas ou previstas em lei”. Neste mesmo sentido dispõe o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo, ao prevê como garantia, no art. 5º, “a exclusão da responsabilidade pelo pagamento de tributo e de *multa* não previstos em lei”.

De acordo com o magistério de Celso Antonio Bandeira de MELLO “este princípio basilar no Estado de Direito, como é sabido e ressabido, significa subordinação da Administração à lei; e nisto cumpre importantíssima função de garantia dos administrados contra eventual uso desatado do Poder pelos que comandam o aparelho estatal. Entre nós a previsão de sua positividade está incorporada de modo pleno, por força dos arts. 5º, II, 37, "caput" e 84, IV da Constituição Federal. É fácil perceber-se sua enorme relevância ante o tema das infrações e sanções administrativas, por estarem em causa situações em que se encontre desencadeada uma frontal contraposição entre Administração e administrado, na qual a Administração comparecerá com todo seu poderio, como eventual vergastadora da conduta deste último. Bem por isto, tanto infrações administrativas como suas correspondentes sanções têm que ser instituídas em lei – não em regulamento, instrução, portaria e quejandos. (...)”¹³¹.

Assim, a infração tributária, somente pode ser estabelecida e instituída por lei em sentido *stritu*; ou seja, devidamente aprovada pelo Poder Legislativo. Não pode ser disciplinada por medida provisória, visto que a sua edição é vedada para dispor sobre direito penal, processual penal e processual civil (art. 62, § 1º, I, “b”, da CF), como também não pode ser imposta por decreto¹³² ou qualquer outro instrumento normativo de nível inferior¹³³.

¹³¹ Curso de Direito Administrativo, 17ª ed., Malheiros, págs. 746 e 747.

¹³² “O princípio da reserva de lei atua como expressiva limitação constitucional ao poder do Estado, cuja competência regulamentar, por tal razão, não se reveste de suficiente idoneidade jurídica que lhe permita restringir direitos ou criar obrigações. Nenhum ato regulamentar pode criar obrigações ou restringir direitos, sob pena de incidir em domínio constitucionalmente reservado ao âmbito de atuação material da lei em sentido formal. - O abuso de poder regulamentar, especialmente nos casos em que o Estado atua "contra legem" ou "praeter legem", não só expõe o ato transgressor ao controle jurisdicional, mas viabiliza, até mesmo, tal a gravidade desse comportamento governamental, o exercício, pelo Congresso

Segundo Andrei Pitten VELLOSO “o alcance desse princípio é amplíssimo, permeando todas as relações jurídicas estabelecidas entre o Poder Público e os particulares: alcança, pois, as relações jurídicas estabelecidas entre a Administração e os cidadãos-contribuintes, impedindo que se lhe obrigue a pagar tributos ou cumprir deveres acessórios sem base em lei”¹³⁴. Ainda, segundo o Supremo Tribunal Federal, o “princípio da legalidade estrita [...] disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir”¹³⁵.

Por último, pelo princípio da legalidade, a norma infracional deve determinar todos os critérios da regra-matriz de incidência, ser clara e objetiva com relação à conduta positiva ou negativa considerada ilícita, bem como em relação às consequências imputadas e ser de fácil compreensão pelas pessoas sujeitas ao seu comando, de forma que possam avaliar a dimensão daquilo que é permitido ou que não é proibido, daquilo que é proibido.

1.1. A lei infracional

As leis punitivas tributárias são classificadas em federais, estaduais, distritais e municipais: Federais são as que se aplicam aos tributos federais de competência exclusiva da União Federal; Estaduais são as que se aplicam somente aos tributos estaduais, de competência exclusiva dos Estados; Distritais são as que se aplicam somente aos tributos distritais, compreendendo os impostos estaduais e municipais, em decorrência da competência do Distrito Federal para instituição e cobrança desses impostos; Municipais são as que se aplicam somente aos tributos municipais.

Nacional, da competência extraordinária que lhe confere o art. 49, inciso V, da Constituição da República e que lhe permite "sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar (...)". Doutrina. Precedentes (RE 318.873-AgR/SC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

¹³³ “A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que: - “É ilegal multa aplicada pelo Concine prevista apenas em resolução. Só a lei em sentido formal ou material é meio hábil para impor sanção” (REsp nº 274423/SP, 2ª Turma, DJ de 20/03/2006); - “Inexistindo lei que preveja a sanção, é ilegal a intervenção do CONCINE, apreendendo fita videocassete, respaldada em decreto (n. 93.881/86). Somente por lei, em sentido formal e material, é possível a imposição de sanção (precedente: STF - ADIN 1.823-1/DF)” (REsp nº 275549/MS, 2ª Turma, DJ de 15/03/2004); - “A Resolução nº 12/2001 do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, ao regulamentar o art. 56 da Lei Orgânica daquele órgão, extrapolou os limites aí estabelecidos, criando nova hipótese de incidência de multa, o que ofende, além da própria Lei Orgânica, o princípio constitucional da legalidade. A ilegalidade manifesta-se na criação de nova hipótese típica, não prevista na lei, bem como pelo caráter automático da multa, que não permite a sua gradação, o que afronta o comando contido no § 2º do art. 56 da referida Lei Orgânica” (RMS nº 15578/PB, 1ª Turma, DJ de 09/12/2003); - “Somente a lei pode estabelecer conduta típica ensejadora de sanção. Admite-se que o tipo infracionário esteja em diplomas infralegais (portarias, resoluções, circulares etc), mas se impõe que a lei faça a indicação” (REsp nº 324181/RS, 2ª Turma, DJ de 12/05/2003). (AgRg no Ag 901949 / SP).

¹³⁴ Constituição Tributária Interpretada, pág. 128.

¹³⁵ STF, Pleno, ADI n. 1.823 MC, 4. 1998.

Dentro desse contexto, em decorrência de cada tributo possuir regime jurídico próprio, com legislação específica, as leis punitivas somente se aplicam a uma determinada espécie de tributo, a qual estão vinculadas. As normas punitivas do Imposto de Renda (IR) se restringem às infrações relacionadas com o referido tributo, não podem ser aplicadas às infrações pertinentes a outros tributos (IPI e COFINS), mesmo nas hipóteses de serem de competência do mesmo ente político.

Podem ainda ser classificadas em infracionais (lei punitiva em sentido estrito) e não infracionais (lei punitiva em sentido amplo). Leis infracionais são as que definem os tipos de infrações e comina as respectivas sanções, regra geral, estão dispostas em um capítulo específico na legislação de cada tributo. Leis não infracionais são normas de conteúdo gerais que auxiliam a tipificação da infração e a aplicação das sanções.

As leis não infracionais podem ser subdivididas em explicativas (ou complementares) e permissivas. As normas explicativas visam esclarecer o conteúdo de outras ou fornecem princípios gerais para aplicação das sanções. São preceitos explicativos os de reincidência, de funcionário público, bem como as regras sobre a aplicação da lei punitiva. Leis permissivas são as que não consideram como ilícitos ou isentam de sanção o autor de fato que, em tese, são típicos. São as hipóteses, por exemplo, o estado de necessidade, estrito cumprimento do dever legal, exercício regular de direito¹³⁶.

Enquanto a maior parte das leis punitivas é composta de normas completas que possuem preceito e sanções integrais, não necessitando de qualquer complementação para serem aplicadas, outras existem com preceitos indeterminados ou genéricos que devem ser preenchidos ou completados. Tais leis são denominadas de “normas em branco”, são as que não possuem definição integral, de conteúdo incompleto, vago, exigindo complementação por outras normas jurídicas (lei, decreto, portaria, etc.), para que possam ser aplicadas ao caso concreto.

As leis infracionais são divididas em homogênea e heterogênea. A primeira é aquela cujo complemento está contido em outra regra jurídica procedente da mesma fonte ou órgão, tais como decreto, instrução normativa, portaria etc¹³⁷. Não afeta o princípio da reserva legal, visto que

¹³⁶ Julio Fabbrine Mirabete, pág. 48.

¹³⁷ Art. 100 do CTN – São normas complementares das leis, dos ratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

sempre haverá uma lei anterior, embora complementada por regra jurídica de outra espécie. A segunda, considerada também como norma incompleta, ou fragmento de norma. A incompleta possui dispositivo que tem complemento na própria lei, a fragmentária encontra-se complemento em outro diploma legal, como no Código Civil, Comercial, etc¹³⁸.

Há de se fazer também a distinção entre a norma punitiva em branco, em que a complementação é efetuada mediante regra jurídica, e os tipos abertos, em que essa complementação é realizada pela jurisprudência e pela doutrina, por não conterem a determinação dos elementos do dever jurídico cuja violação significa realização do tipo¹³⁹.

Como no Direito Penal, as normas punitivas tributárias afetam patrimônio e direitos individuais do contribuinte, assim, não podem conter tipos abertos, de forma que possam ser encaixadas situações genéricas, não previstas especificamente na legislação. A autoridade administrativa tem a obrigação de examinar se a conduta imputada ao contribuinte guarda absoluta conexão e identidade com prescrição definida na norma sancionadora anteriormente editada.

Deve ser ressaltado que não é válida a cominação de sanção administrativa tributária por norma infralegal, mesmo em se tratando de sanção pelo descumprimento dos deveres instrumentais, apesar de o Código Tributário Nacional admitir a instituição desses deveres por normas dessa natureza. Assim, é ilegal o artigo 948 do Regulamento do Imposto de Renda, ao dispor que para as infrações sem penalidades específicas serão aplicadas multa de R\$ 80,79 (oitenta reais e setenta e nove centavos) a R\$ 242,51 (duzentos e quarenta e dois reais e cinquenta e um centavos).

O mesmo não se pode dizer com relação ao artigo 92, da Lei 8.112/91, que dispõe que a infração a qualquer um de seus dispositivos, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, à multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento¹⁴⁰.

¹³⁸ Julio Fabbrine Mirabete, pág. 50.

¹³⁹ Julio Fabbrine Mirabete, pág. 50.

¹⁴⁰ “Deveras, a aludida norma legal estabeleceu a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas, legando, todavia, ao alvedrio do Poder Executivo o arbitramento do valor da multa a ser fixado em caso de infração para a qual não tivesse sido cominada penalidade expressa. O poder regulamentar, no entanto, encontrava-se limitado aos valores consignados no referido dispositivo legal, vale dizer, não poderia ser estipulada multa inferior a Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros), nem superior a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros). Desta sorte, o Decreto 3.048/99, vigente à época da autuação do contribuinte, não extrapolou o texto da Lei 8.112/91, ao estabelecer gradação da multa a ser aplicada em cada caso concreto, notadamente quando

Admite-se, a possibilidade da norma punitiva em branco, em tese, somente nos deveres instrumentais, quando a lei transfere para as normas secundárias ou complementares a definição dos deveres instrumentais a serem cumpridos, como o tipo de documento a ser emitido ou a forma de preenchimento de uma nota fiscal. Assim, a aplicação da norma legal definidora de determinada infração fiscal necessita ser complementada por outra norma de hierarquia inferior, estabelecadora de procedimentos administrativos que devem ser cumpridos pelos contribuintes.

2. Infração tributária e o princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade da lei veda a incidência da norma jurídica sobre fatos acontecidos no passado. Somente pode regular fatos ocorridos a partir de sua promulgação, não pode vigorar sobre períodos anteriores a sua edição, deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar início à incidência.

Está consagrado, com regra geral, no capítulo da Constituição Federal – Dos Direitos e Garantias Fundamentais -, através do artigo 5º, XXXVI, que veda a retroatividade da lei para prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Com relação ao Direito Tributário, mencionada garantia foi reforçada por meio do artigo 150, III, “a”, que proíbe a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentados.

Em matéria penal, está previsto em dois incisos distintos do art. 5º da Carta Política, o inciso XXXIX que estabelece não haver crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal e o inciso XL, que proíbe a retroatividade da lei, salvo para beneficiar o réu.

fixou no art. 283, II, alínea "j": "Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617, 35 (sessenta e três mil seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações: (...) 11 - a partir de R\$ 6.361, 73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações: (...) j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extra judicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira; (...)". (REsp 769404 / SC). Precedente: REsp 723223/RS, Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 18.05.2006.

Este princípio é direcionado inicialmente ao legislador, que fica vedado de estabelecer normas jurídicas que possam prejudicar as pessoas e, posteriormente, ao aplicador, que não pode fazê-la incidir sobre fatos já ocorridos antes do início da sua vigência.

O objetivo do princípio é dar estabilidade às relações jurídicas efetuadas, garantindo-lhes a segurança jurídica de que não serão alteradas unilateralmente, como forma de pacificação social dos atos praticados no passado. Segundo Aires F. BARRETO “um dos relevantes desdobramentos da segurança jurídica vem espelhado no princípio da irretroatividade das leis. Em uma manifesta demonstração de que o nosso sistema põe em relevo esse princípio, a própria Constituição cura de proibir à lei prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (Cf. art. 5º, XXXVI, da CF)”¹⁴¹.

Mencionado princípio é por excelência instrumento de proteção do cidadão contra o Estado, não pode, portanto, ser invocado pelo Estado em desfavor do contribuinte, conforme entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal: “a garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da Republica, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado” (Súmula 654).

No Direito Italiano, a lei geral sobre sanção administrativa em matéria tributária, Decreto Legislativo n. 472, de 18 de dezembro de 1997, artigo 3º, § 1º, dispõe expressamente sobre o princípio da irretroatividade ao estabelecer que: “Nessuno puo’ essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione”.

No Direito Português, também encontra-se previsto expressamente, como dispõe o artigo 2º da Lei 15/2001, ao conceituar a infração tributária como “todo o facto ‘típico’, ilícito e culposo *declarado punível por lei tributária anterior*”.

O direito pátrio não possui expressamente uma disposição específica vedando a aplicação da retroatividade da lei que define novas infrações tributárias ou que agrava as já existentes, no entanto, em uma interpretação *a contrário sensu* do dispositivo do art. 106 do CTN, extraímos tal vedação, ou seja, a lei somente pode retroagir, somente pode ser aplicada a ato ou fato pretérito quando deixa de defini-lo como infração e não quando passa a defini-lo como infração; quando deixa de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão e não quando

¹⁴¹ Curso de Direito Tributário Municipal, pág. 37.

passa a tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão; quando lhe comine penalidade menos severa e não quando lhe comine penalidade mais grave.

Ademais, considerando a unidade do ordenamento jurídico e a inexistência de diferença ontológica entre o ilícito penal e o ilícito tributário, devem ser aplicados às infrações tributárias todos os princípios de direito compatíveis com a disciplina jurídica, entre eles o princípio da irretroatividade geral do art. 5º, XXXVI, o estabelecido para o Direito Penal, no art. 5º, XXXIX e XL e, mais, especificamente, o previsto para o Direito Tributário no art. 150, III, letra “a”. Não se deve olvidar que no campo tributário a integração é uma exigência do inciso III do art. 108 do CTN, o qual prescreve que, na interpretação e aplicação das leis tributárias, devem ser considerados os princípios gerais de direito público, do qual faz parte o princípio da irretroatividade.

Em síntese, as leis infracionais não podem regular fatos senão a partir de sua promulgação, não podem vigorar sobre períodos anteriores a sua edição, salvo quando benéficas ao contribuinte.

2.1. Retroatividade benigna

De acordo com o princípio “tempus regit actum”, a lei rege, em geral, os fatos praticados durante sua vigência. Não pode, em tese, alcançar fatos ocorridos em período anterior ao início de sua vigência, salvo quando dotada de retroatividade. Denomina-se retroatividade o fenômeno pelo qual uma norma jurídica é aplicada a fato ocorrido antes do início de sua vigência. Somente será permitida nas hipóteses da norma ser benéfica ao agente.

A lei nova, editada posteriormente à conduta do agente, poderá conter dispositivos que o prejudiquem ou que o beneficiem. Será considerada uma *novatio in pejus* se o prejudicar, ou uma *novatio legis in melius* se vir a beneficiá-lo. A lei nova prejudica o agente quando aumenta o percentual da sanção ou amplia o rol das circunstâncias agravantes. Beneficia-o quando reduz o percentual da sanção ou desconsidera o fato como infracional ou antijurídico.

Seguindo a mesma linha do Código Penal, que no parágrafo único do art. 2º, prevê que “a lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”, o Código Tributário Nacional também

dispõe de forma expressa no artigo 106, sobre a possibilidade da aplicação da *novatio legis in melius* de forma retroativa¹⁴².

Este também é o entendimento de Roque Antonio CARRAZZA que assim escreve sobre as leis tributárias de caráter sancionatório: “Estas podem ser consideradas *leis penais lato sensu*, a elas também se aplicando a eficácia retroativa da *lex mitior*. Tal afirmação em nada é prejudicada pelo fato de a Lei Maior empregar, no suscitado art. 5º, XL, as expressões “lei penal” e “réu”, o que poderia conduzir à equivocada interpretação de que se estaria diante de preceito aplicável apenas ao campo do Direito Penal em sentido estrito. Ao revés, não temos nenhuma dúvida em sustentar a plena possibilidade de generalização que o texto constitucional comporta, visando a atender a reclamos ínsitos ao próprio conceito de justiça Fiscal. Com efeito, do mesmo modo pelo qual não se aceita, no campo do Direito Tributário, a imposição de penalidade oriunda de lei posterior à ocorrência dos fatos sancionados, também haverão de ser considerados, integralmente, os efeitos pretéritos da lei mais favorável ao contribuinte em matéria de sanções fiscais. De resto, a diretriz aqui definida encontra adequado agasalho no preceito do art. 106, II, c, do CTN: “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...) c) quando lhe comine pena menos severa que a lei vigente ao tempo de sua prática”. O *princípio da benignidade*, portanto, é expressamente aplicável às multas fiscais, e tal aplicabilidade, como é óbvio, não exige confirmação expressa por parte da *lex mitior*, já que veiculado em norma constitucional e, como se isto não bastasse, transformado em *norma geral em matéria de legislação tributária*. Podemos dizer, pois, que é atributo do sistema e imperativo dos valores jurídicos por eles acolhidos”¹⁴³.

Na Itália, a lei geral dispõe expressamente sobre a aplicação retroativa da lei benéfica (*principio del favor rei*): “Se la legge in vigore al momento in cui e’ stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entita’ diversa, si applica legge piu’ favorevole, salvo provvedimento di irrogazione sai divenuto”. (art. 3º, § 3º do DL 472/97).

¹⁴² Art. 106. A lei aplica-se ao ato ou ao fato pretérito: I - em qualquer caso, quando é expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados; II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

¹⁴³ Curso de Direito Constitucional Tributário, Nota 112, pág. 306.

No mesmo sentido dispõe o Direito Espanhol, na Lei sobre Direitos e Garantias dos Contribuintes, n. 01 de 26 de fevereiro de 1998, que expressamente estatui: “las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroativos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado”.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, referida retroatividade não pode sofrer limitação temporal ou espacial por meio de lei ordinária, uma vez que se encontra disciplinada por norma geral de Direito Tributário, porquanto, deve ser imposta de forma linear e uniformemente em todo território da pessoa política competente (nacional, estadual, distrital e municipal) “não se fazendo com especificidade geograficamente”¹⁴⁴.

Deve ser ressaltado que a aplicação do princípio da retroatividade benéfica possui uma limitação lógica, que é o cumprimento da sanção, com o recolhimento integral da multa. Somente será aplicado se recolhida ainda não se encontra a multa, ou seja, se o ato deixa de ser considerado infracional ou contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, a multa aplicada anteriormente não poderá ser recolhida, por outro lado, se já recolhida, não poderá ser restituída, uma vez que extinto está o crédito tributário sentido lato (artigo 156, I, do CTN). Não obstante, referida limitação não se aplica ao parcelamento, hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI do CTN) e não de extinção. Assim, a legislação mais benéfica editada após a formalização do parcelamento deve incidir sobre as suas parcelas, com o recálculo da dívida.

Também deve ser aplicada de ofício, independentemente de qualquer alegação do beneficiário, quer seja na esfera administrativa, quer seja na esfera judicial, por tratar-se de fato novo, superveniente, conforme reconhece o Superior Tribunal de Justiça: (...) Isso porque (a) o advento da lei mais benéfica é fato novo, superveniente ao ajuizamento da ação, que incumbe ao juiz tomar em conta mesmo de ofício, nos termos do art. 462 do CPC – ‘se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz toma-lo em consideração’¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Com base nesse entendimento, declarou inconstitucional o artigo 35 da Lei n. 8.212, com redação dada pela Lei n. 9.528/97, na parte que limitava o benefício da redução da multa a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sob o fundamento de violação ao disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal (RE n. 407.190/RS – Relator Min. Marco Aurélio, DJU 27.10.2004).

¹⁴⁵ REsp n. 488.326/RS – 1ª Turma, Relator Min. Teori Albino Zavascki DJU 03.02.2005.

3. Tipo

Tipo é a descrição de uma conduta que faz o legislador nas leis tributárias sancionatórias, também denominado no Direito Tributário como hipótese de incidência ou regra matriz de incidência. A definição da infração tributária se dá através da hipótese de incidência da norma sancionatória, que descreve uma conduta abstrata e que, realizada pelo sujeito passivo, enseja a aplicação de penalidade previamente determinada.

A hipótese de incidência, por ser uma norma de conteúdo abstrato, é composta de vários critérios essenciais que integram a figura do tipo legal sancionatório, sem os quais a situação não se concretiza. Tais critérios são: material, espacial, temporal, quantitativo e subjetivo.

Na lei punitiva em sentido estrito (infracional), são descritas as condutas consideradas ilícitas e, portanto, sujeitas as sanções fiscais. O sujeito passivo somente pode ser punido se praticar um dos fatos descritos como infração, diante do consagrado princípio da legalidade¹⁴⁶.

A lei punitiva é composta de duas partes: o comando principal, a norma impositiva, que institui o dever-ser (prestação), denominado de preceito primário, e a norma sancionadora, denominada de preceito secundário. Na doutrina de Hans KELSEN, norma primária e norma secundária, na doutrina Carlos COSSIO, perinorma e endonorma. Tomando o art. 85 do RCMS como exemplo, temos: “circular mercadoria sem a devida nota fiscal” (preceito primário) – “multa de 100% do valor da mercadoria” (preceito secundário). Da conjugação dessas duas partes surge a proibição (norma): “é proibido circular mercadoria sem nota fiscal”.

Como as demais normas do ordenamento jurídico, a norma sancionatória, em sentido estrito, apresenta-se com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga a um mandamento, uma consequência ou estatuição. Na junção dos dois momentos, temos a regra-matriz de incidência que é composta de um “antecedente ou hipótese”, agregada dos critérios material, temporal e espacial, e de um “consequente”, com os critérios pessoal e quantitativo.

De acordo com Paulo de Barros CARVALHO “os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma sancionatória, que tem o seu critério material – uma conduta infringente de dever jurídico -, um critério espacial – a conduta há de ocorrer em certo lugar – e um critério

¹⁴⁶ Julio Fabbrini Mirabete, pág. 48.

temporal – o instante em que se considera acontecido o ilícito. Na consequência, depararemos com um critério pessoal – o sujeito ativo será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa e o sujeito passivo o que deve pagá-la – e um critério quantitativo – a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada”¹⁴⁷.

O critério material estuda a situação fática materialmente tipificada como infração, basicamente são situações descritas pelas normas tributárias qualificadoras da obrigação tributária principal e dos deveres instrumentais, que não foram cumpridos pelo sujeito passivo, portanto, o pressuposto do tipo infracional consiste em uma obrigação ou um dever. Assim, podemos dizer que primeiramente deve existir a obrigação tributária ou o dever instrumental, cujo descumprimento, de um ou de outro, tipifica o ilícito tributário.

O critério espacial especifica a indicação de circunstância de lugar, contida explícita ou implicitamente, na hipótese de incidência, para a configuração do fato imponible¹⁴⁸. A lei, ao descrever a hipótese de incidência da infração tributária deve especificar o lugar ou o local em que se considera ocorrido o ato infracional, tais como: zona aduaneira, zona de livre comércio, etc. Através da definição do lugar também se determinará a competência da autoridade administrativa, quer seja com relação à imposição tributária, quer seja com relação à jurisdição.

O critério temporal tem como objetivo identificar o momento exato da realização do fato gerador da relação jurídica sancionatória e, conseqüentemente, o seu nascimento. Todo e qualquer fato é instantâneo, ou seja, há no tempo um momento preciso de sua ocorrência e é nesse átimo que se considera realizado o fato gerador descrito na norma sancionatória e tipificado como ilícito. A definição de tal elemento é importante, uma vez que o momento no tempo em que se deu a conduta determina a lei a ser aplicada ao caso concreto, em função das modificações legislativas que sofrem as leis tributárias e também da possibilidade de aplicação retroativa da lei sancionatória quando benéfica ao infrator.

O critério subjetivo estuda as pessoas que estão vinculadas ao fato gerador da infração tributária e sujeitas à sanção tributária; o sujeito ativo, possuidor do direito subjetivo de exigir a sanção; e o sujeito passivo, investido do dever de entregar determinada quantia pecuniária (multas) ou bens (perdimento de mercadorias ou bens) e de fazer ou não fazer.

¹⁴⁷ Curso de Direito Tributário, pág. 522.

¹⁴⁸ Geraldo Ataliba. Hipótese de Incidência Tributária, pág. 93.

O critério quantitativo estuda as bases econômicas de imposição sancionatória. É representado por uma expressão econômica, por algo que permita medir os bens materiais ou imateriais que fazem parte, ou estão relacionados com o fato gerador. É a mensuração, a quantificação do montante devido a título de sanção. No caso das sanções variáveis, através da base de cálculo (valor do imposto, da mercadoria importada) e alíquota (percentagem: 20%, 50%, 100%). Nas sanções fixas, pela quantia já previamente determinada na lei.

4. Tipicidade

O princípio da legalidade desdobra-se no princípio da tipicidade, que exige da lei que define o tipo, a descrição de todos os elementos que compõem a sua hipótese de incidência (material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo), bem quando da sua ocorrência, a devida subsunção do fato à norma, ou seja, o devido enquadramento da conduta praticada na regra matriz.

Doutrina Paulo de Barros CARVALHO que o princípio da tipicidade pode ser definido em duas dimensões: a) no plano legislativo, como a estrita necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo, de modo expreso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional; e b) no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos nas regras tributárias que o prevê, vinculando-se, obviamente, à adequada correspondência estabelecida entre a obrigação que adveio do fato à adequada protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata conhecida como regra-matriz de incidência¹⁴⁹.

No plano legislativo, a tipicidade do ilícito tributário deve possuir as mesmas características da tipicidade penal e tributária, ou seja, deve possuir um tipo fechado, determinado e não aberto ou indeterminado.

Tipo aberto ou indeterminado é aquele que propicia maior liberdade do intérprete ao extrair o significado de uma norma jurídica. A norma jurídica contém apenas elementos essenciais, de maneira não exaustiva, de modo que pode o intérprete, tendo em vista um caso concreto que contém um elemento não previsto no tipo legal, aplicar a lei de modo a abarcar esse elemento (interpretação extensiva), bem como pode suprir eventual lacuna legal por meio da analogia¹⁵⁰.

¹⁴⁹ A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 34.

¹⁵⁰ Samanta Meyer-Pflug – Do Princípio da Legalidade e da Tipicidade – Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins pág. 140.

Tipo fechado e determinado é o que contém, de forma minuciosa e exaustiva, todos os elementos do tipo, bem como os seus traços característicos, não permitindo eventual integração por parte do aplicador da norma. A limitação é precisa e corresponde a um tipo específico, veiculado por enunciado jurídico que descreva de forma completa todos os critérios necessários à identificação do fato jurídico relevante¹⁵¹.

Segundo Ives Gandra da Silva MARTINS “o mesmo principio de tipicidade cerrada que abrange e enroupa o tributo, abrange e enroupa a sanção pertinente, não havendo qualquer possibilidade de aplicação distinta da referida linha maior de regência da norma”¹⁵².

Na mesma linha leciona Paulo de Barros CARVALHO, que “tratando-se de sanção, ainda que meramente material, a norma que delineia esse fato “antijurídico” não pode apresentar tipologia aberta. Arquétipo aberto é o que constituiu as hipóteses das normas que regem o direito privado, já que as garantias e os direitos individuais não de ser interpretados com amplitude semântica. Norma sancionadora com tipo aberto restringe, de maneira incontrolável, a liberdade e a propriedade, ferindo e comprometendo a segurança do sistema jurídico. Este, substancialmente, o motivo pelo qual o “tipo” das normas sancionatórias há de ser sempre preciso e restrito”¹⁵³.

Em sentido contrário pensa Peres de AYALA e Eusébio GONZALEZ. Segundo estes autores a “la tipicidad” é uma característica do ilícito penal que experimenta transformação dentro do ilícito tributário. Acompanham a tese de Quintano RIPOLLÈS afirmando que “parece inquestionável, em tema de tipicidade, são diversas as estruturas das normas penais e tributárias. Certo que também em âmbito do ilícito tributário estamos ante uma antijuridicidade tipificada, porque não há ilícito sem norma. Porém a diferença reside em que, de uma parte, nem sempre é necessária a exata descrição da infração, sendo suficiente, em ocasiões, a transgressão ou não cumprimento do preceito, ao que se conecta uma sanção; de outra, cabe a infração encoberta das normas tributárias (fraude à lei tributária), ilicitude impossível de tipificar em todas suas formas”¹⁵⁴.

¹⁵¹ Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário, pág. 93.

¹⁵² Teoria da Imposição Tributária, pág. 201.

¹⁵³ Curso de Direito Tributário, pág. 575.

¹⁵⁴ Curso de Derecho Tributário, pág. 375.

Sacha Calmon Navarro COELHO também tem o mesmo entendimento: “Ora, se a sanção tributária incide toda vez que no mundo real, fenomênico, ocorre uma infração a dever tributário estatuído em lei, é lógico que dita infração constitui um comportamento típico. Todavia a tipicidade do ato ilícito no Direito Tributário não precisa necessariamente de descrição exaustiva na lei. Seguindo o curso, os deveres tributários (ou, se se prefere, as obrigações tributárias) são deveres ex lege e são de duas espécies: a) pagar tributo; b) cumprir deveres instrumentais (emitir notas fiscais, prestar declarações, não transportar mercadoria descobertas de documentação fiscal etc.). A seu turno, a tipicidade do ilícito tributário é encontrada por contraste: a) não pagar o tributo e b) não cumprir os deveres instrumentais expressos. Mas as sanções – quase sempre sanções pecuniárias – devem ser previstas em lei”¹⁵⁵.

Não concordamos com tais opiniões, as infrações tributárias têm como pressupostos as obrigações tributárias submetidas ao princípio da tipicidade, que para Alberto XAVIER possui os mesmos corolários do Direito Penal, mais precisamente, em suas palavras, “tais corolários são no Direito Tributário rigorosamente idênticos aos formulados pela doutrina no que concerne ao Direito Penal”¹⁵⁶.

Para o autor lusitano, são corolários do princípio da tipicidade: a) princípio da seleção: significa que o legislador não pode descrever tributo pela utilização de conceito ou cláusula geral abrangendo todo o quadro das situações tributárias, pelo contrário, deve constar de tipologia, isto é, deve ser descrito em tipos ou modelos; b) princípio de *numerus clausus*: específica ainda mais o princípio da seleção, vez que a tipologia deve ser taxativa, com descrição rigorosa dos seus elementos; c) princípio do exclusivismo: exprime que a conformação das situações jurídicas aos tipos legais tributários é não só absolutamente necessária como também suficiente à tributação. Trata-se de uma tipicidade fechada (na terminologia de LARENZ), enquanto não admite quaisquer elementos adicionais não completamente contidos na descrição normativa; d) princípio da determinação ou da tipicidade fechada: exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta¹⁵⁷.

¹⁵⁵ Infração Tributária e Sanção. Sanções Administrativas Tributárias, Coord. Hugo de Brito Machado, Dialética, pág. 422

¹⁵⁶ Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, pág. 19.

¹⁵⁷ Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, pág. 18/19.

Todos estes corolários devem estar presentes na norma definidora da infração. A descrição de tipos abertos e de conceitos indeterminados, tais como: a) não pagar o tributo e b) não cumprir os deveres instrumentais expressos; viola de forma direta e frontal o princípio da segurança jurídica, vez que toda e qualquer conduta que importe em um não pagamento do tributo ou em uma não observância dos deveres instrumentais pode ser enquadrada como ilícito tributário de acordo com a discricionariedade da autoridade administrativa.

De acordo com Eduardo Domingos BOTTALLO “o princípio da tipicidade fechada contribui, de modo decisivo, para segurança jurídica do contribuinte. Em outras palavras, esse princípio, com seu corolário de proteção da confiança, leva, em matéria tributária, à rejeição da discricionariedade e, mesmo, da aceitação, no campo tributário, dos denominados conceitos abertos ou indeterminado”¹⁵⁸.

Mais absurdo ainda em termos de segurança jurídica é aceitar que a tipicidade do ilícito tributário pode ser encontrada através de mero “contraste” aos deveres tributários ou pela mera “transgressão ou não cumprimento do preceito”, sem considerar os motivos, as circunstâncias e as finalidades de tais contrastes ou transgressões.

A descrição de tipos com conteúdo tão geral, de forma a abranger toda e qualquer conduta que importe em violação dos deveres tributários, não permite o estabelecimento de sanções pecuniárias e não pecuniárias de natureza diversas (multa de mora, multa de ofício, perda de bens, cancelamento de CNPJ), nem permite o estabelecimento de valores distintos (percentuais: 20%, 50%, 75% etc.), vez que o aplicador não teria parâmetros para definição da espécie da infração cometida e do montante a ser atribuído a título de sanção.

No plano factual, a tipicidade é a operação de enquadramento da conduta concretizada pelo agente no mundo social, fenomênico, na regra matriz de incidência da infração tributária descrita em abstrato na norma legal. É um elemento essencial da infração tributária e cuja ausência impede sua configuração. Somente se mostrará configurada quando a conduta se enquadrar com perfeição no tipo, assim, não existe infração sem tipicidade.

¹⁵⁸ Processo Administrativo Tributário, pág. 23.

Para que se possa afirmar que o fato tem tipicidade, é necessário que ele se contenha perfeitamente na descrição legal, ou seja, que haja perfeita adequação do fato concreto ao tipo infracional¹⁵⁹. Nenhuma punição poderá ser imposta ao contribuinte quando houver incerteza de sua exigibilidade, quer em relação ao valor e ao âmbito de aplicação da norma tributária.

No direito comparado a tipicidade é um requisito essencial de qualquer infração tributária, conforme podemos certificar das legislações espanhola e portuguesa. A Lei Geral Tributaria Espanhola n. 58/2003, no artigo 183 dispõe que “son infracciones tributaria las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén ‘tipificadas’ y sancionadas como tales en esta u outra ley”. A Lei Geral de Portugal, o artigo 2º da Lei 15/2001, estabelece que constitui infração tributária “todo o facto ‘típico’, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior”.

5. Proibição da analogia

A analogia é prevista no art. 108 CTN como elemento de integração da legislação tributária, nos mesmos moldes do art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil. É utilizada, portanto, para preencher as lacunas por ventura existente no ordenamento jurídico.

É instrumento de integração do direito, quando ele aparece lacunoso, quando a lei é omissa em alguns aspectos. Toma-se outra norma, que rege assunto semelhante e utiliza-se esta outra norma. Consiste em aplicar a uma hipótese não prevista em lei a disposição relativa a um caso semelhante.

Não deve ser confundida com interpretação, tarefa iminentemente de caráter declaratório, vez que declara uma coisa que já existe. Por outro lado, analogia somente visa aplicar uma disposição já existente no ordenamento jurídico a uma situação em aberto.

¹⁵⁹ Para o Ministro Francisco Falcão, “a fiscalização brasileira, atuando nos seus limites discricionários, pode fazer a verificação das mercadorias sujeitas àquele regime de passagem, conforme dispõe o Decreto 91.030/85, vigente à época dos fatos. Mas, se verificada qualquer discrepância entre a mercadoria declarada e o conteúdo do pacote, não pode, pelo princípio da tipicidade tributária, ampliando a norma regente, aplicar a pena de perdimento dos bens. (REsp 824050). Demasia na sanção de perda de mercadoria por falta de tipicidade explícita (art. 105, inciso X do DL n. 37/66 e art. 23, parágrafo único do DL n. 1.445/76)” (REsp 15074 / DF).

Segundo Maria Helena DINIZ “a analogia não é uma técnica interpretativa, nem tampouco uma fonte de direito, mas um procedimento que serve para integrar normas, partindo de um exame comparativo entre duas situações jurídicas, aplicando à não legislada, as soluções dadas para as que têm características essenciais semelhantes”¹⁶⁰.

Questão controversa é se na sua aplicação há atividade criadora ou não, ou seja, criação de um direito novo para o caso concreto. Hugo de Brito MACHADO, salienta que o interprete não cria, não inova, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e alcance¹⁶¹.

Em sentido contrário leciona Alberto XAVIER, que apesar de considerar que a analogia não se confunde com a interpretação informa que: “E daí que a integração analógica não revista caráter interpretativo, mas “criativo”. É certo que esta criatividade não é idêntica à criatividade da lei, que é originária, mas derivada, vinculada, complementar ou secundária: mas precisamente por ser (embora limitadamente) um fenômeno criativo, foi ele, de há muito, objeto de proibição, nos terrenos abrangidos pelo princípio da legalidade e da tipicidade (como o penal e o tributário), por o subjetivismo na aplicação do direito perturbar a segurança jurídica e desvirtuar potencialmente a estrita separação de poderes”¹⁶².

A analogia como instrumento de integração da legislação somente pode ser utilizada no espaço vazio¹⁶³ do ordenamento jurídico, denominado lacuna. No entanto, nas matérias submetidas aos princípios da legalidade e da tipicidade, esse espaço vazio não existe, conforme leciona Alberto XAVIER: “Ora, os próprios conceitos de taxatividade e de “*numerus clausus*”, inerente à idéia da tipicidade, são incompatíveis com a existência de lacuna e sua integração analógica, pois foram adotados como regras constitucionais precisamente para vedar a possibilidade da analogia, vedação esta que se resulta de constatação de que a analogia não é meramente interpretativo, mas “criativo” (ainda que de modo vinculado, complementar ou derivado) e que a “criatividade”, do aplicador do Direito

¹⁶⁰ Lacunas e Integração

¹⁶¹ Interpretação

¹⁶² Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, pág. 142.

¹⁶³ “A lacuna corresponde a uma “incompletude insatisfatória” (ENGICH) “contrária ao plano” do legislador (planwidrige Unvollständigkeit), pressupondo, por isso, a constatação de uma vontade de regulamentação (CANNARIS)”. Não se mostrando possível a regulamentação, o que se tem é espaço livre ou espaço ajurídico: “... o que não se encontra expressamente regulado é juridicamente irrelevante ou indiferente: é o “espaço livre do Direito ou espaço ajurídico”...” (...) “ ... o que não se encontra expressamente regulado se traduz numa permissão juridicamente protegida” (direito de liberdade). Conclui: “O espaço livre do Direito está *extra muros* do Direito. O direito de liberdade está *intra muros* do Direito. Nem um caso nem outro configuram lacuna” (Alberto Xavier).

é incompatível com as exigências estritas da separação de poderes (reserva absoluta de lei e da segurança jurídica (previsibilidade, proteção de confiança)”)¹⁶⁴.

Também não deve ser utilizada na verificação de uma situação concreta. A interpretação analógica e a extensiva têm em comum o fato de que, em ambas, a vontade da lei autoriza a sua extensão a casos análogos. É permitida no direito quando, num dispositivo, um preceito casuístico é seguido de uma fórmula genérica, que somente alcança os casos análogos aos referidos no preceito casuístico. Não deve ser aplicada em matéria de infração tributária, em função do princípio da tipicidade cerrada.

Em decorrência do princípio da tipicidade cerrada, nenhuma infração tributária pode ser imputada e nenhuma sanção pode ser aplicada mediante o emprego da analogia. Não se pode, por meio da analogia, criar figura infracional não prevista expressamente, ou pena que o legislador não tenha determinada. Contra tal procedimento vige a regra de reserva legal em prelação aos preceitos primários e secundários das normas definidoras de condutas puníveis¹⁶⁵.

Por outro lado, a analogia *in bonam partem*, aquela que visa beneficiar o sujeito passivo, deve ser aplicada, uma vez que não violenta os princípios da legalidade e da tipicidade, garantias protetoras dos seus direitos individuais.

6. A Conduta na Infração Tributária

Toda norma sancionadora deve prever um determinado tipo de conduta que pode se realizar no plano dos fatos, à qual se imputa a respectiva sanção.

Peres de AYALA e Eusébio GONZALES, analisando os caracteres do ilícito penal que conservam substancial vigência dentro do ilícito tributário, arrola entres eles “la existencia de una conduta o comportamiento voluntário”. Complementa afirmando que esta nota puramente física constitui o suporte material de qualquer ato humano e, conseqüentemente, também dos atos jurídicos¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva

¹⁶⁵ Damásio E de Jesus, Direito Penal – 1º Volume – Parte Geral, pág. 55.

¹⁶⁶ Curso de Derecho Tributário, pág. 373.

Para a existência da infração tributária, necessária se faz uma conduta positiva (ação em sentido estrito) ou negativa (omissão), que descumpra um dever jurídico imposto pela lei tributária, consistente na não prestação do tributo ou na inobservância de deveres instrumentais e formais.

Ação é todo movimento corporal encaminhado para produção de um resultado consistente na modificação do mundo exterior ou na criação de perigo que possa produzir dita modificação. Ocorre quando o contribuinte realiza a conduta proibida pela legislação tributária.

Omissão é o não realizar um movimento corporal esperado e que devia produzir uma modificação no mundo exterior, que por inércia quedou-se sem a modificação esperada. Isto apresenta quando na lei estabelece uma ordem ou mandato e não se leva a cabo esta ação exigida, ocorrendo, desta forma, em uma infração pelo não cumprimento da ordem.

Portanto, conduta compreende qualquer comportamento humano comissivo (positivo), omissivo (negativo), podendo ser ainda dolosa (quando a agente quer o resultado ou assume o risco de produzir o resultado) ou culposa (quando o agente infringe o seu dever de cuidado, atuando com negligência, imprudência ou imperícia).

Para tipificar a infração tributária, a ação tem de ser regida pela vontade, que é sempre uma ação final, isto é, dirigida à consecução de um fim. Se não houver vontade dirigida a uma finalidade qualquer, não se pode falar em conduta. Se o agente não atua dolosamente ou culposamente, não há ação. É necessária, ainda que essa conduta esteja revestida de tipicidade, que seja ilícita ou antijurídica e culpável (culpabilidade).

Para a existência da infração tributária no mundo do direito, necessário se faz que seja praticada por uma pessoa, independentemente de ser conceituada pelo Direito Tributário como contribuinte¹⁶⁷, visto que se requer uma ação ou uma omissão, um comportamento humano, voluntário e consciente, dirigido a uma finalidade.

Assim, a infração tributária é comportamento humano (ação ou omissão) que, no entanto, necessita estar revestido de tipicidade e ilicitude (antijuricidade). Se pudermos afirmar que a conduta praticada pelo sujeito passivo é típica e ilícita, teremos uma infração tributária caracterizada, a

¹⁶⁷ Ressalta que a lei tributária que regula a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização se aplica às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal (art. 194, § único do CTN).

qual se liga, como consequência, a sanção tributária em suas várias modalidades.

6.1. Dolo

O dolo no Direito Penal é analisado com base em três teorias: i) teoria da vontade – é uma ação voluntária e consciente para realizar o tipo penal produzindo um resultado; ii) teoria do assentimento – é uma ação voluntária e consciente que prevê o resultado típico e consente em atingi-lo e iii) teoria da representação – é uma ação voluntária e consciente que prevê o resultado, mas não deseja atingi-lo. O Direito Penal Brasileiro somente adota as duas primeiras, a terceira não é considerada dolosa, mas culpa consciente.

Nas palavras de Aníbal BRUNO: “No dolo, o individuo sabe o que quer e decide realizá-lo, consciente de que seu querer é ilícito, Deste momento psicológico passa o agente a realização no mundo exterior, e só então penetra no domínio do Direito Penal. A simples vontade ilícita, sem manifestação externa, é indiferente para o Direito. O dolo é, portanto, representação e vontade em referência a um fato punível, que o agente pratica sabendo ser o mesmo ilícito”¹⁶⁸.

Para José Frederico MARQUES o dolo é assim a vontade do agente dirigida para o fato descrito como crime. A ação é voluntária porque não provém de fatores internos ou externos que obrigam a vontade a atuar no mundo exterior; e é dolosa porque o elemento psíquico focalizou e procurou uma conduta considerada delitiva¹⁶⁹.

No direito civil, leciona Silvio RODRIGUES que “o dolo se caracteriza pela ação ou omissão do agente, que antevendo o dano que sua atitude vai causar, deliberadamente prossegue, com o propósito mesmo de alcançar o resultado danoso”¹⁷⁰.

Dolo é forma mais grave de culpabilidade, ou de culpa em sentido amplo. Consiste na vontade consciente de praticar a ação ou a omissão ilícita. Em outras palavras, o dolo é a vontade dirigida para o resultado ilícito¹⁷¹.

¹⁶⁸ Direito Penal – 2ª edição. Forense. Rio de Janeiro, 1959, t. 2, p. 60

¹⁶⁹ Tratado de Direito Penal. Volume II, pág. 256.

¹⁷⁰ Direito Civil. Volume 4, pág. 160.

¹⁷¹ Hugo de Brito Machado – Crimes contra Ordem Tributária, pág. 68.

No campo das infrações tributárias, apesar das disposições do art. 136 d CTN, também deve ser analisada a intenção do agente quando do descumprimento da norma jurídica e, conseqüentemente, do cometimento da infração fiscal, apurando se a ação foi praticada de forma voluntária e consciente com o fim de produzir um resultado¹⁷².

Tal elemento encontra-se previsto expressamente no art. 137, II, do CTN que dispõe sobre a responsabilidade pessoal do agente pelas infrações em cuja definição o “dolo específico” seja elementar. Nessa hipótese, para a devida responsabilização não basta o dolo genérico, necessário se faz a comprovação do dolo específico. O dolo decorre do propósito direto de evadir o pagamento da prestação tributária ou do propósito indireto de evitar o gravame mediante a evasão dos meios de controle previstos nas disposições tributárias.

Algumas legislações tributárias, como a do Município de Santo André, estabelecem que, salvo prova inequívoca feita em contrário, presume-se o dolo em qualquer das seguintes circunstâncias: a) contradição evidente entre os livros e documentos da escrita fiscal e os elementos das declarações e guias apresentadas às repartições fiscais; b) manifesto desacordo entre os preceitos legais e regulamentares no tocante às obrigações tributárias e a sua aplicação por parte do contribuinte ou responsável; c) remessa de informes ou comunicações falsas ao Fisco, com respeito aos fatos tributários e à base de cálculo de obrigações tributárias; d) omissão de lançamento nos livros, fichas, declarações ou guias, de bens e atividades que constituam fatos imponíveis de obrigações tributárias. (art. 44 da Lei 7.614/97).

6.2. Culpa

Culpa no sentido popular, de acordo com o dicionário, é ação negligente, imprudente ou danosa a outrem. Falta voluntária contra a moral, preceito religioso ou lei¹⁷³.

Na psicanálise, culpa é sentimento consciente ou inconsciente de indignidade que seria a forma sob a qual o ego percebe a crítica do superego diante de um desejo inconsciente que se contrapõe às normas morais do sujeito, e que se manifesta por idéias obsessivas ou atos compulsivos, vergonha etc¹⁷⁴.

¹⁷² Não havendo dolo ou má-fé do importador, a pena de perdimento deve ser afastada (AgRg no Ag 830455 / SP).

¹⁷³ Mini Aurélio, pág. 197.

¹⁷⁴ Grande Enciclopédia Larousse Cultural, pág. 1729.

De acordo com o Dicionário de Filosofia de Nicola ABBAGNANO culpa é “originariamente, termo jurídico para indicar a infração de uma norma cometida “involuntariamente”, sem premeditação, em contraposição a delito (*dolus*), que é a transgressão premeditada. Eis como Kant exprime a questão: “uma transgressão involuntária, mas imputável, chama-se culpa; uma transgressão voluntária (unida à consciência de que se trata realmente de uma transgressão) chama-se delito”¹⁷⁵.

No Direito Penal, segundo Damásio E. de JESUS, culpa é a inobservância do cuidado objetivo necessário, manifestado numa conduta produtora de um resultado objetivo e subjetivamente previsível (previsibilidade objetiva e subjetiva)¹⁷⁶.

Culpa é uma conduta voluntária, descuidada, voltada a um resultado lícito, via de regra, mas com resultado ilícito não desejado, porém previsível, e que poderia ter sido evitado.

A culpa é normativa. O dolo é só psicológico (está na cabeça do agente). Na culpa, a parte psicológica é o comportamento do agente (que é descuidado). Na culpa, o resultado é normativo (imputado pela autoridade competente que faz a valoração).

A culpa divide-se em: imprudência, negligência e imperícia. Imprudência é a forma ativa de culpa. É atuar, agir com desatenção. Negligência é a forma passiva de culpa, ou seja, a omissão, a inação fruto da desatenção. Imperícia é a imprudência no campo técnico, pressupõe a existência de arte, ofício ou profissão.

Maria Helena DINIZ define “a culpa em sentido amplo, como violação de um dever jurídico, imputável a alguém, em decorrência de fato intencional ou de omissão de diligência ou cautela, compreende: o dolo, que é a violação intencional do dever jurídico, e a culpa em sentido estrito, caracterizada pela imperícia, imprudência ou negligência, sem qualquer deliberação de violar um dever. Portanto, não se reclama que o ato danoso tenha sido, realmente, querido pelo agente, pois ele não deixará de ser responsável pelo fato de não ter-se apercebido do seu ato nem medido as suas conseqüências”. Cita René SAVATIER que de modo lapidar define culpa “como a inexecução de um dever que o agente podia conhecer e observar. Pressupõe, portanto, um dever violado (elemento objetivo) e a imputabilidade do agente (elemento subjetivo)”¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Dicionário de Filosofia – Nicola Abbagnano, pág. 224.

¹⁷⁶ Direito Penal – 1º Volume – Parte Geral, pág. 466.

¹⁷⁷ Curso de Direito Civil Brasileiro, 7º, Volume, pág. 46

A mesma autora, diz que “dolo é vontade consciente de violar o direito, dirigida á consecução do fim ilícito, e a culpa abrange a imperícia, a negligência e a imprudência. A imperícia é falta de habilidade ou inaptidão para praticar certo ato; a negligência é a inobservância de normas que nos ordenam agir com atenção, capacidade, solicitude e discernimento; e a imprudência é precipitação ou o ato de proceder sem cautela. Não há responsabilidade sem culpa, exceto disposição legal expressa, caso em que se terá responsabilidade objetiva”¹⁷⁸.

Age culposamente, com negligência, por exemplo, quem compra bem de particular, sem as devidas cautelas necessárias, sujeitando-se, assim, à aplicação da pena de perdimento, vez que somente se reconhece a boa-fé do terceiro quando este tiver adquirido a mercadoria de comerciante estabelecido, mediante nota fiscal.

7. Resultado na infração tributária

Resultado é a modificação do mundo exterior provocada pela conduta do agente, o que não se confunde como mero evento. Este último decorre de qualquer acontecimento, já o resultado é produzido pela conduta humana dolosa ou culposa. Não se enquadra no conceito de resultado os fenômenos da natureza, as hipóteses de caso fortuito ou de força maior e os comportamentos de animais irracionais.

De acordo com o doutrinador português Soares MARTÍNES a objetividade da ilicitude respeita não apenas à sua manifestação externa, mas também ao resultado, que se caracteriza através do dano efetivo (redução patrimonial) ou potencial (perigo de lesão). O dano deve ser entendido como o dano material ou real já concretizado e no qual o prejuízo já se realizou. Por outro lado, o perigo de lesão é o resultado de uma conduta com a qual se coloca em risco potencial o direito protegido que se leva a cometer um ilícito tributário¹⁷⁹.

Na obrigação tributária principal, o não pagamento do tributo em tempo e forma adequada ou mediante fraude importa em uma transgressão ao dever jurídico-social de contribuir para sustentação do Estado e causa lesão patrimonial, produzindo, assim, um resultado determinado e específico.

¹⁷⁸ Curso de Direito Civil Brasileiro, 7º, Volume, pág. 46

¹⁷⁹ Direito Fiscal, pág. 349.

Nos deveres instrumentais e formais, como na falta de atualização cadastral, na não prestação de informações solicitadas, no extravio de talões de notas fiscais não utilizadas, apesar de não existir um dano material efetivo, o resultado se traduz na violação do interesse público, representado pelo bem jurídico (imaterial) em alcançar o correto funcionamento do sistema econômico, na erradicação dos circuitos marginais de circulação de bens e serviços e no exercício de uma adequada atividade fiscalizadora.

Deve ser ressaltado que a reação punitiva não ocorre somente na hipótese de dano efetivo provocado ao Estado, ocorre também na hipótese de “perigo de dano” que a conduta representa à seguridade, ao bem estar e a prosperidade pública, por não cumprir com um dever formal, por não colaborar ou omitir prestar ajuda à Administração Pública.

Segundo Giuliani FONROUGE, “la violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos e, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniários de un sujeto (el Estado) o una desobediência a las ordenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico e los principios de la moral pública; por la misma razón, las sanciones tienen una finalidad sancionatoria, repressiva o intimidatoria, e no simplemente reparatória del dano”¹⁸⁰.

O resultado como elemento integrante do tipo¹⁸¹ parece, a princípio, ter sido desprezado pelo legislador pátrio ao dispor no art. 136 do CTN que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária, de natureza administrativa, independe da intenção do agente ou do responsável e da *efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*.

Sem entrar no mérito, neste momento, quanto à primeira parte do dispositivo, se ele prevê ou não uma responsabilidade objetiva, na segunda parte, estabelece que a responsabilidade independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, ou seja, da ocorrência ou não de dano (mera conduta, simples inobservância da norma).

¹⁸⁰ Derecho Financiero, Vol. II, pág. 615.

¹⁸¹ São pressupostos do fato típico: a) conduta (ação ou omissão); b) o resultado; c) a relação de causalidade; d) a tipicidade. Damásio E, de Jesus entende que tais itens são elementos do fato material. “O fato típico se diferencia do fato material, que é o conjunto dos elementos de natureza objetiva descritos pela norma incriminadora. São elementos do fato material: a) a conduta; b) o resultado; c) o nexó causal” (Direito Penal, 1º Volume – Parte geral, pág. 226).

Esta segunda parte do comando normativo padece de inconstitucionalidade, vez que viola o princípio constitucional da proporcionalidade que norteia o juízo de valor (culpabilidade) da infração e serve de parâmetro para a imposição da sanção¹⁸². A avaliação da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato permite a valoração da infração e, conseqüentemente, da sanção a ser aplicada.

De acordo com Edmar Oliveira Andrade FILHO “a validade da aplicação de sanção não depende apenas de uma anterior qualificação legal delas; é necessário que a infração punível pela sanção seja, de qualquer forma, ofensiva a um bem juridicamente tutelado. Se não existisse limite material, penalidades poderiam ser impostas em quaisquer circunstâncias, segundo a vontade e o arbítrio do legislador, o que é rematado absurdo”.

Resta evidente que, para a aplicação da sanção, não basta a mera violação da norma infracional, necessário se faz também avaliar o resultado produzido, mesmo que não se traduza em um bem material.

7.1. Princípio da insignificância ou de bagatela

Hugo de Brito MACHADO informa que divergência pode ser instaurada na questão de saber se o princípio da insignificância deve ser estudado como causa de exclusão da tipicidade, ou como causa de exclusão da punibilidade. Qualquer dessas duas posições doutrinárias conduz ao mesmo resultado. A pena não deve ser aplicada quando o tipo, embora formalmente configurado, não envolver um valor econômico significativo¹⁸³.

Prefiro enquadrá-lo como causa de exclusão da tipicidade, vez que o resultado é elemento integrante do tipo, assim, a falta de lesividade aos cofres públicos ou a ordem tributária impede a deflagração do procedimento de apuração da infração.

O princípio da insignificância ou da bagatela exclui da hipótese normativa infracional fatos de pequena representatividade social, financeira e moral, evitando, assim, a punição de fatos sem conteúdo economicamente

¹⁸² “É pressuposto fundamental para a aplicação da pena de perdimento, que o ato praticado pelo infrator tenha causado “dano ao erário”, cujo ônus da prova fica a cargo do fisco. Desta forma, “o mero descumprimento de obrigação acessória, que não causa qualquer dano ao erário público não pode ser subsídio para a imposição da penalidade de perdimento da mercadoria, vez que é passível de aplicação de pena de multa, em consonância com o princípio da proporcionalidade” (AMS 96.03.076885-5 – TRF 3 – IOB 1/22419). Ademais, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já “firmou o entendimento de que se deve flexibilizar a pena de perdimento de bens, quando ausente o elemento danoso” (REsp nº 331548/PR, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 04/05/06)..

¹⁸³ Crimes contra a Ordem Tributária, pág. 82.

significativo. O significado econômico refere-se à hipótese de ofensa mínima ao bem jurídico que não deve ser confundido com a proporção de dano em relação ao patrimônio do sujeito passivo¹⁸⁴.

Idealizado por Claus Roxin, bem como denominado de “princípio da bagatela” por Klaur Tiedman, tem sido aplicado com frequência nos crimes contra a ordem tributária na medida em que a Fazenda Pública não cobra e não executa crédito denominado de pequeno valor¹⁸⁵.

Segundo o Superior Tribunal de Justiça¹⁸⁶, o princípio da insignificância surge como instrumento de interpretação restritiva do tipo penal que, de acordo com a dogmática moderna, não deve ser considerado apenas em seu aspecto formal, de subsunção do fato à norma, mas, primordialmente, em seu conteúdo material, de cunho valorativo, no sentido da sua efetiva lesividade ao bem jurídico tutelado pela norma penal, consagrando os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima. Indiscutível a sua relevância, na medida em que exclui da incidência da norma penal aquelas condutas cujo desvalor da ação e/ou do resultado (dependendo do tipo de injusto a ser considerado) impliquem uma ínfima afetação ao bem jurídico”.

Leis federais, estaduais e municipais prevêm o desinteresse do erário com a arrecadação de tributos em determinados limites, autorizando a não inscrição do débito em Dívida Ativa e o arquivamento dos autos das execuções fiscais.

Em conclusão, entendemos que o princípio da insignificância ou da bagatela é plenamente aplicável às infrações tributárias, quando presentes a diminuta representatividade da ofensa.

10. Relação de causalidade na Infração Tributária

De acordo com Heleno Taveira TORRES¹⁸⁷, “do ponto de vista da ilicitude, não se destaca qualquer diferença substancial entre infrações penais e infrações administrativas, cabendo falar numa “unidade funcional” do fenômeno sancionador, mesmo que este materialmente possa diferenciar-se em razão dos interesses sociais envolvidos, que apelam para

¹⁸⁴ STJ – RHC 6319/PR – 5ª Turma, Rel. Min. Felix Fischer, DJU 23/6/96, p. 29.166.

¹⁸⁵ De acordo com o Superior Tribunal de Justiça, “se a quantia de R\$1.000,00 reais é o limite que o Estado considera como dispensável de eventual ação para realização do crédito fiscal e sendo o valor do imposto devido das mercadorias apreendidas, em barreiras alfandegárias, inferior a esse valor, é de se reconhecer a aplicabilidade do princípio da insignificância (REsp. 224392 / PR).

¹⁸⁶ HC n. 89.347-SP – STJ - Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima; DJU 11/3/2008.

¹⁸⁷ Pena de Perdimento de Bens e Sanções Interventivas em Matéria Tributária. Repertório IOB de Jurisprudência 19/2007, pág. 768.

sua tipificação penal. Em qualquer caso, urge verificar a imputação objetiva entre o delito consumado e o resultado típico, numa relação de causalidade necessária, para permitir a imputação dos efeitos sancionatórios ao seu autor, como conseqüência da sua ação ilícita. A “causalidade”, portanto, é condição necessária para a punibilidade do sujeito”.

Relação de causalidade é uma relação de causa e efeito existente entre a conduta do agente e o resultado dela decorrente. O resultado somente ocorreu em função da conduta do agente, foi produzido pela conduta do agente que o provocou.

Assim, deve ficar demonstrado o nexu causal, o elo de ligação entre um e outro, a causa que provocou o resultado. Causa é toda ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido. É *conditio sine qua non*, vez que o resultado somente é imputado a quem o provocou.

Ainda que se considere a responsabilidade tributária como objetiva, necessário se faz a comprovação da ocorrência do dano e do nexu de causalidade entre o comportamento ou a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo e o dano. Ausente comprovação de nexu causal entre o comportamento do sujeito passivo e o dano ocorrido, não há responsabilização.

CAPÍTULO V

ANTI JURIDICIDADE NAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. Antijuridicidade

Antijuridicidade ou ilicitude são palavras sinônimas e, na definição de Francisco de Assis TOLEDO, significa a “relação de antagonismo que se estabelece entre uma conduta humana voluntária e o ordenamento jurídico, de sorte a causar lesão ou expor a perigo de lesão um bem jurídico tutelado”¹⁸⁸.

Para Guilherme de Souza NUCCI “é contrariedade de uma conduta com o direito, causando efetiva lesão a um bem jurídico protegido. Trata-se de um prisma que leva em consideração o aspecto formal da antijuridicidade (contrariedade da conduta com o Direito), bem como o seu lado material (causando lesão a um bem jurídico tutelado)”¹⁸⁹.

Como já afirmado, é um conceito universal e válido para todo o ordenamento jurídico, independente da sua divisão em ramos. Segundo o Ministro Luiz Vicente CERNICCHIARO “a antijuridicidade é uma só. Não há antijuridicidade penal, tributária, administrativa, civil, comercial e assim por diante. Antijuridicidade é relação entre o Direito e a conduta vedada. Ontologicamente, os ilícitos não se distinguem”¹⁹⁰.

Para Sebastián SOLER: “no hay una antijuridicidad penal específica, autónoma o distinta, como no hay una antijuridicidad civil, administrativa, etc. Antijurídico es el acto que contradice al derecho todo, pues lo contrario llevaría a la atomización del derecho y eventualmente a la contradicción interna”¹⁹¹.

Deste mesmo entendimento comungam Peres AYALA e Eusébio GONZALES, pois, doutrinam que “la antijuridicidade” é um caráter do ilícito penal que conserva substancial vigência dentro do ilícito tributário. Informa ainda que para um importante setor doutrinário, a antijuridicidade é mais que uma nota ou característica, constitui um elemento insuprimível de todo ilícito e estende sua influência às restantes notas ou caracteres¹⁹².

¹⁸⁸ Direito Penal, pág. 85.

¹⁸⁹ Manual de Direito Penal – Parte Geral, pág. 234.

¹⁹⁰ Direito Penal Tributário. Estudos de Direito Público em Homenagem a Aliomar Baleeiro, pág. 297.

¹⁹¹ Derecho Penal Argentino, pág. 416.

¹⁹² Curso de Derecho Tributário, pág. 373.

Em resumo, caracteriza-se pela conduta contrária à prescrição de um enunciado normativo, decorrente de uma ação ou omissão que viola norma jurídica ou impede ou perturba o uso de um direito subjetivo tutelado pelo ordenamento jurídico.

Nas relações jurídicas tributárias, representa a contrariedade das condutas praticadas pelo sujeito passivo em relação às obrigações tributárias, seja no aspecto substancial, pelo não pagamento do tributo ou, no aspecto formal, pelo descumprimento dos deveres instrumentais e formais. Ambas podem causar lesão ou expor a perigo de lesão um bem jurídico.

É mencionada expressamente pelo art. 106, inciso II, letra “b” do CTN, que prevê a possibilidade da retroatividade da norma tributária que deixa de tratar determinado ato praticado pelo contribuinte 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.

É uma característica essencial sem a qual não pode ser imputada a infração tributária e muito menos a sanção, ainda que a conduta se enquadre descritivamente no tipo que a lei estabelece.

Quando ocorre um fato humano que se enquadra em um tipo infracional tem-se presente a tipicidade. Todo fato típico, em princípio, contraria o ordenamento jurídico sendo, portanto, também um fato antijurídico. Todo fato típico indiciariamente é ilícito. A isso dá-se o nome de caráter indiciário da antijuridicidade. Assim, cometido um fato típico, presume-se que ele é ilícito, a menos que exista uma causa excludente de antijuridicidade expressamente prevista em lei.

2. A elisão tributária como conduta jurídica

A análise da antijuridicidade é de vital importância na apuração da infração tributária, vez que existem condutas que, apesar de não praticadas como determinadas nas hipóteses de incidência tributária, produzem o mesmo resultado sem qualquer ônus fiscal ou com oneração inferior que, no entanto, não podem ser consideradas como violadoras da ordem jurídica vigente.

A prática de tais condutas é denominada no Direito Tributário de “elisão fiscal”. Consiste no direito do contribuinte de planejar as suas atividades comerciais e financeiras de forma que possa pagar o menor valor a título de tributo e, conseqüentemente, aumentar os lucros. Desde que tal

planejamento seja efetuado de acordo com as disposições legais vigentes, nenhuma infração pode ser imputada ao contribuinte.

De acordo com Ricardo Mariz de OLIVEIRA, “a pessoa pode procurar e pode ocupar os espaços vazios de tributação, isto é, aqueles espaços não preenchidos pelas hipóteses de incidências ou pelas respectivas bases de cálculo, não sendo obrigada a seguir cegamente, ou diretamente, no rumo do fato gerador, ou do fato gerador mais oneroso. Tal como o soldado que, estando em um campo minado, procura um caminho seguro para locomover-se até o seu destino, a pessoa pode esquivar-se dos fatos geradores, desde que seja precavida para agir ou deixar de agir antes que ocorra um fato delineado em lei como passível de tributação, e que o faça sem infringir preceitos legais”¹⁹³.

A elisão fiscal é uma garantia constitucional decorrente dos princípios da legalidade, do direito de propriedade, da livre iniciativa profissional e econômica, que permitem ao contribuinte poder planejar seus atos e negócios de forma a não pagar tributo ou a incidir na menor carga tributária possível, ou mesmo de forma a postergar o momento em que deve recolher algum tributo, o que é uma maneira indireta de economia fiscal.

Não pode ser enquadrada como uma conduta antijurídica, posto que como doutrina Diva MALERBI “toda pessoa é livre para dirigir sua atividade econômica de modo a pagar o menor tributo, e é livre para eleger, dentre as formas jurídicas oferentes pelo direito positivo, aquela que o conduza a um encargo tributário menos gravoso”¹⁹⁴.

O mesmo não acontece com a “evasão fiscal”, que é a redução do impacto financeiro de incidência dos tributos nas atividades comerciais e financeiras do contribuinte de forma ilícita. Os procedimentos adotados violam a legislação tributária, com a única finalidade de fugir da imposição tributária.

Na evasão fiscal, as condutas são ilícitas (antijurídicas), praticadas com o único objetivo de reduzir ou eliminar a carga tributária, ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte, ou seja, são praticadas mediante os artifícios da fraude e da simulação, provocando distorção da realidade econômica da obrigação tributária.

¹⁹³ Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão. Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, pág. 404.

¹⁹⁴ Elisão Tributária, São Paulo, RT, 1984, pág. 27.

A elisão tributária regra geral é praticada mediante a utilização do negócio jurídico indireto (fraude à lei) ou pela utilização de forma jurídica diversa (abuso de direito). Questão controversa é se esses procedimentos estariam ou não enquadrados em atividades ilícitas.

Para Alberto XAVIER “o mecanismo da fraude à lei assenta no pressuposto que o espírito da lei consiste na proibição do resultado atingido pelo ato jurídico previsto na letra de norma proibitiva, não só através desse ato mas por qualquer outro ato ou conjunto de ato que atinja resultado idêntico ou semelhante”¹⁹⁵.

Segundo Marco Aurélio GRECO, a fraude à lei “decorre do direito civil, que corresponde à hipótese em que alguém busca, no próprio ordenamento, uma norma na qual enquadre seu comportamento, para fim de, assim fazendo, contornar a aplicabilidade de uma norma imperativa. O objetivo é contornar uma norma imperativa utilizando-se de outra norma jurídica para a obtenção do resultado desejado”¹⁹⁶.

Leciona que em termos fiscais, o contribuinte monta determinada estrutura negocial que se enquadre na norma de contorno para, desta forma, numa expressão coloquial, “driblar” a norma contornada. Com isto pretende fazer com que a situação concreta seja regulada pela norma de contorno, com o que ficaria afastada a aplicação da norma de tributação (ou de tributação mais onerosa)¹⁹⁷.

A fraude à lei não deve ser confundida com conduta contra *legens*, vez que não viola diretamente a lei, não vai contra suas palavras, pelo contrário, preserva a letra da lei, no entanto, ofende o espírito dela ou os objetivos do ordenamento jurídico como um todo. Embora atingindo o ordenamento jurídico, o comportamento do agente se faz mediante atividade lícita e encontra-se respaldo jurídico¹⁹⁸.

Marciano Seabra GODOY leciona que “a fraude ou defraudação tributária implica necessariamente violação grave e frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documento, livros fiscais, fazer caixa dois etc. Neste sentido, a fraude tributária ou defraudação são típicos fenômenos de evasão de tributos através quase sempre de comportamento criminosos. Muito diferente é a fraude à lei tributária (*faus legis*) que a rigor não se configura como uma violação

¹⁹⁵ Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, pág. 65.

¹⁹⁶ Planejamento Tributário, pág. 219/223.

¹⁹⁷ Planejamento Tributário, pág. 219/223.

¹⁹⁸ Planejamento Tributário, pág. 219/223.

frontal ao ordenamento tributário, mas em procedimento sofisticado pelo qual se busca evitar a ocorrência do fato gerador. Por isso mesmo é que diversas legislações (como a espanhola) não impõem sanções pecuniárias aos contribuintes que praticam fraude à lei: simplesmente determinam a cobrança de tributo e os juros moratórios”¹⁹⁹.

Quanto ao abuso do direito, encontra-se conceituado pelo Código Civil, no art. 187, que assim dispõe: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

Segundo Sílvio de Salvo VENOSA “no vocábulo abuso encontramos sempre a noção de excesso; o aproveitamento de uma situação contra pessoa ou coisa, de maneira geral. Juridicamente, abuso de direito pode ser entendido como o fato de se usar de um poder, de uma faculdade, de um direito ou mesmo de uma coisa, além do que razoavelmente o Direito e a sociedade permitem”²⁰⁰.

Pela definição do Código Civil o abuso do direito não ocorre somente quando se extrapola o exercício legítimo de um direito posto, mas também de uma faculdade e, até mesmo do chamado “direito de resistência” passiva (recusa de obediência) ou ativa (reação positiva à ação do Estado).

Objetivo do presente instituto é evitar o uso imoderado do direito por parte dos seus titulares, de forma que possa causar dano à paz social que deve reinar dentro de uma sociedade organizada. Assim, no exercício de um direito, o indivíduo não pode ultrapassar os limites impostos pela ordem econômica, social, pela boa-fé e pelos bons costumes.

Não é um conceito restrito ao Direito Civil, também é identificável em outros ramos de direito, tais como no Direito do Trabalho, quando se exerce o direito de greve de forma abusiva, no Direito Empresarial com relação à concorrência desleal, no Direito Ambiental com o despejo de substâncias químicas na natureza sem o devido tratamento etc.

Para Ricardo Mariz de OLIVEIRA “Há negócio jurídico indireto quando, para atingir determinado objetivo, a pessoa não se utiliza do negócio jurídico (estrutura jurídica) que diretamente se aplicaria à situação e produziria aquele objetivo desejado. Em vez disso, a pessoa se vale de

¹⁹⁹ A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 68, pág. 115.

²⁰⁰ Direito Civil. Parte Geral, pág. 603.

outro negócio jurídico ou de outra estrutura jurídica não especifica à mesma situação mais que acarretaria o mesmo resultado, ou resultado semelhante, sob o ponto de vista econômico negocial ou de outra natureza qualquer”.

O negócio indireto não se confunde com a simulação, vez que nesta existem dois negócios, um real e outro aparente, o primeiro é o efetivamente concretizado e o segundo é fictício, visa somente encobrir o anterior. No negócio indireto, há apenas um negócio e não existe desconformidade entre a vontade subjetiva e a vontade. As partes visam somente substituir um negócio por outro.

Não há fraude à lei ou abuso de direito somente porque a intenção das partes é de economizar tributos, dado que esta intenção conta com garantia constitucional e pode ser atingida por atos que se constituam em regulares exercícios de direito²⁰¹. Portanto, tais atos não podem ser desconsiderados pela norma de antielisão, mediante mera interpretação econômica dos fatos, sob pena de violação dos princípios constitucionais da segurança jurídica, estrita legalidade e tipicidade.

Neste sentido leciona Paulo de Barros de CARVALHO após analisar a ilegalidade da interpretação econômica frente aos princípios constitucionais, conclui que “se considerarmos os valores máximos acolhidos por nosso Texto Constitucional, principalmente em termos de tributação – segurança e certeza – que sustentam os cânones da legalidade e da tipicidade, torna-se extremamente problemático captar a figura da desconsideração do negócio jurídico, em especial tomando como critério o “abuso de direito” e a “fraude à lei”, aludindo a noções de ordem econômica. São procedimentos e conceitos que devem respeitar esses princípios, especialmente ao tratar de matéria de imposição tributária”²⁰².

Em síntese, a elisão tributária, seja a praticada mediante a utilização do negócio jurídico indireto ou pela utilização de forma jurídica diversa, não tipifica conduta antijurídica.

3. Causas de exclusão da antijuridicidade

As causas excludentes da antijuridicidade são circunstâncias que, verificadas, retiram o caráter ilícito da conduta praticada pelo sujeito passivo. São condições pelas quais uma conduta se realiza conforme o

²⁰¹ Ricardo Mariz de Oliveira. Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, pág. 443.

²⁰² Curso de Direito Tributário, pág. 563.

Direito, apesar de adequar-se com a descrição típica de uma infração tributária. Não encontrando o antijurídico presente e sendo este um elemento da infração, a conduta resulta estar conforme o Direito.

O Código Tributário Nacional não as relacionam, somente estabelece que devem ser interpretadas de maneira mais favorável ao acusado, no caso de dúvida (art. 112, inciso III). Assim, remete às leis ordinárias de cada tributo a função de prevê-las, sem prejuízo, ainda, da possibilidade de aplicação das hipóteses arroladas pelo Direito Penal, tais como o estado de necessidade, a legítima defesa, o estrito cumprimento de dever legal e o exercício regular de direito, quando compatíveis com o Direito Sancionador Tributário.

3.1. Estado de necessidade

Para o Direito Penal, “considera em estado de estado de necessidade quem pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias não era razoável exigir-se” (art. 24). Pela disposição legal, atua em “estado de necessidade” a pessoa que, para salvar um bem jurídico seu ou alheio, exposto a perigo atual ou iminente, sacrifica outro bem jurídico.

Segundo Luiz Regis PRADO em “termos gerais pode ser conceituado como estado de perigo atual, para legítimos interesses, que só pode ser afastada mediante a lesão de interesses de outrem, também legítimos. Noutro dizer, é a situação na qual se encontra uma pessoa que não pode razoavelmente salvar um bem, interesse ou direito, senão pela prática de um ato, que fora das circunstâncias em que se encontrava, seria delituoso”²⁰³.

Para Damásio E. de JESUS, “estado de necessidade é uma situação de perigo atual de interesses protegidos pelo Direito, em que o agente, para salvar um bem próprio ou de terceiro, não tem outro caminho senão o de lesar o interesse de outrem (...). Trata-se de causa excludente de antijuridicidade. O art. 23, I, diz que “não há crime quando o agente pratica o fato em estado de necessidade”. Assim, embora típico o fato, não há crime em face de ausência da ilicitude. Se esta é requisito genérico do delito, a sua ausência opera a própria inexistência da infração penal”²⁰⁴.

²⁰³ Curso de Direito Penal Brasileiro, Volume I, pág. 396.

²⁰⁴ Direito Penal – Parte Geral, pág. 372.

A configuração da excludente exige os seguintes requisitos: a) o perigo deve ser atual ou iminente. Atual é o perigo presente, a ameaça concreta ao bem jurídico. Iminente é aquilo que está prestes a acontecer; b) o perigo deve ameaçar direito próprio ou alheio. O termo direito abrange qualquer bem protegido pelo ordenamento jurídico. É imprescindível, portanto, que o bem esteja tutelado pelo ordenamento. Se não estiver, não se admite o estado de necessidade; c) a situação de perigo não deve ter sido causada voluntariamente pelo agente. Não configura a excludente quando o agente provoca a situação de forma voluntária (dolo); d) inexistência de dever legal de enfrentar o perigo. Quem tem o dever legal de enfrentar o perigo não pode alegar estado de necessidade, salvo se as forças exigidas ultrapassarem as suas condições pessoais.

Para o reconhecimento da excludente no caso concreto é necessário ainda que se encontrem presentes os seguintes requisitos: a) inevitabilidade da conduta. O comportamento deve ser absolutamente inevitável, ou seja, a ação lesiva deve ser o único meio disponível, caso existam outros, descaracterizada estará a excludente. Não se pode confundir estado de necessidade de dificuldade com estado de precisão, sendo insuficiente, por exemplo, a alegação de dificuldade de ordem econômica para justificar o furto, o roubo o estelionato²⁰⁵; b) razoabilidade do sacrifício. Deve-se verificar se era ou não razoável exigir o sacrifício do bem ameaçado e que foi preservado pela conduta típica, através da proporcionalidade entre a gravidade do perigo que ameaça o bem jurídico do agente ou alheio e o dano que será causado em outro para afastá-lo. “Não ocorrerá a justificativa se de maior importância for o bem lesado pelo agente. Pode-se destruir o patrimônio para preservar a vida; não se pode matar para garantir um bem patrimonial. A razoabilidade, todavia, é um conceito de valoração dos bens jurídicos que, muitas vezes, somente no caso concreto poderá ser aferida”²⁰⁶; c) conhecimento da situação justificante. A excludente somente se configura se o agente sabe que está agindo (vontade) para salvar um bem jurídico próprio ou alheio. Trata-se do elemento subjetivo da excludente. Se não sabia, responde pelo crime por falta do elemento subjetivo.

Também é conceituado pelo Direito Civil de forma indireta no artigo 188, inciso II do Código Civil, ao prescrever que não é ilícita a ação ou omissão que causar dano a outrem que implique a “deterioração ou destruição de coisa alheia, ou lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente”.

²⁰⁵ Julio Fabbrine Mirabete. Manual de Direito Penal, Parte Geral, Vol. I, pág. 176.

²⁰⁶ Julio Fabbrine Mirabete. Manual de Direito Penal, Parte Geral, Vol. I, pág. 177.

Analisando mencionado dispositivo, leciona Maria Helena DINIZ que “o estado de necessidade consiste na ofensa do direito alheio (deterioração ou destruição de coisa pertencente a outrem ou lesão a uma pessoa) para remover perigo iminente, quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário e quando não exceder os limites do indispensável para a remoção do perigo (CC, art. 188, II, e parágrafo único; CP, art. 24, § 1º e 2º)”. Diferentemente em relação aos requisitos do estado de necessidade no Direito Penal, leciona a autora que “não se exige, porém, que o direito sacrificado seja inferior ao direito salvaguardado, nem mesmo se requer a absoluta ausência de outro meio menos prejudicial. Em regra, o perigo resulta de acontecimento fortuito, natural ou acidental, criado pelo prejudicado ou terceiro”²⁰⁷.

Transportando os conceitos para o campo das infrações tributárias, difícil se mostra a sua aplicação, principalmente, com relação ao requisito da avaliação do sacrifício do bem ameaçado, no caso, consistente em impedir, impossibilitar ou dificultar a arrecadação tributária.

O inadimplemento das obrigações tributárias pelos contribuintes ou terceiros causa dano ao direito subjetivo do Estado de exigir o recolhimento do tributo devido e o cumprimento das prestações positivas ou negativas destinadas ao controle da tributação e da arrecadação, bem como ao direito objetivo, vez que reduz sua disponibilidade financeira, com afetação direta em sua eficiência e organização, atingindo, assim, toda a sociedade.

Este dano, por afetar diretamente a sociedade, caracteriza-se como de interesse público, coletivo e indisponível (bem público), sobrepondo em termos de avaliação, o interesse individual do sujeito passivo que praticou a conduta considerada como antijurídica.

Analisando a questão na esfera penal, Hugo de Brito MACHADO leciona que “não negamos a dificuldade que em certos casos pode existir para que se considere caracterizado o estado de necessidade como causa excludente de criminalidade em se tratando de crime contra a ordem tributária. Mesmo assim, entendemos que em muitas situações o empresário que cometido um ilícito penal tributário pode ser considerado em estado de necessidade. Pode ocorrer que o não-recolhimento do tributo seja a única opção viável, à disposição do diretor de uma empresa, para ter condição de pagar o salário dos empregados. Tal situação pode configurar o estado de necessidade e, assim, impedir que se configure o crime contra a ordem tributária definido no art. 2º, inciso II da Lei n. 8.137/90”²⁰⁸.

²⁰⁷ Curso de Direito Civil Brasileiro, Vol. I, pág. 503.

²⁰⁸ Crimes contra a Ordem Tributária, pág. 87.

Por ser a vida do homem e a sua conservação substancial os bens maiores da valoração jurídica, entende Hector VILLEGAS que, “aquele que não paga o tributo porque, se o fizesse, cairia em uma situação de extrema indignidade, atentatória à sua saúde corporal ou às condições mínimas de dignidade humana, própria ou de seus dependentes, age em estado de necessidade e seu procedimento não é ilícito”. Ressalva, contudo, que o “mesmo não ocorre, com aquele que, pagando, apenas haveria de ficar privado de bens não indispensável para sua manutenção ou existência digna”²⁰⁹.

Nas infrações formais, decorrentes dos descumprimentos dos deveres instrumentais, a situação do estado de necessidade também pode se concretizar. Quem destrói documentos fiscais de conservação obrigatória por determinado período de tempo, com o objetivo de evitar a propagação de um incêndio que não deu causa, age em estado de necessidade e, conseqüentemente, sua conduta não pode ser considerada como antijurídica.

3.2. Legítima defesa

A legítima defesa está conceituada no art. 25 do Código Penal, que dispõe: “entende-se em legítima defesa quem, usando moderadamente dos meios necessários, repele injusta agressão, atual ou iminente, a direito seu ou de outrem”. Assim, age em legítima defesa quem, usando moderadamente dos meios necessários, repele injusta agressão, atual ou iminente, a direito seu ou de outrem. Frente a uma injusta agressão não se exige o *commodus discessus*, ou seja, a simples e cômoda fuga do local.

Para Guilherme de Souza NUCCI “é a defesa necessária empreendida contra agressão injusta, atual ou iminente, contra direito próprio ou de terceiro, usando, para tanto, moderadamente, os meios necessários”²¹⁰.

De acordo com José Frederico MARQUES “ela torna lícito o fato típico porque quem a pratica repele ataque ou agressão a um bem jurídico. A reação com que ela se caracteriza é autorizada pelo Direito, porque a ofensa contra o agressor é indispensável para salvar o interesse do agredido”²¹¹.

²⁰⁹ Direito Penal Tributário, pág. 223.

²¹⁰ Manual de Direito Penal, pág. 242.

²¹¹ Tratado de Direito Penal. Volume II, pág. 148.

Para configuração da legítima defesa necessário se faz a presença dos seguintes requisitos: a) reação a uma agressão atual ou iminente e injusta. Agressão consiste em ato humano, ação provocada por pessoa humana e não decorrente da força da natureza ou de um animal (estado de necessidade). Deve ser atual ou iminente, que está acontecendo ou começando a acontecer ou, está prestes a acontecer. Não se configura contra agressão futura, remota, decorrente de temor ou posterior à agressão finda. Deve ser injusta, não autorizada pelo Direito. Não se configura na reação justa, como regular prisão em flagrante, cumprimento de mandato judicial, ordem legal de funcionário público. Por último, a reação à agressão, nos termos das condições exigidas, deve ser imediata, sem demora, sem intervalo de tempo; b) defesa de um direito próprio ou alheio. O termo direito abrange não só o direito à vida humana, mas também outros bens materiais e morais, no entanto, não se admite mais a legítima defesa da honra em caso de adultério e outras traições amorosas. Direito próprio é o que pertence ao agredido, direito alheio, é o que pertence a terceiro; c) moderação no emprego dos meios necessários à repulsa. Meios necessários são os menos lesivos disponíveis ao agente no momento da agressão. Devem ser utilizados com moderação, na medida necessária para repelir a agressão, sem excesso; d) elemento subjetivo. Envolve o conhecimento de que está sendo agredido e que age acobertado por todos os requisitos anteriores²¹².

A legítima defesa, pela sua própria natureza, não pode ser aceita no plano tributário como causa de exclusão da infração tributária pertinente à obrigação principal. Exige-se, para sua configuração, uma injusta agressão, atual e iminente, contra um bem jurídico próprio ou alheio que se visa repelir.

Em momento algum, a obrigação tributária principal, estabelecida em lei, pode caracterizar-se como injusta agressão. Mesmo na hipótese de exigência de tributo inconstitucional ou ilegal, a resistência perpetrada pelo sujeito passivo não tipifica legítima defesa, vez que o ato não assume aparência de ilicitude.

Com relação aos deveres instrumentais, nas modalidades de não fazer ou de tolerar determinadas intervenções do fisco, pode o sujeito passivo reagir em legítima defesa frente a um ato ilegal perpetrado pela autoridade competente, como na hipótese de forçar o acesso ao estabelecimento do contribuinte à noite, sem a devida autorização. Tal ato viola garantia constitucional e caracteriza crime de violação de domicílio,

²¹² Julio Fabbrine Mirabete. Manual de Direito Penal, Parte Geral, Vol. I, pág. 179/186.

mostrando, assim, presente a injusta agressão, atual e iminente, contra um bem jurídico próprio ou alheio que se visa repelir.

3.3. Exercício regular de direito

Direito e infração são antíteses: onde há infração não há direito, onde existe direito não é possível infração²¹³. Assim, não se pode considerar determinado ato como antijurídico, quando praticado no “exercício regular de direito”, conforme dispõe o artigo 23, inciso III, segunda parte do Código Penal.

Qualquer pessoa pode exercitar um direito subjetivo ou uma faculdade prevista na lei (penal ou extra-penal). Trata-se de um reforço do princípio da legalidade, previsto no art. 5º inciso II, da Constituição Federal que dispõe: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Para José Frederico MARQUES “quem está autorizado a praticar um ato, porquanto a ordem jurídica o considera o exercício de um direito, está agindo licitamente: *feci sed imo feci*. É evidente, por isso, que tal ato não pode ser considerado antijurídico, nem tão pouco delituoso”²¹⁴.

Segundo Luiz Regis PRADO “aquele que age no exercício regular de direito (*qui iure suo utitur neminem laedit*), quer dizer, que exercita uma faculdade de acordo com o direito, está atuando licitamente, de forma autorizada (art. 5º, II, CF). Não se pode considerar ilícita a prática de ato justificado ou permitido pela lei, que se consubstancie em exercício de direito dentro do marco legal, isto é, conforme os limites nele inserido, de modo regular e não abusivo. Essa conclusão e decorrência lógica do princípio da não contradição: um objeto não pode ser e não ser ao mesmo tempo”²¹⁵.

Mencionada excludente também se encontra prevista no Direito Civil (art. 188, I, do Código Civil) ao dispor que “não constituem atos ilícitos os praticados no exercício regular de um direito reconhecido”. De acordo com Maria Helena DINIZ “o exercício regular ou normal de um direito reconhecido (CC, art. 188, I, 2ª parte) que lesar direitos alheios exclui qualquer responsabilidade pelo prejuízo, por não ser um

²¹³ E. Magalhães Noronha. Direito Penal, pág. 197.

²¹⁴ Tratado de Direito Penal, Volume II, pág. 178.

²¹⁵ Curso de Direito Brasileiro, pág. 410.

procedimento prejudicial ao direito. Quem usa de um direito seu, não causa dano a ninguém (*qui iure suo utitur neminem laedit*)”²¹⁶.

Para ser considerado regular, o exercício deve obedecer às condições objetivas do direito, que é limitado e, fora dos limites traçados, haverá abuso de direito, excesso. Exige-se também o elemento subjetivo, a congruência entre a consciência e a vontade do agente com a norma permissiva²¹⁷.

Segundo Miguel REALI “ter um direito não significa poder fazer o que se quer, mas exercer o direito em função desses três valores que se integram numa unidade cogente: o fim econômico, o fim social, a boa-fé e os bons costumes. É, portanto, uma tomada de posição bem clara, que corresponde, aliás, à diretriz da Constituição de 1988, cujo art. 1º, de caráter eminentemente preambular, estabelece entre os fundamentos do Estado democrático de direito a dignidade da pessoa humana, Ora, a dignidade da pessoa humana não é senão o embasamento da ética”²¹⁸.

O Código Tributário Nacional prevê diretamente essa causa de exclusão de antijuridicidade, ao dispor no artigo 137, I, a inexistência da responsabilidade tributária pelas infrações conceituadas como crimes ou contravenções quando praticadas no exercício regular de administração, mandado, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito. Também no art. 100, § único: “A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

No Direito Tributário Mexicano, está prevista na Lei Federal dos Direitos dos Contribuintes, “los contribuyentes que apeguem su actuación a los términos establecido en los criterios emitidos por las autoridades fiscales, que se publiquem en el Diario Oficial de la Federación, quedarán exentos de responsabilidad fiscal” (art. 5º).

No mesmo sentido estabelece a Lei Geral Tributária Espanhola que as ações ou omissões tipificadas nas leis não darão lugar à responsabilidade por infração tributária “cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias” (art. 179, § 2º, “d”, da Ley 58/2003).

²¹⁶ Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. I, pág. 502.

²¹⁷ Julio Fabbrine Mirabete. Manual de Direito Penal, Parte Geral, Vol. I, pág. 188/189.

²¹⁸ Novo Código Civil, - para estruturas novas, novos paradigmas. Encarte na Revista Problemas Brasileiros n. 353, Fed. Com. São Paulo, set/out. 2002.

Desta forma, os atos praticados com base em leis, tratados e convenções internacionais, decretos e nas normas complementares²¹⁹ não podem ser enquadrados como ilícitos e, a sua observância exclui a imposição de penalidades (art. 100, § único do CTN).

Para Geraldo ATALIBA “efetivamente, sempre que alguém atua concretamente, na conformidade de um preceito normativo que lhe assegura o direito de assim atuar, não pode o intérprete jamais entender como ilícito tal comportamento. É mesmo logicamente inconcebível que um comportamento possa ser jurídico e antijurídico ao mesmo tempo”²²⁰.

Não pode ser punido ato praticado de acordo com interpretação razoável da norma jurídica ou em critérios manifestados pela Administração Tributária competente em publicações e comunicações escritas²²¹.

Tampouco poderá ser exigida responsabilidade se o obrigado tributário ajustar sua atuação a critérios manifestados pela Administração Tributária em resposta a uma consulta formulada por outro obrigado, sempre que entre suas circunstâncias e as mencionadas na resposta à consulta exista uma igualdade substancial que permita entender aplicáveis ditos critérios e estes não tenham sido modificados.

Dispõe expressamente a legislação do IPI que não serão aplicadas penalidades aos que, enquanto prevalecer o entendimento, tiverem agido ou pago o imposto: a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado; b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão, de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em instância única, em que for parte o interessado; ou c) de acordo com interpretação fiscal constante de atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias competentes

²¹⁹ Art. 100 do CTN – São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV – os convênios que entre si celebram a União, os Estados, O direito Federal e os Municípios.

²²⁰ Imposto de Renda – Multa Punitiva. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, pág. 271.

²²¹ Tributário. Recurso Especial. Recolhimento reiterado de ISS. Costume. Art. 100, III e parágrafo único, do CTN. Auto de infração. ICMS. Boa-fé. Contribuinte. Multa. Exclusão. Juros moratórios. Correção monetária. Dies a quo. Notificação. I – Presume-se boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei n. 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação. II – A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual (REsp 215.655).

dentro das respectivas jurisdições territoriais (Lei nº 4.502/64, art. 76 e Lei 9.430/96, art. 48).

Segundo Eduardo Domingos BOTTALLO “o acatamento reiterado pela Fazenda de certas praticas administrativas em matéria tributária acaba por lhes imprimir força jurídica suficiente para inibir a imposição de encargos e penalidade, compreendendo o período em que elas estavam sendo observadas. O eventual abandono dessas práticas obriga a Fazenda a levar a nova postura ao conhecimento dos interessados para só depois poder exigir seu cumprimento; mas sempre em operações futuras, pertinentes a fatos tributáveis também futuros. É certo que as normas complementares compreendidas no âmbito de legislação tributária podem ser alteradas ou substituídas por outras. Todavia, seus efeitos só se farão sentir sobre situações concretas verificadas após a modificação. Novas diretrizes não podem prejudicar o contribuinte que agiu de acordo com critérios anteriores, predominantes ao tempo da ocorrência do fato impositivo, ainda que disso possa resultar falta ou insuficiência no recolhimento do tributo”²²².

Também se enquadra nessa excludente a conduta do sujeito passivo que deixa de prestar informações, esclarecimentos e documentos exigidos pelo Fisco, sobre fatos punidos como crime ou contravenções, visto que ninguém está obrigado a auto incriminar-se.

É garantia constitucional o direito de permanecer calado (art. 5º, LXIII), ou seja, de não produzir provas contra a sua própria pessoa. De acordo com Edmar Oliveira Andrade FILHO “quando o sujeito estiver na iminência de sofrer os efeitos da auto-incriminação, a negativa do fornecimento da informação ou dado exigido pela Administração é cláusula excludente da antijuridicidade, já que ninguém (na condição de acusado, réu ou testemunha), pode ser punido por exercer um direito sagrado pela Lei das Leis”²²³.

3.4. Estrito cumprimento do dever legal

A excludente do estrito cumprimento de dever legal não se aplica ao campo das infrações tributárias, vez que pressupõe no executor uma qualidade de funcionário público ou de agente público que age por ordem da lei, qualidade em que não se enquadra o sujeito passivo.

²²² Curso de Processo Administrativo Tributário, pág. 124.

²²³ Infrações e Sanções Tributárias, pág. 132.

Não obstante, no Direito Penal, ao executar um ato “no estrito cumprimento do dever legal” não pode o agente sofrer qualquer censura por parte do direito, vez que a lei não pode punir quem cumpre um dever que ela impõe.

Segundo Julio Fabbrine MIRABETE “quem cumpre regularmente um dever não pode, ao mesmo tempo, praticar ilícito penal, uma vez que a lei não contém contradições. Falta ao caso a antijuridicidade da conduta e, segundo os doutrinadores, o dispositivo seria até dispensável. A excludente, todavia é prevista expressamente para que se evite qualquer dúvida quanto à sua aplicação, definindo-se na lei os termos exatos de sua caracterização”²²⁴.

Para Guilherme de Souza NUCCI “trata-se de uma ação praticada em cumprimento de um dever imposto por lei, penal ou extrapenal, mesmo que cause lesão ao bem jurídico de terceiro. Pode-se vislumbrar, em diversos pontos do ordenamento pátrio, a existência de deveres atribuídos a certos agentes que, em tese, podem configurar fatos típicos”²²⁵.

Dever legal é o proveniente de qualquer norma legal, lei em sentido amplo, abrangendo o decreto, regulamento, os atos normativos, as decisões das autoridades competentes.

3.5. Consentimento do ofendido

O consentimento do ofendido, causa de exclusão de antijuridicidade penal, não se aplica no âmbito do Direito Tributário, vez que as obrigações tributárias observam o princípio da legalidade e a atividade administrativa de cobrança e arrecadação são vinculadas. Impossível se mostra o “consentimento do ofendido”, no caso o Estado ou outras entidades públicas e, até mesmo o representante fazendário, com o ato infracional praticado.

Para José Frederico MARQUES “quando surge o consenso, em relação a determinada bens deixa de subsistir a situação de fato em relação à qual deve entrar em vigor a norma penal, o que acontece naqueles casos em que o interesse do Estado não seja tal que prescindida da vontade do particular. É que, em decorrência de tais situações, o interesse público do Estado não pode exigir mais do que isto: que os bens individuais não sejam atingidos contra a vontade dos respectivos sujeitos. O interesse estatal se identifica com a conservação de bens individuais enquanto esta

²²⁴ Manual de Direito Penal, Parte Geral, Vol. I, pág. 187.

²²⁵ Manual de Direito Penal, pág. 256.

corresponda à vontade do titular; conseqüentemente, esses bens não podem ser tidos como lesados quando o respectivo sujeito manifestou sua vontade em sentido favorável à lesão”²²⁶.

Nas palavras do doutrinador português Soares MARTÍNEZ, “não poderá admitir-se também que o Estado, ou outra entidade pública ofendida pela infração fiscal, nela consinta. Mesmo uma aparência de consentimento por parte dos agentes fazendários não oferecerá qualquer relevância por falta de competência para o prestarem”²²⁷.

3.6. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

A suspensão do crédito tributário mediante a concessão de liminar em mandado de segurança, de tutela antecipada nas demais ações judiciais e no deferimento de moratória (art. 151, IV, V e VI do CTN) é causa de exclusão de antijuridicidade, uma vez que, no período da suspensão, as condutas praticadas pelo contribuinte não podem ser consideradas ilícitas.

Os provimentos judiciais (liminar ou tutela antecipada), mesmo decorrentes de uma cognição sumária, dão sustentação de legalidade aos atos praticados em função da força normativa que carrega. Com relação à moratória, a força normativa decorre da lei que a instituiu.

Portanto, estando o contribuinte amparado por uma norma jurídica (sentido lato), não há de falar em descumprimento das obrigações tributárias e, conseqüentemente em ato ilícito doloso ou culposo. Assim, no período compreendido pela suspensão, as condutas praticadas não podem ser consideradas como antijurídica²²⁸.

A suspensão da exigibilidade se limita à obrigação principal, ao pagamento do tributo, não alcança os deveres instrumentais. Não fica o contribuinte desobrigado da produção dos atos instrumentais e formais de documentação da obrigação principal, tais como a emissão de notas fiscais, a escrituração de livros, o preenchimentos de formulários e guias etc.

Ricardo Lobo TORRES adverte que “a suspensão da exigibilidade do crédito, por outro lado, não dispensa o cumprimento das obrigações

²²⁶ Tratado de Direito Penal. Volume 2, pág. 189.

²²⁷ Direito Fiscal, pág. 356.

²²⁸ “A multa e os juros de mora exigidos pela Fazenda Pública não podem incidir quando o contribuinte não concorreu para o atraso no pagamento da exação no período fixado na legislação e, tampouco, se opôs à retenção pela Instituição Financeira dos valores não recolhidos por força de decisão judicial, quando da cessação de seus efeitos” (Ac da 4ª T do TRF da 1ª R – mv – MAS 2000.38.00.037595-1-MG – Rel. Des. Fed. Mário César Ribeiro – j 03.09.02 – DJU 1 12.02.04, p. 62 – IOB 1-19363).

acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes (art. 151, parágrafo único, do CTN), mas interrompe a incidência da multa de mora desde a concessão da medida judicial até 30 dias após a publicação da decisão que considera devido o tributo (art. 63, § 2º, da Lei n. 9.430/96)”²²⁹.

A suspensão é da exigibilidade do crédito tributário e não do ato administrativo do lançamento, assim, não sendo realizado pelo contribuinte, deve a Fazenda Pública providenciar o respectivo lançamento, sob pena de decadência do direito de lançar²³⁰. Na execução do respectivo lançamento de crédito suspenso pela concessão dos provimentos judiciais para evitar a decadência, não caberá imposição de multa de ofício, conforme dispõe o artigo 63 da Lei Federal n. 9.430/96²³¹.

Deve ser ressaltado que a concessão de moratória²³² não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora, com imposição da penalidade nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele.

3.7. Pendência de consulta administrativa

Consulta é o procedimento administrativo de solução de dúvida com relação a interpretação e aplicação da legislação tributária.

Os termos técnicos utilizados pelo legislador não são compreendidos facilmente pelo contribuinte, assim, precisam ser esclarecidos pelo Fisco através de respostas à consulta. Os esclarecimentos visam sanar obscuridade ou ambigüidade da lei, vez que tais vícios contaminam a segurança e a certeza que devem reger o diálogo entre a norma e seu destinatário.

²²⁹ Curso de Direito Financeiro e Tributário, pág. 284.

²³⁰ “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar” (EREsp 572.603/PR – DJU 08.06.2005).

²³¹ “Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa no forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”.

²³² É a concessão de melhores condições e prazo para o pagamento da dívida, ou seja, de dilação do prazo para o pagamento do tributo devido. Deve ser instituída por meio de lei, em decorrência dos princípios da legalidade e da indisponibilidade dos bens públicos. Somente pode se concedida mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente a matéria (art. 150, § 6º, da CF), não vigorando mais, portanto, a disposição da letra ‘b’ do I do artigo 152 do Código Tributário Nacional, que permitia a União estender a moratória federal aos tributos estaduais e municipais.

Nas palavras de Eduardo Domingos BOTTALLO “a consulta serve ao relevante propósito de prevenir litígios, afastando controvérsias suscitadas na interpretação e aplicação da legislação tributária, cuja complexidade é reconhecida e proclamada. A harmonia no relacionamento entre Fazenda Pública e contribuinte é, portanto, a meta para a qual o instituto em consideração está voltado. Ademais, busca-se, por meio da consulta, a realização dos valores subjacentes ao sobreprincípio da segurança jurídica, reconhecido postulado universal da Ciência do Direito”²³³.

Os atos objeto de consulta requerida junto ao fisco não podem ser considerados ilícitos e, assim, sujeitos a qualquer penalidade, conforme dispõe o § 2º, do artigo 161 do Código Tributário Nacional²³⁴, visto que traduzem boa-fé do sujeito passivo, excluindo, assim, qualquer intenção em burlar a legislação tributária.

Nas lições de Geraldo ATALIBA: “Por força de expressa disposição regulamentar (Decreto 70.235, de 1972), nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada (art. 48). Em outras palavras: o consulente fica imune a sanções ou punições pelo fato de formular regularmente, consulta à Administração”²³⁵.

Adverte ainda Fabio FANUCCHI que “é de ver, porém, que se torna necessário, para aplicação dessa exclusão da pena de compensação, que exista uma perfeita relação de causa e efeito entre a mora na quitação do crédito e a dúvida suscitada pelo contribuinte na consulta, formulada antes do vencimento do prazo de recolhimento do tributo”²³⁶.

Desta forma, no período em que o contribuinte aguarda uma resposta definitiva da Fazenda Pública, os atos por ele praticados não são considerados ilícitos, visto que não revelam intenção dolosa ou culposa em descumprir a lei tributária.

²³³ Curso de Processo Administrativo Tributário, pág. 109/110.

²³⁴ Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária. (...) § 2º, - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

²³⁵ Estudos e Pareceres de Direito Tributário. Vol. 2, pág. 305.

²³⁶ Curso de Direito Tributário Brasileiro, pág. 329.

CAPÍTULO VI

CULPABILIDADE NAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. Culpabilidade no Direito Penal

Culpabilidade não tem o mesmo significado de culpa. De acordo com o dicionário é qualidade de culpável ou de culpado²³⁷. Representa um juízo de valor que incide sobre o tipo psicológico que existe ou falta. No tipo doloso, a ação é censurável pela vontade de cometer o fato; no culposo, a conduta é reprovável porque o sujeito não evitou o fato por meio de um comportamento regido de maneira finalista.

Segundo Damásio E. de JESUS a culpabilidade é estudada no Direito Penal através das seguintes teorias: a) psicológica; b) psicológica normativa, e; c) normativa pura.

Na primeira, teoria psicológica, a culpabilidade reside na relação psíquica do autor com seu fato; é a posição psicológica do sujeito diante do fato cometido. Compreende o estudo do dolo (intenção ou assunção do risco em produzir o resultado) e a culpa (inexistência de intenção ou assunção do risco em produzir o resultado), que são suas espécies²³⁸.

Na segunda, teoria psicológica normativa, a culpabilidade não é só um liame psicológico entre o autor e o fato, ou entre o agente e o resultado, mas sim um juízo de valoração a respeito de um fato doloso (psicológico) ou culposo (normativo), vez que existem condutas dolosas e não culpáveis. Diante disso, dolo e culpa não podem ser considerados espécies da culpabilidade, mas elementos. E a culpabilidade é psicológica normativa: contém o dolo como elemento psicológico e a exigibilidade como fato normativo. Assim, de acordo com essa teoria, são seus elementos: a) imputabilidade; b) elemento psicológico normativo – dolo ou culpa; e c) exigibilidade de conta diversa²³⁹.

Na terceira teoria, normativa pura, o dolo é retirado da culpabilidade e é colocado no tipo penal. Exclui do dolo a consciência da ilicitude e a coloca na culpabilidade. Em consequência, a culpabilidade possui os seguintes elementos: a) imputabilidade; b) exigibilidade de conduta diversa; e c) potencial consciência da ilicitude.

²³⁷ Mini Aurélio, pág. 197.

²³⁸ Direito Penal – Parte Geral, pág. 460.

²³⁹ Direito Penal – Parte Geral, pág. 460.

Esse terceiro elemento (potencial consciência da ilicitude) é o diferencial em relação à teoria psicológico normativa, vez que substitui o elemento “psicológico normativo – dolo e culpa”. No lugar do dolo e culpa ingressa a potencial consciência da ilicitude: possibilidade de conhecimento da ilicitude do fato; é suficiente a mera possibilidade, não se exigindo o real conhecimento do injusto. Assim, os elementos da culpabilidade não são psicológicos, mas normativos, puros juízos de valoração, sem conteúdo psicológico²⁴⁰.

Essa teoria normativa pura é a defendida pela escola finalista e foi adotada, segundo a opinião da maioria dos penalistas, pelo atual Código Penal, com a reforma ocorrida pela Lei 7.209 de 11 de julho de 1984.

1.1. Posição da culpabilidade na estrutura do crime

Pela teoria normativa pura, percebe-se que o dolo e a culpa migram da culpabilidade para a conduta (primeiro elemento do fato típico). O conteúdo da culpabilidade, assim, ficou esvaziado com a retirada do dolo e da culpa, passando a constituir mero juízo de reprovação ao autor da infração, desta forma, não é requisito do crime, mas simples pressuposto da aplicação da pena.

Analisando as disposições do Código Penal que tratam das causas de exclusão de antijuridicidade e das exclusões da culpabilidade entende Damásio E. de JESUS que a culpabilidade não é requisito ou elemento do crime, mas mero pressuposto da aplicação da pena. Nas causas de exclusão da antijuridicidade, o legislador utiliza a expressão “não há crime” (art. 23 do CP), nas causas de exclusão da culpabilidade, utiliza a expressão “é isento de pena” (art. 26 do CP). Se a expressão “é isento de pena” significa “não é culpável”, subentende-se que o Código considera o crime mesmo quando não existe culpabilidade. Cita o doutrinador italiano Maggiore que ensinava: “desde que exista causa de exclusão de ilicitude não há crime, pois um fato não pode ser ao mesmo tempo lícito e antijurídico; quando, porém, incide uma causa de exclusão de culpabilidade o crime existe, embora não seja efetivo, não em si mesmo, mas em relação à pessoa do agente declarado não culpável” e também René Ariel Dotti, que o levou a alterar o entendimento a respeito da matéria, que “em face do atual desenvolvimento, a culpabilidade deve ser tratada como pressuposto da pena, merecendo, por isso, ser analisada dentro deste quadro e não mais em setor da teoria geral do delito”²⁴¹.

²⁴⁰ Direito Penal – Parte Geral, pág. 467.

²⁴¹ Direito Penal – 1º, Volume - Parte Geral, pág. 455/457.

2. Culpabilidade nas infrações tributárias

Acompanhando a evolução do Direito Penal, a culpabilidade no Direito Tributário também deve ser analisada consoante a teoria normativa, segundo a qual é, sobretudo, um juízo de reprovação contra o autor de um ato, porque a todos compete agir de acordo com a norma, segundo o dever jurídico que tutela os interesses sociais. O procedimento contrário é que, então, dá substância à culpabilidade²⁴².

Segundo Peres de AYALA e Eusebio GONZALEZ uma vez distinguida pela doutrina penalista esta característica da imputabilidade (capacidade do sujeito para ser responsável dos atos que realiza), convém ter presente, para efeitos do correto enquadramento desta nota a respeito da antijuridicidade, que das duas correntes (normativa y psicológica) predominantes no Direito Penal, “sólo la primeira parece aceptable dentro del ambito del ilícito tributario”²⁴³.

Adepto da teoria normativa, Guilherme de Souza NUCCI dispõe que “a culpabilidade, pois, deve ser um juízo de censura voltado ao imputável, que tem consciência potencial da ilicitude e, dentro do seu livre-arbítrio (critério da realidade), perfeitamente verificável, opte pelo caminho do injusto sem qualquer razão plausível a tanto”²⁴⁴.

No campo das infrações tributárias, o argumento mais utilizado para desprezar a existência da culpabilidade ou limitar a sua aplicação é a impossibilidade da investigação da vontade (real intenção, alma, caráter psíquico) do agente na realização da conduta tipificada.

Segundo Hector VILLEGAS “o que importa, primordialmente é a objetividade, não sendo necessária investigação alguma na “alma” do presumido infrator, para que a infração se configure. A subjetividade (culposa ou dolosa) é presumida diante da ação ou omissão objetiva, por nada interessando a motivação dessa ação ou omissão”²⁴⁵.

Peres de AYALA e Eusébio GONZALEZ também advertem que apesar de não poder excluir o princípio da culpabilidade do âmbito dos ilícitos tributários, sua aplicação vem sensivelmente limitada, em função das dificuldades de uma investigação dirigida a determinar, em cada caso, o grau de culpabilidade da pessoa do infrator²⁴⁶.

²⁴² E. Magalhães Noronha – Direito Penal. Volume I, pág. 100.

²⁴³ Curso de Derecho Tributário, pág. 375.

²⁴⁴ Manual de Direito Penal, pág. 274.

²⁴⁵ Direito Penal Tributário, pág. 238.

²⁴⁶ Curso de Derecho Tributário, pág. 375.

A utilização deste argumento tem como premissa a teoria psicológica, para a qual a culpabilidade reside na relação psíquica do autor com seu fato; é a posição psicológica do sujeito diante do fato cometido. Compreende o estudo do dolo (intenção ou assunção do risco em produzir o resultado) e da culpa (inexistência de intenção ou assunção do risco em produzir o resultado).

Ocorre que a culpabilidade não se reveste como pretende a doutrina tradicional da característica psicológica. É puro juízo de valor, é puramente normativa, não contendo nenhum elemento psicológico.

Conforme a teoria normativa pura, a culpabilidade é um juízo de valor que incide sobre o tipo psicológico que existe ou falta. No tipo doloso, a ação é censurável pela vontade de cometer o fato; no culposos, a conduta é reprovável porque o sujeito não evitou o fato por meio de um comportamento regido de maneira finalista (posição primitiva de Welzel)²⁴⁷.

No juízo de culpabilidade, a valoração é feita da seguinte forma: o sujeito devia agir de acordo com a norma porque podia atuar de acordo com ela. No juízo da ilicitude, a situação valorativa é a seguinte: o sujeito agiu em desacordo com a norma, deixando aberta a questão: podia ter agido de forma diferente?²⁴⁸

Como a vontade da conduta é um fator puramente psicológico, e como essa vontade, de acordo com o finalismo, corresponde ao dolo, trata-se de um dolo natural, despido de fato normativo, isto é, despido da consciência da antijuridicidade. Tendo em vista que a consciência da antijuridicidade é excluída do dolo, integrando a culpabilidade, e como esta constitui puro juízo de valor, segue-se que o conhecimento do injusto deve ter a mesma natureza daquela. Cuida-se de potencial consciência da ilicitude, não real e atual. É suficiente que o sujeito tenha a possibilidade de conhecer a ilicitude da conduta, não se exigindo que possua real conhecimento profano do injusto²⁴⁹.

A culpabilidade, seja no Direito Penal, Civil, Administrativo, Tributário etc., não exige a investigação da “alma” do acusado, com o recolhimento de elementos sobre o estado anímico do infrator. Como pressuposto da pena, trabalha sobre a conduta realizada (dolosa ou culposa), sobre um fato acontecido, que possui elementos externos

²⁴⁷ Damásio E. de Jesus. Direito Penal – Parte Geral – 1ª Volume, pág. 460.

²⁴⁸ Damásio E. de Jesus. Direito Penal – Parte Geral – 1ª Volume, pág. 460.

²⁴⁹ Damásio E. de Jesus. Direito Penal – Parte Geral – 1ª Volume, pág. 460.

convertidos em linguagem competentes (provas), os quais serão objetos de valoração.

Segundo Edmar Oliveira Andrade FILHO, a verificação da real intenção do agente é matéria problemática sob diversos aspectos. O intérprete-aplicador não tem condições de reconstruir o estado anímico do agente antes e no momento em ocorre a violação punível. Resta-lhe apenas e tão somente a possibilidade de verificar a linguagem dos indícios que lhes são apresentados²⁵⁰.

Cita lição de Emilio BETTI que diz: “a vontade, como fato psicológico meramente interno, é qualquer coisa em si mesma incompreensível e incontrollável, que pertence, unicamente, ao foro íntimo da consciência individual e, só na medida em que se torne reconhecível no ambiente social, quer por declarações quer por comportamento, ela passa a ser um fato social, suscetível de interpretação e valoração”, já que “somente declarações ou comportamentos são entidades socialmente reconhecíveis e, portanto, capazes de poder constituir objeto de interpretação”²⁵¹.

Doutrina neste mesmo sentido Marco Aurélio GRECO ao dispor que a análise do caso concreto deve ser realizada sobre conceitos objetivados: “É a intenção objetiva, a boa-fé objetiva, não a boa-fé ou a intenção subjetiva. Este é um debate que, por vezes, é lançado na mesa como argumento *ad terrorem*: “nunca é possível saber o que o contribuinte pensou”. Não é preciso saber o que o contribuinte subjetivamente (no seu plano interior) pensou ou pretendeu; cumpre considerar os atos que praticou, os documentos que emitiu, as ações que realizou. Assim, é que será interpretado o que fez”²⁵².

Tratando da evolução do conceito de culpabilidade, leciona Miguel Reali JÚNIOR que “a culpabilidade psicológica não respondia ao imperativo de individualização e eticização da responsabilidade. A teoria normativa visou estabelecer um juízo de reprovação, referindo a vontade do agente à vontade da lei, valorando o comportamento concretamente individualizado e situado. A essa luz é possível graduar a pena, determinando a censurabilidade e exigibilidade do ato, compreendido este no contexto de sua realização”²⁵³.

²⁵⁰ Infração e Sanções Tributárias, pág. 44

²⁵¹ Infração e Sanções Tributárias, pág. 45

²⁵² Planejamento Tributário, pág. 461

²⁵³ Instituições de Direito Penal, Volume I, pág. 179.

Em resumo, a culpabilidade, conforme a teoria normativa pura, é um juízo de valor que incide sobre o tipo psicológico que existe ou falta. No tipo doloso, a ação é censurável pela vontade de cometer o fato; no culposo, a conduta é reprovável porque o sujeito não evitou o fato por meio de um comportamento regido de maneira finalista.

3. Culpabilidade no Direito Comparado

No direito comparado, especialmente em Portugal, Espanha e Itália, a culpabilidade é expressamente prevista como elemento da infração tributária.

A legislação lusitana define a infração tributária como “todo o facto típico, ilícito e *culposo* declarado punível por lei tributária anterior” (artigo 2º da Lei 15/2001). Dispõe ainda que “salvo disposição expressa da lei em contrário, as contra-ordenações tributárias são sempre puníveis a título de negligência” (art. 24º da Lei 15/2001).

Comentando as disposições citadas, os doutrinadores João Ricardo CATARINO e Nuno VICTORINO lecionam que “tal como resulta do n. 2 do preâmbulo e do art. 13º do CP o princípio da culpa constitui um dos princípios base, pois que, para que exista culpa na prática de determinado facto, é necessário que a mesma se possa imputar ao agente a título de dolo ou negligência. Sempre que seja possível demonstrar que o agente omitiu os deveres de diligência a que era obrigado segundo as circunstâncias do caso e as suas capacidades e conhecimentos pessoais e se mostra excluído o dolo pode o agente ser punido por negligência”²⁵⁴.

Transcrevem ainda a seguinte decisão do Supremo Tribunal Administrativo de Portugal: “a infração tributária assenta na possibilidade de um juízo de censura ao seu agente, não bastando para a sua perfeição a verificação da mera materialidade dos factos em que exterioriza. É, pois, seu pressuposto a culpa, abrangendo esta o dolo ou simples negligência”²⁵⁵.

A legislação espanhola dispõe: “son infracciones tributaria las acciones u omisiones *dolosas o culposas* con cualquier grado de negligencia que estén ‘tipificadas’ y sancionadas como tales en esta u outra ley” (artigo 183 da Ley 58/2003).

²⁵⁴ Regime Geral das Infrações Tributárias, pág. 170.

²⁵⁵ Regime Geral das Infrações Tributárias, pág. 171.

Na Itália, a culpabilidade é prevista expressamente no artigo 5º, § 1º, do Decreto Legislativo n. 472/97: “Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontária, sia essa dolosa o colposa”.

Para Federico Maurizio d'ANDREA, “lógica consequenza dell'aver accentuato il principio di “responsabilità personale” é quella di richiedere la colpevolezza dell'autore della violazione: soltanto ad un autore colpevole può essere correttamente attribuita la responsabilità per la commessa violazione. Per integrare l'elemento psicológico della violazione, non basta la coscienza e la volontà della condotta (commissiva o omissiva), in quanto la norma richiede che la condotta stessa sia, quanto meno, colposa”.²⁵⁶

4. Princípios que norteiam a culpabilidade.

A culpabilidade como juízo de valoração da conduta e de reprovabilidade, possui duas funções fundamentais: a) definir o grau de responsabilidade do agente e b) efetuar a dosimetria da pena que não pode ultrapassar a medida da culpabilidade.

Esta valoração, que corresponde ao juízo de reprovabilidade, deve ser realizada com base nos vários princípios que norteiam a caracterização da infração e limitam a aplicação da sanção.

4.1. Culpabilidade e o princípio *nullum crimen sine culpa*

O princípio *nullum crimen sine culpa* informa que a sanção somente pode ser imputada a alguém quando presente a culpa, somente pode ser imposta a quem, por ato doloso ou culposos, e merecendo juízo de reprovação, cometeu um fato típico e antijurídico.

Não basta o ato doloso ou culposos, necessário se faz o juízo de reprovabilidade (culpabilidade) elaborado por uma autoridade competente (administrativa ou judicial), que incida sobre uma pessoa capaz de entender o caráter ilícito da conduta (potencial consciência da antijuridicidade) e que podia agir de maneira diversa.

Guilherme de Souza NUCCI informa que “o princípio da culpabilidade encontra-se previsto de maneira implícita na Constituição, justamente porque não se pode, num Estado Democrático de Direito,

²⁵⁶ Finanza & Fisco n. 7/98 – Sanzione Amministrative – Nuove sanzioni tributarie: il testo integrale Del decreto legislativo 472/97 commentato articolo per articolo, pág. 819.

transformar a punição mais gravosa que o ordenamento pode impor (pena) em simples relação de causalidade, sem que exista vontade ou previsibilidade do agente. Haveria flagrante intervencionismo estatal na liberdade individual caso fosse possível padronizar esse entendimento”²⁵⁷.

No Direito Penal pode existir conduta dolosa ou culposa não reprovável (inexigibilidade de conduta diversa) e o mesmo pode ocorrer nas infrações tributárias. Assim, sem culpabilidade, impossível se mostra a aplicação da sanção. Desta forma, o presente princípio visa evitar a punição pelo mero resultado, sem considerar a ausência de diligência minimamente exigível na conduta do infrator.

4.2. Culpabilidade e o princípio da presunção de inocência

Objetivo do referido princípio é tutelar a liberdade pessoal contra o *ius puniend* do Estado, impondo-lhe o dever de comprovar a culpabilidade do acusado – que é constitucionalmente presumido inocente.

O princípio da presunção de inocência dispõe que ninguém será considerado culpado antes do trânsito em julgado de sentença penal condenatória (art. 5º, LVII), assim, milita a favor do sujeito passivo a presunção de sua inocência, até que se prove de forma definitiva a sua culpabilidade. Nenhuma pena pode ser executada enquanto não transitar em julgado a sentença condenatória. Somente depois do trânsito em julgado da condenação é que pode ser imposta a sanção prevista e cominada.

Segundo Ney Moura TELES “o preceito projeta-se principalmente no campo processual penal – por, entre outras conseqüências, impor o ônus da prova legal da ocorrência do fato e da culpabilidade do acusado ao acusador e permitir ao réu o direito ao silêncio, sem que possa o julgador interpretá-lo em seu desfavor – mas tem também importante reflexo no Direito Penal: nenhuma norma penal poderá estabelecer a responsabilidade com base em fatos presumidos, porque ninguém pode ser punido por presunções, mas apenas por fatos reais”²⁵⁸.

Apesar de a disposição constitucional falar em sentença penal condenatória, referido princípio também se aplica ao campo das infrações tributárias, vez que a boa-fé do sujeito passivo é sempre presumida, devendo o fisco fazer prova da sua culpabilidade.

²⁵⁷ Manual de Direito Penal, pág. 71.

²⁵⁸ Direito Penal – Parte Geral, pág. 91.

O Superior Tribunal de Justiça tem manifestado, de forma iterativa que, na aplicação da pena de perdimento de mercadoria estrangeira prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76, não se pode desconsiderar o elemento subjetivo do adquirente do bem, sobretudo quando sua conduta presume-se de boa-fé²⁵⁹. Reconhece a boa-fé do terceiro quando este tiver adquirido a mercadoria de comerciante estabelecido, mediante nota fiscal.

O Estatuto dos Direitos do Contribuinte Italiano, Lei de 27 de julho de 2000, no seu artigo 10, inciso I, dispõe que “as relações entre contribuinte e o fisco são caracterizadas pelo princípio da colaboração e da boa-fé”. Por sua vez, o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo dispõe ser garantia do contribuinte a presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil (art. 5º, III).

4.3. Culpabilidade e o princípio do devido processo legal

O princípio do devido processo legal é de fundamental importância na apuração de culpabilidade, uma vez que possibilita ao acusado a apresentação de todas as provas pertinentes à comprovação da sua inocência ou de fatos que possam atenuar a pena a ser aplicada.

Para Alexandre de MORAES “o devido processo legal configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa (direito a defesa técnica, à publicidade do processo, à citação, de produção ampla de provas, de ser processado e julgado pelo juiz competente, aos recursos, à decisão imutável, à revisão criminal)”²⁶⁰.

Trata-se de garantia constitucional de que ninguém será privado da sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal, ou seja, sem o devido instrumento de solução administrativa ou jurisdicional do litígio instaurado. Mencionada garantia é complementada pelo direito ao contraditório e ao exercício da ampla defesa (art. 5º, LIV, da CF).

²⁵⁹ É reiterada a orientação do STJ de que a aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante emissão de nota fiscal por firma regularmente estabelecida, gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao fisco produzir prova em contrário. Tendo em vista que, no caso em comento, a conduta do adquirente da mercadoria importada revestiu-se, ao que tudo indica, de boa-fé, faz-se imperioso afastar a pena de perdimento que lhe foi imposta (REsp 114074 / DF).

²⁶⁰ Direito Constitucional, pág. 106.

Referidos princípios são de observância obrigatória pela Administração Pública, sempre que possa haver aplicação de alguma sanção de qualquer natureza ou restrição de direito. Segundo o Ministro Celso de Melo do Supremo Tribunal Federal a imposição estatal de restrições de ordem jurídica, quer se concretize na esfera judicial, quer se realize no âmbito estritamente administrativo, supõe, para legitimar-se constitucionalmente, o efetivo respeito, pelo Poder Público, da garantia indisponível do *due process of law*, assegurada, pela Constituição da República (art. 5º, LIV), à generalidade das pessoas, inclusive às próprias pessoas jurídicas de direito público, eis que o Estado, em tema de limitação ou supressão de direitos, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva e arbitrária²⁶¹.

Pelo princípio do contraditório se permite a efetiva oportunidade de participação das partes na formação do convencimento do julgador, com manifestações e refutações sobre os fatos e atos surgidos e praticados no processo. A ampla defesa possibilita a utilização de todos os meios de prova admitidos, bem como a apresentação de todos os recursos legais previstos para a defesa do direito posto em litígio.

A garantia da plena defesa implica a observância do rito, as cientificações necessárias, a oportunidade de objetar a acusação desde o seu nascedouro, a produção de provas, o acompanhamento do *iter* procedimental, bem como a utilização dos recursos cabíveis. A Administração Pública, mesmo no exercício do seu poder de polícia e nas atividades *self executing* não pode impor aos administrados sanções que repercutam no seu patrimônio sem a preservação da ampla defesa²⁶².

Ressalta que tal direito é expressamente previsto na Lei 9.784, de 1999, que trata do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e é extensivo aos demais entes da federação. O art. 2º, dispõe que a Administração Pública obedecerá os princípios da ampla defesa e do contraditório, fundado nas formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados.

Na Suprema Corte, a posição é firme no sentido de que “não se pode desconhecer que o Estado, em tema de restrição à esfera jurídica de qualquer cidadão ou entidade, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva ou arbitrária, desconsiderando, no exercício de sua atividade, o postulado da plenitude de defesa, pois, - cabe enfatizar – o

²⁶¹ AC 1033 AgR-QO / DF – Distrito Federal.

²⁶² REsp. 536463 / SC.

reconhecimento da legitimidade ético-jurídica de qualquer medida imposta pelo Poder Público, de que resultem consequências gravosas no plano dos direitos e garantias individuais, exige fiel observância do princípio do devido processo legal (Art. 5º, LIV e LV)”²⁶³.

É reconhecido como “uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direito”²⁶⁴.

Para o atendimento do princípio do devido processo legal no âmbito administrativo, entendemos que a autuação fiscal deve ser desmembrada em dois momentos: a) num primeiro momento com a mera lavratura do auto de infração e notificação para a devida defesa e; b) num segundo momento, com a aplicação da multa, se for o caso, de acordo com a culpabilidade apurada no processo.

Este desmembramento é aplicado nas infrações de trânsito, onde o motorista deve ser duplamente notificado, primeiramente da infração cometida, em face da violação das regras de trânsito, para o exercício do devido processo legal, com o contraditório e a ampla defesa. Indeferido o recurso, nova notificação deve ser efetuada com relação à multa aplicada²⁶⁵.

Mencionado procedimento é albergado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional que ao definir o procedimento do lançamento para a constituição do crédito tributário, dispõe que a autoridade deve em “sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”²⁶⁶. “Propor” não tem o mesmo significado gramatical e jurídico de “imposição”. Propor é sugerir, assim, compete à autoridade administrativa sugerir a penalidade que melhor se enquadra à situação fática e não aplicar de imediato a sanção que entende devida em razão da infração cometida (imposição)²⁶⁷.

²⁶³ RTJ 183/371-372

²⁶⁴ MS 216.358 MC/DF. Relator Min. Celso de Mello – DJU 1 de 02/03/207.

²⁶⁵ Súmula 127 do STJ: “é ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado”.

²⁶⁶“Art. 142. Compete privativamente á autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

²⁶⁷ José Souto Maior Borges também pensava desta forma na obra Lei Complementar Tributária, no entanto, fazendo uma releitura do tema com relação à violação dos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, entende que “os meios de defesa postos à disposição do autuado poderão perfeitamente ser exercidos a *posteriori* com relação à aplicação da penalidade, sem o menor agravo ao texto constitucional. (...) Por esses motivos revemos a nossa posição anterior no sentido

Nesse mesmo sentido leciona José Carlos Graça WAGNER: “Ademais, sendo o ato que impõe a existência de infração, ainda não a afirma, seja para exigir imposto ou multa. Quanto ao imposto, apenas tende a apurá-lo e quanto, à multa, apenas a propõe. Não a impõe, ainda que impropriamente se tenha denominado, em algumas legislações, de auto de infração e de imposição de multa. A confirmação da existência da infração e o exame da imposição de multa cabe à autoridade julgadora, que é quem tem competência para afirmar que o que se descreve no auto está conforme à lei (ato vinculado) e que o *quantum* a exigir é exato”²⁶⁸.

Infelizmente, em matéria tributária, referido procedimento é mitigado, visto que é praxe a lavratura do auto de infração e a concomitante imposição da multa – AIIM – abrindo-se, somente a partir deste momento, prazo para o pagamento do crédito tributário ou para apresentação do recurso pertinente.

Apesar da mitigação inicial, as legislações tributárias (federal, estadual e municipal) preveem o contencioso administrativo tributário, com o devido processo legal para a impugnação da autuação, possibilitando, assim, o exercício do contraditório e da ampla defesa, por meio de reclamação administrativa endereçada à autoridade de primeira instância (delegacia receita federal, posto fiscal e departamento de tributo) e, posteriormente, caso não satisfeito com a decisão exarada, a interposição de recurso ao tribunal administrativo competente (Conselho de Contribuinte; Tribunal de Impostos e Taxas; Junta de Recursos Fiscais).

Não obstante, antes da imposição específica da sanção tributária, deve ser dada ao sujeito passivo, oportunidade de apresentação das razões de fato e de direito existente pelo não cumprimento da norma legal através de todos os recursos inerentes à lide.

4.4. Culpabilidade e o princípio da individualização da pena

A culpabilidade como juízo de reprovabilidade também encontra sustentação no princípio da individualização da pena, vez que serve de medida para a imposição de sanção, quanto mais culpável o sujeito, maior deverá ser a quantidade da sanção. Ao realizar uma valoração da conduta do infrator, repudia a responsabilidade objetiva.

de que o lançamento não aplicaria de logo a eventual penalidade, mas simplesmente a proporção” (Lançamento tributário, pág. 169).

²⁶⁸ Suplemento Tributário LTr 171/77, págs. 771/772.

René Ariel DOTTI doutrina, com inteira propriedade que “o chamado dogma da culpabilidade é expressamente enunciado pelo art. 19 do CP e o primeiro dos elementos a serem examinados pelo juiz para a individualização da pena – ‘conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime’ – é, justamente, a culpabilidade (CP, art. 59)”²⁶⁹.

Para Luiz Regis PRADO “deve existir sempre um medida de justo equilíbrio – abstrata (legislador) e concreta (juiz) – entre a gravidade do fato praticado e a sanção imposta. Em suma, a pena deve estar proporcionada e adequada à magnitude da lesão ao bem jurídico representada pelo delito e a medida de segurança à periculosidade criminal do agente”²⁷⁰.

Para atendimento deste princípio devem as penalidades tributárias ser fixadas nos moldes do direito penal, estabelecendo-se um valor mínimo e máximo, de forma que a autoridade possa fazer o devido enquadramento quando da aplicação da sanção ao caso concreto.

A culpabilidade se mede atendendo aos motivos e à personalidade do infrator, para tanto, devem ser levadas em considerações as circunstâncias agravantes e atenuantes, que implicam maior ou menor culpabilidade e dão lugar a uma maior ou menor pena.

4.5. Culpabilidade e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade

Apesar das sanções tributárias, em geral, serem estabelecidas em valores fixos ou em percentuais, não podem deixar de atender o princípio da proporcionalidade, que exige uma adequação fática entre a sanção cominada e a infração praticada²⁷¹, que somente se concretiza com a investigação da culpabilidade do infrator.

O princípio da proporcionalidade é um daqueles que não está positivado na Constituição Federal, mas se encontra implícito no sistema, através da compreensão dos conceitos de outros princípios, como da individualização da pena, da igualdade, da capacidade contributiva, do não confisco e etc. Da conjugação de todos estes princípios, extraímos com facilidade o conteúdo do princípio da proporcionalidade.

²⁶⁹ Curso de Direito Penal – Parte Geral, pág. 339.

²⁷⁰ Curso de Direito Penal Brasileiro – Parte Geral, pág. 89.

²⁷¹ A tipificação da conduta sobre ser incidente em determinado regramento ou em outro, implica aferição da infração em si, *in casu*, sancionada à luz dos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade (REsp 935433 / RJ).

Para Alberto da Silva FRANCO, o “princípio da proporcionalidade exige que se faça um juízo de ponderação sobre a relação existente entre o bem que é lesionado ou posto em perigo (gravidade do fato) e o bem que pode alguém ser privado (gravidade da pena). Toda vez que, nessa relação, houver um desequilíbrio acentuado estabelece-se, em consequência, inaceitável desproporção. O princípio da proporcionalidade rechaça, portanto, o estabelecimento de cominações legais (proporcionalidade em abstrato) e a imposição de penas (proporcionalidade em concreto) que careçam de relação valorativa com o fato cometido considerado em seu significado global”²⁷².

O princípio é direcionado, inicialmente, ao legislador, que no plano abstrato da norma deve fixar sanções que sejam compatíveis com a gravidade do fato e também com a gravidade da pena a ser suportada pelo infrator. Em um segundo momento, o princípio da proporcionalidade é direcionado ao aplicador da norma sancionatória que, na análise do caso concreto, deve dosar a sanção em abstrato à gravidade do fato, às circunstâncias materiais, bem como à situação pessoal do infrator, de forma que não seja extremamente elevada ou irrisoriamente leve.

De acordo com Helenilson Cunha PONTES “o efetivo controle da constitucionalidade da previsão e da imposição de uma sanção tributária, sob a ótica do princípio da proporcionalidade, deve considerar não apenas a razoável compatibilidade entre o objetivo visado com a regra tributária inobservada e o nível de sanção previsto para esta inobservância, mas, sobretudo, a extensão da limitação sofrida pelo indivíduo que deve suportar a sanção. O princípio da proporcionalidade exige que a constitucionalidade da sanção seja verificada também sob o ponto de vista do infrator, isto é, impõe ao intérprete-aplicador concretamente assume relativamente à esfera jurídica do indivíduo infrator. O princípio da proporcionalidade é regra cogente não apenas para o legislador, no desempenho da tarefa institucional de prever abstratamente as sanções tributárias, mas também para a autoridade administrativa encarregada de concretamente aplicá-la”²⁷³.

O Código Tributário Alemão dispõe expressamente sobre a aplicação de tal princípio ao estabelecer que a autoridade executora deverá adotar o meio coercitivo que menos prejudique o devedor e a coletividade e deve estar em relação adequada com o seu fim²⁷⁴.

²⁷² Crimes Hediondos, pág. 67.

²⁷³ O princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, pág. Dialética; São Paulo, 2000, pág. 137.

²⁷⁴ “§ 328 – Meios de coerção: (1) O ato administrativo que visa a uma ação, tolerância ou abstenção de um ato, pode ser executado por meios coercitivos (multa de coação, prestação por substituição, coerção direta). Para coação de garantias, aplica-se o § 326. Autoridade executora é aquela que emitiu o ato

A jurisprudência nacional tem prestigiado a aplicação de tal princípio na infração de transporte de mercadoria importada irregularmente, sujeita à sanção de perdimento do veículo transportador, por entender ser inaplicável a pena de perdimento quando existir uma desproporcionalidade muito grande entre o valor da mercadoria e o do veículo²⁷⁵.

O princípio da razoabilidade, como o da proporcionalidade, também não se encontra positivado no ordenamento constitucional, mas está implicitamente delimitado e deve ser observado, principalmente, pelo legislador, que não pode imoderadamente agir na atividade legislativa.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal “o Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. (...) A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamentais constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É a que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante, ou ainda contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado”²⁷⁶.

De acordo com esses princípios, o ato administrativo deve se revestir de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. O aplicador da norma sancionatória, na análise do caso concreto, deve adequar a sanção em abstrato à gravidade do fato, às circunstâncias materiais, bem como à situação pessoal do infrator, de forma que não seja extremamente elevada ou irrisoriamente leve.

administrativo. (2) Deve ser adotado o meio coercitivo que menos prejudica o devedor e a coletividade. O meio coercitivo deve estar em relação adequada com o seu fim”.

²⁷⁵ “No transporte de bens irregularmente importados, a flagrante desproporcionalidade entre o valor do veículo e das mercadorias nele transportadas não dá ensejo à aplicação de pena de perdimento daquele, a despeito do que dispõe o inciso V do art. 104 do DL 37, a saber: "Art. 104 - Aplica-se a pena de perda do veículo nos seguintes casos: (...) V - quando o veículo conduzir mercadoria sujeita à pena de perda, se pertencente ao responsável por infração punível com aquela sanção;" 3. No caso, foram apreendidas mercadorias no valor de R\$ 11.311,39 transportadas em veículo particular orçado em R\$ 43.500,00. Desta forma, com fundamento nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, não deve ser aplicada a pena de perdimento” (REsp 854949/ PR).

²⁷⁶ ADIn-MC-QO 2551/MG

4.6. Culpabilidade e o princípio do não confisco

A quantia financeira correspondente a cada multa é valorada inicialmente pelo legislador que, para cada tipo de infração, estipula um determinado valor ou percentual. Ao fixar referidos valores ou percentuais, deve o legislador observar, como parâmetro, vários princípios constitucionais, dentre eles, o não-confisco, previsto artigo 150, IV da Constituição Federal que, apesar de referir-se especificamente a tributo (utilizar tributo com efeitos de confisco), também norteia a imposição de penalidades pelo descumprimento da legislação tributária²⁷⁷.

O ordenamento jurídico não define o que se deve entender por confisco. A Constituição Federal somente se limita a dizer que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV).

A jurisprudência tem orientado que a interpretação deve ser feita em cada caso concreto, analisando a carga tributária total incidente sobre o fato tributado e sobre o contribuinte. Para o Supremo Tribunal Federal “resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”²⁷⁸.

Na mesma trilha caminha o Superior Tribunal de Justiça: “A vedação ao efeito confisco deve ser analisada caso a caso, tendo-se como parâmetro o universo de exações fiscais a que se submete o contribuinte, ao qual incumbe o ônus de demonstrar que, no caso concreto, a exigência da multa subtrai parte razoável de seu patrimônio ou de sua renda ou, ainda, impede-lhe o exercício de atividade lícita”²⁷⁹.

Apesar de a vedação constitucional ser expressa em relação a tributo, o Supremo Tribunal Federal já manifestou pela sua aplicação em matéria de penalidade, quando determinou a suspensão dos efeitos do artigo 3º, parágrafo único da Lei n. 8.846/94, que fixava multa de 300% (trezentos por cento) do valor da operação na hipótese de venda de mercadoria sem a emissão de nota fiscal.

²⁷⁷ Hugo de Brito Machado entende que o princípio do não confisco não se aplica às multas tributárias. Em trabalho publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 166, página 93, conclui que “a vedação do tributo com efeito de confisco não diz respeito á multas por infrações à legislação tributária, embora esta sejam limitadas pelo princípio da razoabilidade”.

²⁷⁸ Adin 2.010-2/ DF

²⁷⁹ RMS 19504/ SE

Também já se pronunciou sobre o percentual de 100%, o qual foi considerado constitucional, conforme se deduz da Súmula 469 que estabelece: “a multa de 100% (cem por cento), para o caso de mercadoria importada irregularmente, é calculada à base do custo de câmbio da categoria correspondente”. Ainda, tem admitido a redução de multa imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória²⁸⁰.

Para Sacha Calmon Navarro COELHO “uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco”²⁸¹.

A aplicação do referido princípio não se limita à fixação do valor da sanção, deve ser observado também na apuração da culpabilidade, limitando a definição do grau de responsabilidade e a dosimetria da pena a ser imposta ao infrator.

4.7. Culpabilidade e o princípio da igualdade

Este princípio tem inteira aplicação em matéria de infração tributária e deve atuar dentro da culpabilidade como elemento de valoração da conduta e da sanção a ser aplicada.

O princípio da igualdade está previsto no “caput” do art. 5º, da Constituição Federal, que dispõe que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. É complementado no artigo 150, inciso II, que dispõe ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A redação do art. 150, II, da Constituição Federal é uma síntese do pensamento de Victor UCKMAR. Segundo este autor, “um dos imperativos categóricos estatuído, pode-se dizer, em todas as Constituições, é a igualdade de direitos e deveres dos cidadãos. A igualdade perante os gravames fiscais pode ser entendida em dois sentidos: a) em sentido jurídico, como paridade de posição com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em

²⁸⁰ RE 91.707/MG e RE 81.550/MG

²⁸¹ Curso de Direito Tributário, pág. 356.

idênticas situações, sejam submetidos a idêntico regime fiscais; b) em sentido econômico, como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, como melhor será visto a seguir, em relação à capacidade contributiva dos indivíduos”²⁸².

De acordo com Sampaio DORIA “a imposição de penalidade, como instrumento suassório ou repressivo para a obediência às leis fiscais, não pode fugir ao império da regra da igualdade, cominando-se penas idênticas para infrações iguais e variando as repressões à proporção que difiram ou se agravem as infrações”²⁸³.

O princípio constitucional, conforme redigido, não se limita a estabelecer uma mera igualdade formal perante a lei, mas sim, expressar a máxima de Rui Barbosa, segundo a qual, se deve tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Pela redação do dispositivo constitucional, deve-se dar tratamento igual para contribuintes que se encontrem em situações equivalentes e, conseqüentemente, tratamento desigual para contribuintes em diferentes situações.

A desconsideração da culpabilidade por parte do legislador e da autoridade administrativa viola o princípio da igualdade, uma vez que trata igualmente infratores que cometeram atos ilícitos em diferentes situações, desprezando, assim, circunstâncias atenuantes e qualificadoras que possam estar diretamente vinculadas ao ato infracional. Diante disso, penaliza, de forma idêntica, o contribuinte zeloso, que sempre cumpriu com as suas obrigações fiscais, e o contribuinte contumaz infrator.

4.8. A culpabilidade e o princípio *ne bis in idem*

Pelo princípio “*ne bis in idem*” um ato ilícito não deve ser sancionado mais de uma vez, assim, quando penalizado na esfera criminal, não deve ser punido na esfera administrativa e, na esfera administrativa não deve ser sancionado em duplicidade.

Referido princípio, apesar de não positivado expressamente na Constituição, decorre dos princípios da legalidade, tipicidade e da proporcionalidade. Com este último, mantém estreita relação, vez que a aplicação simultânea de duas ou mais sanções violenta de forma direta e frontal os seus preceitos.

²⁸² Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, pág. 54.

²⁸³ Direito Constitucional Tributário e *Due Process of Law*, pág. 167.

Como princípio de proteção, não está direcionado somente ao legislador no momento da elaboração da norma punitiva, de forma a evitar a previsão de mais de uma sanção para um mesmo fato. É direcionado também ao aplicador da lei, seja na esfera judicial ou administrativa, obrigando-o, nos casos concretos, aplicar somente uma penalidade de acordo com a culpabilidade do infrator.

Segundo Paulo Roberto Coimbra SILVA a aplicação do princípio necessita de três pressupostos: a) existência de uma conduta ilícita unitária; b) identidade subjetiva e; c) identidade teleológica. Quanto ao primeiro, que o fato constitua uma única conduta, apesar de poder atrair a incidência de mais de uma norma sancionadora. No segundo, verificação do sujeito ativo da infração, da identidade do infrator e não da pessoa sujeita à sanção. No terceiro, identidade de fundamento consistente na coincidência dos bens jurídicos protegidos e das funções primordialmente exercidas pela sanção²⁸⁴.

A violação deste princípio se dá basicamente em função da manutenção do ultrapassado sistema de autonomia das instâncias e dos processos punitivos que, no atual momento constitucional, está a merecer reforma. O sistema constitucional de direitos e garantias individuais vigente não compactua mais com essa independência de instância e de processos punitivos, devendo ocorrer na instância judicial a cumulação de competência quando o fato caracterizar ilícito penal e administrativo concomitantemente, como acontece em alguns países da Europa.

O Direito Espanhol prevê a impossibilidade de cumulação de instâncias através do princípio da “no currencia” que está regulado no artigo 180 da Ley General Tributaria e se plasma nos seguintes pressupostos: a) “la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa”; b) “una misma acción u omisión que deba aplicarse como critério 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”.

Também está previsto na legislação portuguesa que dispõe: “Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contra-ordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contra-ordenação” (art. 2º, § 3º da Lei 15/2001). Segundo informa a doutrinadora portuguesa Isabel Marques da SILVA, o Supremo Tribunal de Justiça repudia a cumulação de sanções estritamente

²⁸⁴ Direito Tributário Sancionador, pág. 366/369.

tributárias e penais. Já decidiu o STJP que “a aplicação de sanções fiscais cumulativamente com as do direito penal constitui uma violação do princípio do *non bis idem* e da especialidade da infração”²⁸⁵.

O direito pátrio navega em sentido contrário, vez que prevê expressamente que a imposição de penalidade administrativa, por infração às lei tributárias, não ilide a responsabilidade criminal do infrator, inclusive para os casos de desacato e desobediência. Ainda impõe aos agentes fiscais a obrigação de noticiar às autoridades competentes qualquer fato que constitua ilícito penal e, sempre que possível, com as provas do delito.

É remediado em parte, quando prevê a possibilidade da extinção da punibilidade penal, mediante o pagamento da dívida tributária com todos os acréscimos legais, excluindo, assim, o *bis in idem* das penalidades²⁸⁶.

Na esfera administrativa, a legislação do Imposto de Renda, com o objetivo de evitar a dupla cominação de penalidades, dispõe que a multa punitiva será exigida juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago. Isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, *mas sem o acréscimo de multa de mora* (art. 957, § único, I, II).

Há de ser ressaltado ainda que uma ação ou omissão utilizada como critério de graduação de uma infração ou como circunstância que determine a qualificação de uma infração como grave ou muito grave não poderá ser sancionada como infração independente, sob pena de ser penalizada em duplicidade.

A aplicação cumulativa de duas sanções (penal e administrativa), sobre uma mesma conduta ilícita, caracteriza dupla apenação, deve, portanto, ser repudiada, uma vez que violenta o Estado Democrático de Direito e da Justiça Fiscal.

4.9. Culpabilidade e o princípio da dignidade humana

O princípio da dignidade da pessoa humana encontra-se previsto expressamente na Carta Política, no artigo 1º, como fundamento do Estado Democrático de Direito. Coloca o homem no centro das relações jurídicas

²⁸⁵ Responsabilidade fiscal penal cumulativa. Lisboa: Católica, 2000, p. 509, *apud* Edmar Oliveira Andrade Filho. *Infrações e Sanções Tributárias*, pág. 106.

²⁸⁶ Art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/03 – “Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”.

como sujeito de direito e não como objeto, que deve ser respeitado e tratado de forma digna.

Trata-se de um metaprincípio que irradia os seus efeitos sobre todos os demais, bem como norteia a interpretação e a aplicação do ordenamento jurídico. Segundo Luiz Antonio Rizzato NUNES, “...è um verdadeiro supraprincípio constitucional que ilumina todos os demais princípios e normas constitucionais e infraconstitucionais. E por isso não pode o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana ser desconsiderado em nenhum ato de interpretação, aplicação ou criação de normas jurídicas”²⁸⁷.

Para René Ariel DOTTI “o princípio da culpabilidade é extraído da norma constitucional que proclama a dignidade da pessoa humana como um dos princípios fundamentais da República (art. 1º, III). Complementa afirmando que “no terreno da dogmática e também no quadro da antiga e renovada discussão a respeito do livre-arbítrio e do determinismo da conduta humana, a exigência da responsabilidade penal em função da culpa deve ser fortalecida como expressão da liberdade e da dignidade do homem”²⁸⁸.

Neste mesmo sentido também lecionava Antonio Marques da SILVA: “a dignidade da pessoa humana é o reconhecimento constitucional dos limites da esfera de intervenção do Estado na vida do cidadão e por razão os direitos fundamentais, no âmbito do poder de punir do Estado, dela decorrem...”²⁸⁹.

Desta forma, a aplicação de sanções sem considerar a culpabilidade, o juízo de reprovabilidade da conduta praticada de acordo com os seus elementos históricos, a situação pessoal do agente e as circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, viola o princípio da dignidade da pessoa humana.

5. Imputabilidade e Responsabilidade

Imputabilidade é a capacidade do agente de sofrer juízo de reprovação social, por reunir duas condições fundamentais: sanidade e maturidade. As condições psíquicas de entender e de querer. É a capacidade de ser culpável, assim, representa um elemento integrante da

²⁸⁷ O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, págs. 50/51.

²⁸⁸ Curso de Direito Penal, Parte Geral, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 2004, pág. 64.

²⁸⁹ Acesso à Justiça Penal e Estado Democrático de Direito, pág. 05.

culpabilidade, um dos dados que deve compor o caráter reprovável do fato típico e antijurídico²⁹⁰.

No Direito Civil, segundo Maria Helena DINIZ, a imputabilidade abrange a possibilidade, para o agente, de conhecer e de observar o dever, pois, para que alguém pratique ato ilícito e responda pela reparação do dano que causou, será necessário que tenha capacidade de discernimento, de modo que aquele que não puder ter vontade própria ou for desprovido de entendimento, não incorrerá em culpa, por ter inidoneidade para praticar ato ilícito. Para que haja dever de ressarcir prejuízo, será preciso que o fato gerador possa ser imputável ao seu autor, isto é, que seja oriundo de sua atividade consciente. Logo, para haver responsabilidade, será imprescindível a prática ou a ocorrência de ato dominável ou controlável pela vontade do imputado²⁹¹.

Para o Direito Penal, imputável é a pessoa capaz de entender o caráter ilícito do fato e de determinar-se de acordo com esse entendimento, critérios plenamente aplicáveis ao Direito Tributário Brasileiro, apesar de não existir uma disposição legal expressa neste sentido, como prevê a lei geral sobre sanções administrativas em matéria tributária da Itália. Segundo a lei italiana: “non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui há commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel codice penale, la capacità di intendere e di volere”.

Comentando referido dispositivo, Federico Mauricio d’ANDREA leciona que “um soggetto che non abbia la capacità di intendere e di volere non può essere assoggettato a sanzione: questo principio si trova espresso nell’articolo 85 del codice penale e nell’articolo 2 della legge 24/11/1981, n. 689. L’incapacità di intendere e volere va verificata com riferimento “al momento in cui há commesso il fatto” e “in base ai criteri indicati nel codice penale”. Poiché va verificata al momento in cui é stato commesso il fatto, può trattarsi anche di uno stato del tutto transitorio o momentaneo di incapacità: ne discende, proprio in base principi presenti nel codice penale – e ribaditi nella legge 689/1981 – che non si considera incapace di intendere e di volere colui il quale si sia, volontariamente o anche per sola colpa, preordinatamente posto nelle condizioni di incapacità. Posto che l’articolo in commento richiama “i criteri indicati nel codice penale”, si ritiene opportuno ricordare le norme che, nel codice penale, sono dettate com riferimento all’imputabilità²⁹².

²⁹⁰ E. Magalhães Noronha Direito Penal, págs. 161 e 162

²⁹¹ Curso de Direito Civil Brasileiro, 7º, Volume, pág. 47.

²⁹² Finanza & Fisco n. 7/98 – Sanzione Amministrative – Nuove sanzioni tributarie: il testo integrale Del decreto legislativo 472/97 commentao articolo per articolo, pág. 817.

Outrossim, responsabilidade é a obrigação que alguém tem de arcar com as consequências jurídicas do ato ilícito. É a obrigação em que se encontra o infrator de reparar o dano causado à Administração, de responder pelas sanções impostas por incorrer em infração tributária.

O pressuposto da responsabilidade se forma pelo descumprimento por parte do sujeito passivo das obrigações tributárias, o qual estabelece como resultado o cumprimento forçado da obrigação e a sanção que se impõe ao responsável por infringir a lei. É o dever que tem a pessoa de prestar contas de seus atos. Ela depende da imputabilidade do indivíduo, pois não pode sofrer as consequências do fato infracional (ser responsabilizado) senão o que tem a consciência de sua antijuridicidade e quer executá-lo (ser imputável)²⁹³.

Segundo E. Magalhães NORONHA²⁹⁴ a imputabilidade é um pressuposto da responsabilidade, os dois termos, para muitos, são sinônimos, usados tanto na doutrina como nas leis de forma indiferente, como exemplos, cita o Código Penal Italiano que usa a expressão “della imputabilità”, o Código Penal Suíço, que emprega a rubrica “responsabilidade” e o Código Penal Brasileiro de 1940, que utilizava a expressão “responsabilidade” e, atualmente, após a reforma, adota a locução “imputabilidade penal”. Por fim, arremata que “a verdade é que as expressões “responsável” e “imputável”, “responsabilidade” e “imputabilidade” se revezam como equivalentes, na doutrina e nas leis”.

O Código Tributário Nacional adota o termo “responsabilidade”, ao dispor no artigo 136, que 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.

Luciano da Silva AMARO critica a falta de técnica pela inserção desta responsabilidade no capítulo que cuida do sujeito passivo indireto, vez que, obviamente, tal matéria não é restrita a ele, abrange também a figura do contribuinte (sujeito passivo direto). Leciona que “na seção atinente às infrações, a palavra “responsabilidade” está empregada em sentido amplo, pois refere-se quer o sujeito passivo “contribuinte”, quer o sujeito passivo “responsável”, quer, ainda, a outras pessoas que, embora não sejam nem “contribuintes” nem “responsáveis” (nessa estrita acepção),

²⁹³ E. Magalhães Noronha Direito Penal, págs. 161 e 162

²⁹⁴ Direito Penal, págs. 161 e 162.

podem cometer infrações (ao descumprir obrigações acessórias) e responder por elas, ou seja, arcar com as suas consequências”²⁹⁵.

6. Responsabilidade objetiva ou subjetiva

Damásio E. de JESUS define a responsabilidade objetiva como “à sujeição de alguém à imposição de pena sem que tenha agido como dolo ou culpa, ou seja, tenha ficado demonstrado sua culpabilidade, com fundamento no simples nexos de causalidade material”²⁹⁶. Pela definição, verificamos que desnecessário se mostra a prova da existência do dolo ou culpa na conduta praticada pelo agente, basta a mera demonstração do nexos de causalidade com o dano ocorrido.

No direito pátrio, a questão se mostra controversa na doutrina, dela se extrair pelos menos quatro correntes distintas: a) sustentam que a culpabilidade não se encontra presente nas infrações tributárias em função da responsabilidade objetiva prevista no art. 136 do CTN; b) sustentam que a responsabilidade subjetiva pode ser admitida pelo legislador, como se fosse uma faculdade; c) sustentam a existência de uma culpabilidade presumida, cujo ônus da prova é inteiramente do sujeito passivo; e d) sustentam que a culpabilidade é garantia constitucional, mostrando-se inválida toda e qualquer norma em sentido contrário.

O Código Tributário Nacional, ao dispor no artigo 136 que a responsabilidade pelas infrações da legislação de natureza administrativa, salvo disposição em sentido contrário, “independe da intenção do agente ou do responsável”, sinaliza, inicialmente, para uma responsabilidade objetiva, ou seja, não requer uma valoração da conduta praticada pelo sujeito passivo. Considera simplesmente ato praticado ou a sua omissão, sem apreciação de qualquer critério a título de dolo ou culpa.

No entanto, a melhor orientação, que se compatibiliza com a ordem constitucional, é a de que o dispositivo fixa para o sujeito passivo uma culpa presumida quanto à conduta praticada, com a inversão do ônus da prova de sua inocência, obrigando-lhe a realização de prova em contrário, como forma de eximir-se da imposição da penalidade prevista na norma jurídica.

De acordo com Luciano AMARO²⁹⁷, “o art. 136 pretende, em regra, evitar que o acusado alegue que ignorava a lei, ou desconhecia a exata

²⁹⁵ Direito Tributário Brasileiro, pág. 441.

²⁹⁶ Direito Penal – 1º, Volume – Parte Geral, pág. 457.

²⁹⁷ Curso de Direito Tributário Brasileiro, pág. 445.

qualificação jurídica dos fatos, e, portanto, teria praticado a infração “de boa-fé”, sem intenção de lesar o interesse do fisco (...) ... o que preceitua o Código Tributário Nacional é que a responsabilidade por infração tributária não requer a prova, pelo fisco, de que o indivíduo agiu com conhecimento de que sua ação ou omissão era contrária à lei, e de que ele quis descumprir”.

Este também era o pensar Ruy Barbosa NOGUEIRA: “A ocorrência de uma infração tributária pressupõe no mínimo a culpabilidade do agente, o que hoje é incontroverso na moderna literatura tributária. Já foi abandonada a velha idéia de que a infração fiscal era puramente objetiva. Em qualquer hipótese (salvo naturalmente a presunção *júris et de jure*), cabe ao acusado o direito de provar exclusão de culpa”²⁹⁸.

Ademais, a frase “salvo disposição de lei em contrário” do dispositivo legal, permite que cada ente tributante, com base em legislação própria, estipule de forma diferente. Assim é na legislação do IPI, quando estabelece que compete à autoridade administrativa, atendendo aos antecedentes do infrator, aos motivos determinantes da infração e à gravidade de suas consequências efetivas ou potenciais, determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator e fixar, dentro dos limites legais, a quantidade da pena aplicável (art. 67 da Lei nº 4.502/64).

Segundo Regina Helena COSTA²⁹⁹, “quando a lei declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária *independe da intenção do agente*, há que se entender estar afastado tão-somente o dolo, e não a culpa em sentido estrito, Logo, tal responsabilidade não exige dolo para a sua configuração. Mas, por evidente, exige a culpa do infrator, como é a regra em matéria de direito sancionatório, o que demonstra tratar-se de autêntica *responsabilidade subjetiva*”.

A palavra “intenção” é um substantivo que significa dolo, elemento relativo à vontade do agente, não havendo nenhuma procedência em entender que tal substantivo também possa significar culpa, elemento que tem haver com a conduta do agente. Aliás, em direito, há infração dolosa quando praticada intencionalmente e, culposa, quando praticada com imperícia, negligência ou imprudência. Desta forma, a palavra “intenção” utilizada pelo artigo 136 somente se refere ao dolo, que é vontade de violar um dever jurídico, não alcança a culpa, que se caracteriza pela imperícia, negligência e imprudência.

²⁹⁸ Curso de Direito Tributário, pág. 199.

²⁹⁹ Curso de Direito Tributário, pág. 291.

Com relação à infração dolosa, a responsabilidade somente poderá ser imputada se comprovada estiver a intenção do sujeito de violar a lei tributária e, conseqüentemente, de praticar o ato infracional, cujo ônus da prova é da autoridade administrativa³⁰⁰.

A responsabilidade objetiva viola o princípio constitucional da presunção de inocência, que dispõe que ninguém será considerado culpado antes do trânsito em julgado (art. 5º, LVII). Trata-se de princípio universal, previsto na Declaração Universal de Direitos Humanos, no artigo XI, dispõe: “todo homem acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa”. Desta forma, milita a favor do sujeito passivo a presunção de sua inocência até que se prove de forma definitiva a sua culpabilidade.

Após arrolar as várias hipóteses de responsabilidade objetiva ainda existente no Direito Penal, afirma Damásio E. de JESUS que hoje, com a introdução do princípio do estado de inocência em nossa Constituição Federal, segundo o qual “ninguém será culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória” (Art. 5º, LVII), essas disposições, podem ser consideradas derogadas, uma vez que ele é incompatível com a presunção de dolo ou culpa³⁰¹.

A desconsideração da culpa pela responsabilidade objetiva também viola o princípio da igualdade, uma vez que trata igualmente infratores que cometeram ato ilícito em diferentes situações, desprezando assim, circunstâncias atenuantes e qualificadoras que possam estar diretamente vinculadas ao ato infracional. Penaliza de forma idêntica o contribuinte zeloso que sempre cumpriu com as suas obrigações fiscais e o contribuinte contumaz infrator.

³⁰⁰ Para que se decrete a pena de perdimento de bens, prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76, faz-se necessária a comprovação da intenção do agente de abandonar a mercadoria importada. Com efeito, o mero transcurso do prazo de 90 (noventa) dias sem que tenha havido o respectivo desembaraço da mercadoria não enseja, por si só, a aplicação da referida pena. Precedentes. (REsp 553027 / CE). A pena de perdimento de bens, no caso previsto no art. 23 do DL nº 1.455/76, não se dá automaticamente, podendo ser elidida a presunção *juris tantum* de ter havido o abandono. 5. Não-caracterização de abandono em face do manifesto desejo, efetivamente comprovado, de desembaraçar as mercadorias em curto prazo, com os pagamentos devidos, afastando-se a imposição da declaração de sua perda. Somente é cabível a pena de perdimento, quando comprovada a vontade de abandonar a mercadoria (AgRg no Ag 849702 / SP).

³⁰¹ Direito Penal – 1 Volume – Parte Geral, pág. 457.

7. Capacidade passiva infracional

Conforme apontado, imputabilidade é um dos elementos da culpabilidade e representa a capacidade do agente de sofrer juízo de reprovação social, por reunir duas condições fundamentais: sanidade e maturidade. É a capacidade de ser culpável, de entender o caráter ilícito do ato e de livremente querer praticá-lo.

Desta forma, não se aplica às relações jurídicas sancionatórias, as disposições do art. 126 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais e de achar a pessoa natural privada ou limitada do exercício de suas atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios.

A incapacidade, quer absoluta ou relativa, não pode ser desprezada para efeitos de imputação infracional. Os incapazes não possuem capacidade para livremente agir, são representados ou assistidos nos atos de administração ordinária e extraordinária. Assim, a autoria material do ilícito tributário não lhes pode ser imputado.

Na Espanha, a Lei Geral Tributária dispõe expressamente que “las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario” (art. 179, § 2º, “a” da Ley 58/2003).

Na Itália, o Decreto Legislativo n. 472, de 18 de dezembro de 1997, que estabelece as disposições gerais sobre as sanções administrativa em matéria tributária, no artigo 4º, dispõe que “nom puo’ essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui há commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel código penale, la capacita’ di intendere e di volere”.

Giuliani FONROUGE, analisando a legislação argentina, informa que “ainda que em princípios os contribuintes ou responsáveis incursos em infrações sejam responsáveis por atos e omissões puníveis, há certas pessoas que – por sua condição especial – estão livres de imputabilidades, em razão de não terem a disponibilidade e administração dos bens”³⁰².

Desta forma, não pode a Administração Tributária imputar responsabilidade a qualquer agente infrator, sem considerar as suas

³⁰² Conceito de Direito Tributário, pág. 293.

condições pessoais que possibilitam o conhecimento e o entendimento do caráter ilícito da conduta praticada.

8. Pessoaalidade da responsabilidade infracional

De acordo com a Constituição Federal, a responsabilidade penal é personalíssima, a pena não passará da pessoa do delinquente, não transmitirá aos seus sucessores e a terceiros, independentemente da sua natureza.

Segundo Luiz Regis PRADO trata-se de um princípio que “impede a punição por fato alheio, vale dizer, só o autor da infração penal pode ser apenado: “nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do patrimônio transferido (art. 5º, XLV, CF)”³⁰³.

Referida disposição é plenamente aplicável em matéria de sanção tributária, vez que não existe diferença entre a sanção penal e a sanção tributária, ambas possuem o caráter pessoal, assim, não pode a sanção tributária ser transferida a sucessores ou a terceiros.

Segundo Robson Maia LINS, “pensamos que o sujeito passivo da relação jurídica há de ser pessoa que tenha alguma relação com o fato jurídico moratório. A pessoaalidade da relação jurídica moratória não permite que haja qualquer desconexão entre o sujeito que pratica o fato jurídico moratório e aquele que figura na relação jurídica moratória”³⁰⁴.

Neste mesmo sentido é o Direito Italiano, ao dispor que “la sanzione é riferibile alla persona física che há commesso o concorso a commettere la violazione (art. 2º, § 2º da Decreto Legislativo 472/97). De acordo com Federico Maurizio d’ANDREA “il secondo comma introduce il principio – su cui ci soffermeremo dettagliatamente in seguito – in base al quale la sanzione é riferita alla persona fisica che há commesso la violazione: di conseguenza, fin d’ora possiamo sostenere che nell’attività di accertamento, é necessario ricercare il soggetto (o i soggetti) che hanno materialmente commesso le violazioni, non essendo piu consentito limitarsi all’indicazione generica del rappresentante legale della società o dell’ ente controllato”³⁰⁵.

³⁰³ Curso de Direito Penal Brasileiro, pág. 456.

³⁰⁴ A Mora no Direito Tributário – Tese de Doutorado, pág. 165.

³⁰⁵ Finanza & Fisco n. 7/98 – Sanzione Amministrative – Nuove sanzioni tributarie: il testo integrale Del decreto legislativo 472/97 commentao articolo per articolo, pág. 816.

Segundo CARRARA: “A pena sempre é pena, seja em dinheiro ou sob outro caráter, castigue o corpo ou o patrimônio do réu, não podendo manifestar-se senão em forma pessoal”³⁰⁶. Por sua vez, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de que “o postulado da intrascendência impede que sanções e restrições de ordem jurídica superem a dimensão estritamente pessoal do infrator”³⁰⁷.

Em nossa opinião, e com base na legislação vigente, entendemos que a tese da pessoalidade é a que vigora no sistema tributário brasileiro, vez que o Código Tributário Nacional, somente prevê uma única hipótese em que o responsável assume a multa tributária e, mesmo assim, a de natureza moratória pelo não recolhimento do tributo devido no prazo legal³⁰⁸.

9. Não transferência da responsabilidade por sucessão

A transferência ocorre quando a obrigação, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (sujeito passivo indireto), em decorrência de atos de sucessão “inter vivos” (comercial e imobiliária) ou “causa mortis” (hereditária).

Nas sucessões “inter vivos” (empresarial, imobiliária e mobiliária) ou “causa mortis” (hereditária) três são as correntes existentes sobre a transferência ou não da responsabilidade: a) a responsabilidade tributária não está limitada aos tributos, alcança as multas moratória e punitiva; b) a responsabilidade somente alcança a multa moratória e não a multa punitiva e c) a responsabilidade não abrange as multas tributárias, quer seja ela moratória ou punitiva.

A corrente da responsabilidade ampla, abrangendo tributos e multas moratória e punitiva (letra “a”), fundamenta-se em 02 (dois) argumentos: I) os artigos 130, 131, 132 e 133 do CTN que cuidam das hipóteses de sucessões³⁰⁹, devem ser interpretados em conjunto com o artigo 129 do

³⁰⁶ Apud. Hector Villegas, pág. 336/337.

³⁰⁷ AC 1033 AgR-QO / DF – Distrito Federal.

³⁰⁸ Aplicar-se ao comprador a pena de perdimento da mercadoria, em razão de a vendedora não ter comprovado o pagamento dos tributos devidos pela importação, revela solução deveras drástica para quem não importou e nem é responsável tributário, quicá inconstitucional, à luz da cláusula pétrea de que a sanção não deve passar a pessoa do infrator (CF, art. 5º, XLV). Precedentes: REsp 489.618/PR, Rel. Min. José Delgado; DJ 02/06/2003; REsp 375.067/PR, Rel. Min. Eliana Calmon; DJ 16/09/2002; REsp 379.588/RS, Rel. Min. Paulo Medina; DJ 26/03/2002 (REsp 658218 / RS).

³⁰⁹ A legislação do Imposto de Renda prevê a cobrança da multa moratória do espólio nas hipóteses de omissão de rendimentos ou a falta de pagamento do imposto pelo “de cujus”. Os créditos tributários, notificados ao “de cujus” antes da abertura da sucessão, ainda que neles incluídos encargos e penalidades,

mesmo Código³¹⁰ e; II) as multas representam dívida de valor, conseqüentemente, acompanham o passivo patrimonial da empresa adquirida pelo sucessor.

Apesar das disposições específicas dos artigos 130, 131, 132 e 133 do CTN referirem-se apenas a tributos devidos pelo sucedido, a disposição do artigo 129, de caráter geral, do mesmo Codex, estabelece que as normas da Seção II, aplicam-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o termo “crédito tributário” não apenas às dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN)³¹¹.

Segundo Maria Rita FERRAGUT “o artigo 132 do CTN encontra-se inserido na Seção II do Capítulo V do Título II do Livro Segundo do Código, que trata da responsabilidade dos sucessores. Analisando-se o artigo 129, que inaugura referida seção, verificamos que as regras impostas aos sucessores estabelecem a responsabilidade pelo *crédito tributário*, e não somente pelos tributos, ao estabelecer: “O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos (,,)”³¹².

Refutando tal justificativa, argumenta Edmar Oliveira Andrade FILHO que “a norma do art. 129 é de caráter geral (*lex generalis*) que não derroga e nem recorta o campo de incidência das regras dos arts. 132 e 133, típicas *lex specialis*, que com essa função, recortam ou excluem a incidência da norma geral em relação às situações específicas de que tratam. Logo, não é possível aplicar a regra do art. 129 como se as demais não existissem. Portanto, em princípio, é razoável concluir que o CTN autoriza a transmissibilidade das penalidades porque elas são partes integrantes do “credito tributário”, mas ele veda tal possibilidade nos casos previstos nos arts. 132 e 133 e em relação a uma determinada espécie de penalidade (moratória) nos casos previstos no art. 134”³¹³.

Com todo respeito, a refutação não se sustenta, vez que todos os demais dispositivos da Seção II, que tratam da responsabilidade tributária, utilizam-se do termo “tributo”, gênero (arts. 131, 132 e 133) e, especificamente, o artigo 130, detalhadamente as espécies: impostos, taxas e contribuições. Assim, o dispositivo se mostra vazio, vez que dentro da

serão exigidos do espólio ou dos sucessores, limitada a responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação (Art. 23, § 2º e 3º do RIR).

³¹⁰ Art. 129 do CTN. O disposto nesta seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

³¹¹ REsp 1017186 / SC.

³¹² Responsabilidade Tributária, pág. 218.

³¹³ Infrações e Sanções Tributárias, pág. 187.

seção destinada à responsabilidade, nenhuma hipótese estaria ao seu alcance.

O segundo argumento, de que as multas moratória e punitiva representam dívida de valor e, conseqüentemente, acompanham o passivo patrimonial da empresa adquirida pelo sucessor³¹⁴, é meramente econômico e não jurídico, portanto, não pode ser utilizado para justificar a transferência da responsabilidade, sob pena de violação aos princípios da legalidade e da personalização da pena.

A afirmação de que as multas constituem dívida de valor, economicamente, é de dedução lógica, vez que são sanções pecuniárias, em espécie, traduzidas em uma determinada quantia de dinheiro. Referida interpretação é meramente econômica e não se compatibiliza com o ordenamento jurídico.

Juridicamente, o que deve ser considerado é natureza legal das multas, que não caracterizam indenização, não visam repor o patrimônio desfalcado. São verdadeiras penalidades cobradas em conjunto com o valor da dívida tributária. Não visam repor eventual prejuízo causado pela prática do ato infracional, acumulam-se com o valor do tributo. Assim, somente podem ser suportadas pelo agente que cometeu a infração.

É princípio basilar de direito que responsabilidade não se presume, deve ser expressa em lei. Se não há previsão, responsabilidade não há. Ainda, deve ser lembrado que em matéria de penalidade, a interpretação deve ser sempre a mais favorável ao acusado e que, em hipótese de integração, a aplicação da analogia somente pode ser realizada para favorecer e nunca para prejudicar.

Argumenta-se ainda que a responsabilidade pelo pagamento das multas deve ser transferida aos sucessores, pois, se assim não fosse, facilmente seriam criados artifícios para que o devedor se beneficiasse da “anistia fiscal”, já que o débito transferido corresponderia apenas ao valor atualizado do tributo. Certamente seriam inúmeras as fusões, incorporações

³¹⁴ IR pessoa jurídica – incorporação da sociedade – multa fiscal – lançamento antes do ato sucessório – responsabilidade da sucessora – ocorrência. A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei n. 1.598-77) restringe-se aos tributos não pagos pelo sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora (Ac da 1ª T da CSRF – mv n. 01.04..195 – Rel. Carlos Alberto Gonçalves Nunes – j 14.10.02 – DOU 1 06.08.03 – IOB 1-18758).

e transformações realizadas com esse fim, contrariando o princípio constitucional da indisponibilidade do interesse público³¹⁵.

Tal argumento também não prevalece. Atualmente, toda e qualquer alteração contratual é de conhecimento prévio da Administração fiscal que deve, neste momento, se for o caso, exigir o pagamento das penalidades cabíveis, salvo se impugnadas administrativamente ou judicialmente, situação em que deve exigir garantias de futuro pagamento.

Não há que se argumentar que é vedada a exigência de pagamento de tributo como condição para realização do negócio comercial, uma vez que não se trata de tributo, mas de sanção, penalidade, que deve ser exigida em função do seu caráter repreensivo e preventivo.

Outrossim, fraude também não se presume, deve ser comprovada em função do princípio da inocência e da interpretação mais favorável ao acusado. Ademais, diante dos princípios da legalidade e da tipicidade que norteiam a apuração da infração e a aplicação da penalidade, não se aceita a utilização de presunção para imputação de responsabilidade.

Com relação à corrente de que limita a responsabilidade somente a multa moratória e não a multa punitiva (letra “b”), o argumento é que são sanções de origem e natureza distintas. A multa moratória origina-se do mero inadimplemento da obrigação principal e a sua natureza é indenizatória. O antecedente da regra-matriz é o não pagamento do tributo devido no prazo legalmente determinado. A multa punitiva origina-se do descumprimento das obrigações e dos deveres instrumentais ou formais, acrescidos de um outro fato que a qualifica como dolosa ou culposa, assim, possui natureza punitiva.

Paulo de Barros CARVALHO entende a multa de mora como de natureza indenizatória, destituída de nota punitiva³¹⁶, em face da característica de ressarcimento do Poder Público pelo recebimento do tributo a destempo. Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro COELHO defende sua natureza punitiva, posto que o ressarcimento se dá através da correção monetária e dos juros de moratórios, assim, não existe

³¹⁵ Cf. Maria Rita Ferragut. Responsabilidade Tributária, pág. 218. José Eduardo Soares de Melo: “O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar tais negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada mais se poderia exigir”. (Curso de Direito Tributário, pág. 186.

³¹⁶ Curso de Direito Tributário, pág. 518.

diferença entre multas moratória e punitiva, ambas visam penalizar o contribuinte³¹⁷.

A natureza punitiva da multa moratória se extrai do próprio Código Tributário Nacional, quando dispõe, no parágrafo único do artigo 134, que a responsabilidade subsidiária de terceiro pelo cumprimento da obrigação principal somente se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório, ou seja, a própria norma legal complementar é que define o caráter punitivo da multa moratória, ao enquadrá-la como espécie de penalidade.

Essa mesma característica também decorre do artigo 138 do mesmo Codex, ao excluir a responsabilidade da infração pela denúncia espontânea, desde que precedida do pagamento do tributo e dos juros de mora. Como encargo ou acréscimo ao tributo não recolhido, o dispositivo somente exige o pagamento dos juros moratórios, instituto que tem a função específica de indenizar ou compensar o credor pela indisponibilidade do recurso. Não exige o pagamento da multa de mora em decorrência do reconhecimento da sua natureza jurídica punitiva.

A indenização ou compensação pelo não pagamento do tributo no prazo legal, não se concretiza pela multa de mora, mas sim, pela incidência dos juros moratórios, que representa o rendimento que teria o credor se o capital estivesse em suas mãos desde o vencimento da obrigação. Juros e multa não possuem efetivamente a mesma natureza.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 79.625/SP, entendeu que a multa moratória tem caráter punitivo e não indenizatório: “compensada a mora pela correção monetária e pelos juros moratórios, a sanção aplicada ao falido tem sempre natureza punitiva, ou seja, caráter de pena administrativa”. No mesmo sentido também já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 182388/SP: “Apesar do seu caráter de pena, nos termos do art. 161, do CTN, não está sujeito à lavratura de especificado auto de infração...”.

Desta forma, seja qual for a natureza e a origem da multa, é espécie do gênero sanção, é imposta em função de descumprimento de preceito legal, da prática de ato ilícito, portanto, não existe lógica jurídica em distingui-la para efeito de definir a possibilidade da sua transferência nas hipóteses de sucessão.

³¹⁷ Curso de Direito Tributário, pág. 766.

No que pertine à hipótese da exclusão da responsabilidade total pelo não pagamento das multas tributárias, seja ela moratória ou punitiva (letra “c”), o fundamento é que as redações dos artigos 130, 131, 132 e 133 do Código Tributário Nacional (“caput”) preveem somente a responsabilidade pelos tributos, instituto que não se confunde com a multa (penalidade), não se constitui sanção de ato ilícito (art. 3º, do CTN).

Tributo na definição do art. 3º do CTN não caracteriza sanção de ato ilícito, não objetiva sancionar atividade ilícita do sujeito passivo, portanto, não se equipara à penalidade, que tem finalidade específica de castigar o sujeito passivo pelo descumprimento da obrigação legalmente imposta. Não é cobrado em decorrência da inobservância de norma jurídica, da violação do direito positivo, não é pena, não visa castigar o sujeito passivo, trata-se de um dever legal imposto a toda coletividade.

Do ponto de vista obrigacional também não se confundem, decorrem de relações jurídicas distintas, o tributo decorre da relação jurídica tributária (obrigação principal) que tem como fato gerador um ato lícito, a penalidade emerge da relação jurídica sancionatória que tem como fato gerador um ato ilícito.

Conforme demonstrado, de acordo com a Constituição Federal, a responsabilidade penal é personalíssima, a pena não passará da pessoa do delincente, não transmitirá aos seus sucessores e a terceiros, independentemente da sua natureza. Referido princípio é plenamente aplicável no âmbito tributário, assim, as multas são sempre de caráter pessoal, não podem ultrapassar a pessoa do infrator.

Dentre as três correntes relatadas, a terceira é a que mais se compatibiliza com o atual ordenamento jurídico constitucional, por amoldar-se aos princípios que protegem o contribuinte e impede a transferência da responsabilidade pelas sanções impostas.

A finalidade do artigo 129 do CTN, quando utiliza o termo “crédito tributário”, não é alargar o conceito de tributo especificado nos artigos 131, 132 e 133, de modo que possa abranger as multas fiscais, institutos distintos, conforme explicitado acima.

Ao estabelecer que o disposto na Seção II se aplica aos “créditos tributários”, o legislador somente quis reforçar que crédito tributário não é apenas o lançado, como dá a entender no art. 142, ao dispor que o lançamento constitui o crédito, mas também todos os demais em curso de constituição e os que serão futuramente constituídos relativos às obrigações

tributárias nascidas (elemento temporal da hipótese de incidência) até a data da sucessão.

Reforça tal interpretação o fato do legislador utilizar na sucessão imobiliária (art. 130) não o termo “tributo”, mas a expressão “crédito tributário” relativo aos impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse (IPTU e ITR, não alcança o ITBI), as taxas pela prestação de serviço (deixou de fora a taxa pelo poder de polícia) e a contribuição de melhoria.

Se a expressão “crédito tributário” do artigo 129 deve ser entendida como uma norma geral abrangente, como um guarda chuva aberto, para encampar toda e qualquer espécie de tributo e também as multas, desnecessária se mostra, conseqüentemente, a qualificação efetuada pelo art. 130 (impostos, taxas e contribuição).

Conjugando a interpretação do art. 129 do CTN com os argumentos de que: (i) a multa representa dívida de valor, conseqüentemente, acompanha o passivo patrimonial da empresa, é meramente econômico e não jurídico; (ii) é princípio basilar de direito que responsabilidade não se presume, deve ser expressa em lei; (iii) a interpretação em matéria de penalidade deve ser sempre a mais favorável ao acusado; (iv) em matéria de integração, a aplicação da analogia somente pode ser realizada para favorecer e nunca para prejudicar; (v) fraude também não se presume, deve ser comprovada em função do princípio da inocência e da interpretação mais favorável ao acusado; (vi) não existe diferença entre as sanções, ambas são punitivas; (vii) tributo não caracteriza sanção de ato ilícito, vez que não objetiva sancionar atividade ilícita e (viii) o princípio da personalização da pena também se aplica em matéria de sanções tributárias, somos da opinião de que impossível se mostra a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do sanção imposta³¹⁸.

³¹⁸ Luciano Amaro assim leciona: “outra questão que merece registro é das multas por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134, ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em “obrigações tributárias” (abrangente também de penalidade pecuniárias, *ex vi* do art. 113, § 1º). Esse artigo, contudo, limitou à sanção às penalidade de caráter moratório (embora ali se cuide de atos ou omissões *imputáveis aos responsáveis*). Se, quando o Código quis abranger penalidade, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se dúvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*. O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, negou a responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido” (Direito Tributário Brasileiro, pág. 325).

Cabe ressaltar que no direito comprado, especificamente, com relação à sucessão hereditária, a transferência não ocorre. O Direito Espanhol não permite a transmissão da responsabilidade das sanções na sucessão hereditária, conforme determina o art. 182, § 3º, da Lei n. 58/2003: “las sanciones tributárias no se transmitirán a los herederos y legatários de las personas físicas infractoras”. No mesmo sentido é a legislação italiana: “L’obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi” (art. 8º, do DL 472/97).

10. Concurso de pessoas

O concurso de pessoas ocorre quando, para a realização de uma determinada infração, concorrem dois ou mais agentes na prática da conduta ilícita. Encontra-se previsto no art. 29 do Código Penal que dispõe: “Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

Para Eugenio Raúl ZAFFARONI e Jose Henrique PIERANGELI “frequentemente, o delito não é obra de uma única pessoa, tal como acontece em qualquer outro setor da vida no qual concorrem situações em que várias pessoas concorrem para um acontecimento: uma intervenção cirúrgica, uma conferência etc. Sempre que há uma concorrência de pessoas num acontecimento, cabe distinguir entre as que são autores e outras que dele participam sem serem autores. Quando, num delito, intervêm vários autores, ou autores e outros que participam de delito sem serem autores, fala-se de concurso de pessoas no delito”. Ressaltam que “os conceitos de autor, cúmplice e instigador não são conceitos criados pelo direito penal, e sim tomados da vida cotidiana, da realidade, do ôntico”³¹⁹.

Para existência do concurso de pessoas, necessário se faz a pluralidade de agentes, ou seja, a infração deve ser praticada por várias pessoas, bem como deve haver relação de causalidade material entre conduta e resultado, não bastando o simples desejo - deve haver vontade (querer ativo). Vínculo de natureza psicológica ligando as condutas entre si. Não se exige o ajuste prévio.

Segundo Hector VILLEGAS “referidas contribuições à atuação do infrator podem ser prestadas por todas as formas pelas quais alguém pode concorrer com outrem, na busca do fim proposto, ou seja, através de atos comissivos ou omissivos, auxílios físicos ou morais, diretos ou indiretos, imediatos ou mediatos, principais ou secundários, anteriores,

³¹⁹ Manual de Direito Penal Brasileiro, pág. 632.

concomitantes ou ulteriores ao fato, sempre que, neste último caso, estejam ligados àquele por promessas anteriores³²⁰”.

Encontra-se previsto na Lei Aduaneira, ao dispor que respondem pela infração: a) conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; b) conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à decorrente do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes; c) conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; d) conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (Art. 95 do Decreto-lei n. 37/66).

11. Co-autoria

São co-autores todos os que participam, de forma direta ou indireta, dos atos que constituem a infração tributária, respondendo cada um de acordo com sua culpabilidade.

A legislação do IPI prevê o concurso de pessoas na modalidade de co-autoria ao dispor que “se no processo se apurar a responsabilidade de mais de uma pessoa, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido” (Lei nº 4.502, de 1964, art. 75). No mesmo sentido dispõe a Lei Aduaneira: “Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido” (art. 100 do DL 37/66).

Como no direito penal, a sanção aplicável ao co-autor é a mesma devida na hipótese de um só autor, o que se revela lógico, como acertadamente observa a doutrina, na medida em que todos são, definitivamente, autores materiais com igual grau de responsabilidade. Em consequência, cada um dos co-autores responde como se fora único e principal autor³²¹.

Ocorre na fraude fiscal, quando há convergência intencional, já que a conduta do co-autor deve ser dirigida ao fato total da fraude de forma voluntária e consciente. No conluio fica mais do que caracterizado a co-autoria, vez que há combinação de intenção de duas ou mais pessoas para a prática da infração tributária.

³²⁰ Direito Penal Tributário, pág. 292.

³²¹ Hector Villegas. Direito Penal Tributário, pág. 294.

A co-autoria pode ocorrer tanto na obrigação tributária principal, como nos deveres instrumentais, desde que a conduta não exija uma forma subjetiva determinada, “desnecessário nesse caso indagar, na consciência do co-autor, de seu estado subjetivo em relação à violação, enquanto basta o mínimo de subjetividade culposa pela negligência”³²².

Caso típico de co-autoria é o fornecimento de recibos indevidos por profissionais da área de saúde, com o objetivo de reduzir ou proporcionar restituição de imposto de renda na Declaração Anual. Para esta hipótese, a lei prevê multas de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto e de 150% quando caracterizado evidente intuito de fraude (art. 957 do RIR). Dispõe ainda que as multas se aplicam, inclusive, aos contribuintes que deram causa a ressarcimento indevido de imposto decorrente de qualquer incentivo ou benefícios fiscais (art. 958).

12. Causas de exclusão da culpabilidade na infração tributária

Segundo o doutrinador português Soares MARTÍNEZ, causas existem que permitem a lei e a autoridade administrativa excluírem do ato praticado, sua culpabilidade, que não se confundem com as da exclusão da antijuridicidade, que retiram o caráter de ilícito do ato praticado, essas, por sua vez, alcançam o sujeito que praticou o ato, reconhecendo sua imputabilidade, em decorrência de falta de vontade, inteligência ou liberdade³²³.

O Código Tributário Nacional não as arrola, no entanto, dispõe que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interprete-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à imputabilidade (art. 112, III).

São causas excludentes da culpabilidade a obediência hierárquica, a inexigibilidade de conduta diversa, o erro de tipo e de proibição, o caso fortuito ou força maior e a boa-fé.

12.1. Obediência hierárquica

A obediência hierárquica, como excludente da culpabilidade, está prevista no art. 22 do Código Penal, isentando do crime quem o pratica “em estrita obediência a ordem, não manifestamente ilegal, de superior hierárquico”. É considerada como um caso de erro de proibição. Supondo

³²² Hector Villegas. Direito Penal Tributário, pág. 294.

³²³ Direito Fiscal, pág. 358.

obedecer a uma ordem legítima superior, o agente pratica o fato incriminado³²⁴.

Para Luiz Regis PRADO, obediência hierárquica é entendida como a conduta do subordinado que “obedece mandato procedente de superior hierárquico, quando este ordena no círculo de suas atribuições e na forma requerida pelas disposições legais. Assim, em princípio, essa causa de inculpação ampara toda conduta típica realizada por força de uma obrigação de obediência preenchidas as exigências específicas de lei”³²⁵.

Apesar de a excludente ser direcionada ao funcionário público, vez que a obediência hierárquica que a lei se refere é aquela decorrente de relações de direito público, ou seja, obediência de um funcionário público a uma ordem de outro funcionário público que, na hierarquia administrativa, lhe é superior, entendemos que é plenamente aplicável ao campo das infrações tributárias.

Desta forma, quem pratica determinado ato em estrito cumprimento de ordem não manifestamente ilegal de uma autoridade fiscal e, assim, deixa de observar um dever tributário, não comete qualquer infração, seja a título omissivo ou comissivo.

Para a sua caracterização, necessária se faz a conjugação dos seguintes requisitos: a) que a ordem não seja de duvidosa legalidade, ou não manifestamente ilegal; b) que ela venha de autoridade competente. Ninguém pode cumprir ordem de quem não pode dar ordem; c) que haja relação de subordinação hierárquica, o que significa relação de direito público; d) que haja estrita observância da ordem, o que significa cumprir exatamente o que lhe foi passado, quem faz mais do que foi pedido não está na excludente.

A prática de atos de acordo com orientações do Agente Fiscal pode ser encaixada na hipótese legal, vez que é autoridade competente e possui, entre suas atribuições, a função de orientar o contribuinte³²⁶. Em decorrência da sua condição de servidor público, possui poder de fiscalização e, conseqüentemente, ascendência sobre o contribuinte. Assim, atendidos os demais requisitos quanto à aparente legalidade e legitimidade da ordem e a sua estrita observância, a culpabilidade do sujeito passivo na prática da conduta considerada infracional fica excluída.

³²⁴ Julio Fabbrine Mirabete. Manual de Direito Penal, Parte Geral, Vol. I, pág. 206.

³²⁵ Curso de Direito Penal Brasileiro – Parte Geral, pág. 448.

³²⁶ O Código de Contribuintes do Estado de São Paulo assegura a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes e dispõe como seu direito a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos (artigos 2º, V e 4º, VIII da LC n. 939/03).

12.2. Inexigibilidade de conduta diversa

A inexigibilidade de conduta diversa é um elemento componente da culpabilidade fundado no princípio de que só devem ser punidas as condutas que poderiam ser evitadas. Desta forma, se comprovada, no caso concreto, a inexigibilidade de conduta diversa do agente, excluída fica a sua culpabilidade.

Segundo Guilherme de Souza NUCCI: “Há intensa polêmica na doutrina e na jurisprudência a respeito da aceitação da inexigibilidade de outra conduta como tese autônoma, desvinculada das excludentes de coação moral irresistível e da obediência hierárquica. Cremos ser perfeitamente admissível o seu reconhecimento no sistema penal pátrio. O legislador não definiu culpabilidade, tarefa que restou à doutrina, reconhecendo-se praticamente à unanimidade, que a exigibilidade e a possibilidade de conduta conforme o direito é um dos seus elementos. Ora, nada impede que de dentro da culpabilidade se retire essa tese para, em caráter excepcional, servir para excluir a culpabilidade de agentes que tenham praticado determinados injustos”³²⁷.

No campo do Direito Penal, com relação aos crimes contra a Ordem Tributária, mencionada excludente tem sido aplicada com frequência quando devidamente comprovada pelo contribuinte. “A difícil situação financeira da empresa, conforme devidamente comprovado nos autos por meio de farta documentação e demonstração de encerramento das atividades da sociedade, corroborado por depoimentos testemunhais, autoriza o reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa”³²⁸.

De acordo com Hugo de Brito MACHADO “a não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, numa tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida será paga”³²⁹.

Justifica-se a opção, a preferência do crédito trabalhista, estipulada pela lei de falência e pelo próprio CTN, em relação ao crédito tributário, bem como a necessidade de manutenção do funcionamento da empresa, de

³²⁷ Manual de Direito Penal, pág. 292.

³²⁸ TRF 3ª R – Acr 26623 – 2003.61.81.009565-0 - 1º T – Rel. Des. Luiz Stefanini – DJU 2. 13.11.2007 – IOB 3/25750.

³²⁹ Curso de Direito Tributário, pág. 497.

forma a proteger o fisco, preservando a fonte dos tributos e, os trabalhadores, com a manutenção dos empregos.

Desta forma, no campo da infração tributária, nada impede que, avaliada e comprovada a real situação financeira do contribuinte - cujo ônus da prova é de quem a alega -, não possa vir a ser aplicada à excludente com a não imposição ou o cancelamento da penalidade, uma vez que a mesma representa um ônus a mais, em função de que não elimina a obrigação do recolhimento do tributo devido (art. 157 do CTN).

12.3. Erro de tipo e de proibição

Erro é a falsa percepção da realidade (pensa que sabe, mas não sabe). É o engano, a idéia equivocada sobre o sentido e alcance das leis tributárias. Não se confunde com a ignorância, que é a falta de percepção da realidade (não sabe). Mostra-se muito comum em matéria tributária, em decorrência da complexa interpretação das normas que conformam este ramo do direito.

Todos os tipos são modelos de conduta, compostos por elementos. É possível que se engane com relação aos elementos do fato típico, como no caso do comerciante que emite, por engano, nota fiscal do tipo A, quando deveria emitir nota fiscal do tipo B ou adota código de operação diferente para o negócio concretizado, 512 para devolução, quando deveria adotar 530.

No erro de tipo, o dolo sempre é excluído. O dolo é a vontade de praticar o fato típico. Quem age em erro não quer praticar o fato típico; por isso, não há o dolo (que deve ser abrangente, cobrindo todos os elementos do fato típico). O dolo é excluído, mas a culpa permanece.

O erro quanto a algum elemento do fato típico pode ser escusável ou inescusável. Se o erro for escusável (desculpável, que outro também cometeria), o dolo e a culpa são excluídos. Assim, não há infração, uma vez que o erro escusável elimina o dolo e a culpa. Erro inescusável é o que o homem médio não cometeria.

Erro de proibição é o erro que se dá quanto à ilicitude do fato. Tem-se uma falsa percepção do ilícito. Enquanto no erro de tipo não se quer preencher o tipo, mas acaba por preencher (exclui o dolo), no erro de proibição o dolo está presente, mas o agente desconhece a proibição.

O erro de proibição depende do dever de informação, o que no direito é presumido, visto que a ninguém é dada a alegação do desconhecimento da lei. A única maneira de provar que não conhecia o ilícito é provando que não teve acesso à informação.

É princípio basilar de direito que a norma se torna conhecida pela população com a mera publicação no diário oficial e que ninguém pode alegar o seu desconhecimento como forma de esquivar do cumprimento de uma obrigação legal. A presunção de conhecimento da lei é um requisito de validade e segurança do sistema jurídico; permitir a alegação de sua ignorância desestabilizaria todo o ordenamento jurídico.

No entanto, deve o fisco tomar medidas idôneas para permitir o total e rápido conhecimento das medidas legislativas e administrativas vigentes em matéria tributária, com particular atenção às medidas de textos consolidados, colocando os mesmos à disposição dos contribuintes. Para isto, deve utilizar-se de todos os meios de comunicações, inclusive o eletrônico, permitindo, assim, atualizações em tempo real, sem quaisquer ônus para o contribuinte.

O Código Tributário Nacional, no artigo 212, dispõe que “os Poderes Executivos Federal, Estaduais e Municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até 31 de janeiro de cada ano”. Consolidação é a reunião, em documento único, de toda legislação vigente sobre um determinado assunto. Visa facilitar o conhecimento e a aplicação das normas jurídicas sobre uma determinada matéria de direito.

O atendimento do dispositivo legal, na prática, é pouco observado pelas pessoas políticas, salvo com relação a alguns tributos; como Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os Impostos de Importação e Exportação, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e o Serviço de Comunicação e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, mesmo assim, sem a observância da periodicidade exigida.

A não edição anual de Regulamento atualizado sobre determinado tributo não pode ser utilizado pelo contribuinte como escusa pelo descumprimento da norma tributária ou a sua inobservância de forma precisa, uma vez que respectivo Regulamento não cria direito novo, simplesmente consolida legislação já existente, visando facilitar o

conhecimento de todas as normas disciplinadoras de determinada espécie de tributo e a sua aplicação pelos operadores do direito.

O erro de proibição também é dividido em erro escusável e inescusável. Erro escusável é o que incide sobre o desconhecimento do ilícito ou sobre um mau entendimento do ilícito. Ex: (i) não sabia do ilícito; (ii) tem noção do ilícito, mas não conhece a norma. Sendo escusável, não se aplica a sanção.

Erro inescusável é o desconhecimento da existência de uma norma infracional ou de sua entrada em vigor. É diferente do erro direto (escusável), que é o desconhecimento do ilícito. É o erro que as pessoas cometem normalmente por má informação (porque a pessoa não procurou a informação que estava acessível). Segundo o Direito Italiano “l’ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile” (art. 6º, § 4º, do Decreto Legislativo n. 472/97).

Sacha Calmon Navarro COELHO não aceita a aplicação dessa excludente no Direito Tributário, uma vez que “a teoria do erro extra-infracional, enquanto sucedâneo do erro extrapenal no campo específico do Direito Tributário, fortalece, ajuda e incentiva o desconhecimento da Lei Fiscal na medida em que a ignorância e o erro de interpretação podem ser argüidos pelo sujeito passivo para eximir-se da responsabilidade pelas infrações de seus dispositivos. E preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direito defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, embora possam servir para atenuar o impacto punitivo conforme sejam as características e peculiaridades de cada caso concreto (caso a caso)”³³⁰.

O artigo 736 do Regulamento Aduaneiro dispõe que o Ministro de Estado da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo *a erro ou a ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato* (art. 4º do DL nº 1.042/69)³³¹.

³³⁰ Teoria e prática das multas tributárias, pág. 30/31.

³³¹ O mesmo sentido, o artigo 715 estabelece uma multa de R\$ 200,00 (duzentos reais), pela apresentação de fatura comercial em desacordo com as exigências legais, no entanto, dispõe no seu § 1º, que “*simples enganos ou omissões* na emissão da fatura comercial, corrigidos ou corretamente supridos na declaração de importação, não acarretarão a aplicação da penalidade referida no caput”. Também, o artigo 723 estabelece que “quando ocorrerem, na exportação, *erros ou omissões que não caracterizem intenção de fraude e que possam ser de imediatos corrigidos*, a autoridade aduaneira alertará o exportador e o orientará sobre a maneira correta de proceder” (art. 65 da Lei nº 5.025/66).

Deve ser ressaltado que erro da administração não desobriga o contribuinte do pagamento do imposto, no entanto, não pode ser imputado ao sujeito passivo a título de infração³³². "O preenchimento incorreto dos documentos relacionados ao trânsito aduaneiro foi ocasionado por ato de terceiro, a comissária aduaneira, sem qualquer participação ou responsabilidade da impetrante. O erro deu-se de boa-fé, e sem o intuito de burlar a fiscalização"³³³.

12.4. Caso fortuito ou força maior.

A aplicação de sanção em decorrência de descumprimento das obrigações tributárias somente se justifica em razão da intenção, da falta de cuidado, da negligência ou da desídia, tendo como pressuposto ação ou omissão do sujeito passivo, assim, não pode ser imputada culpa a alguém quando a situação decorreu de caso fortuito ou força maior.

Caso fortuito ou força maior segundo o Código Civil (art. 393, parágrafo único) “verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir”. Possui dois elementos: a) subjetivo, representado pela ausência de culpa; b) objetivo, constituído pela inevitabilidade do evento.

Caso fortuito é um acontecimento que não podia ser previsto ou, ainda que passível de previsão, não pode ser evitado. Na doutrina de Caio Maria da Silva PEREIRA “é o acontecimento natural, ou o evento derivado da força da natureza, ou o fato das coisas, como o raio do céu, a inundação, o terremoto”³³⁴.

Nessa hipótese se enquadra, por exemplo, uma inundação decorrente de fortes chuvas, que provoca a destruição de toda documentação contábil e fiscal do obrigado tributário. Neste caso, não pode o sujeito passivo ser punido por extravio ou destruição de documentos.

Força maior é um acontecimento alheio à conduta do sujeito passivo e produzido por força incontornável. Novamente, nas palavras de Caio Mario da Silva PEREIRA “o *damnum* que é originado do fato de

³³² Execução Fiscal – Pagamento do débito a menor – Erro da administração – Quitação não configurada – Prosseguimento da execução. O erro da administração no apurar o valor devido pelo sujeito passivo, que deu causa ao pagamento a menor, não o desobriga de complementar o pagamento, afastando apenas a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (art. 100, parágrafo único, do CTN)” (Ac da 2ª T do TRF da 4ª R – mv – AC 2000.72.01.00.02263-1/SC – Rel. Des. Fed. Antonio Albino Ramos de Oliveira – j 27.09.2005 – DJU 2 09.11.2005, p. 174 - ementa oficial – IOB 1/21378).

³³³ STJ AgRg no Ag 809825/SP

³³⁴ Instituições de Direito Civil, Volume II, pág. 346, 20ª edição. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.

outrem, como a invasão do território, a guerra, a revolução, o ato emanado da autoridade (*factum principis*), a desapropriação, o furto etc”³³⁵.

Nessa situação pode se enquadrar a hipótese de furto ou roubo de documentos fiscais do sujeito passivo que não mais foram localizados e, se localizados, estão destruídos, não prestando mais para as suas finalidades. Não pode o contribuinte nessa situação, ser autuado pela infração de extravio ou destruição de documentos fiscais.

Também se enquadra o exemplo referido por Sacha Calmon Navarro COELHO, do comerciante que escriturou corretamente suas operações, apurou o tributo devido, preencheu a guia de recolhimento, fez o cheque e mandou seu preposto ao banco, no dia do vencimento de sua obrigação, para fazer o pagamento, que só não foi realizado porque o preposto sofreu um acidente e foi recolhido ao hospital; o destino quis que um agente do Fisco tomasse conhecimento do fato e, no dia seguinte, amanhecesse no estabelecimento do comerciante para autuá-lo...³³⁶.

No Direito Espanhol, tal hipótese de exclusão de culpabilidade é expressa na Lei Geral Tributária, que estabelece que as ações ou omissões tipificadas nas leis não darão lugar à responsabilidade por infração tributária “cuando concurra fuerza mayor” (art. 179, § 2º, “b” da Ley 58/2003). Na mesma linha é o Direito Italiano: “non e’ punibile chi há commesso il fatto per forza maggiore” (art. 6º, § 5º do Decreto Legislativo 472/97).

12.5. Boa-fé

A boa-fé é considerada como um princípio constitucional implícito que decorre da moralidade, uma vez que se mostra incoerente imputar um ato de imoral, quando praticado com boa-fé.

A boa-fé configura-se em um estado psicológico que faz com que a pessoa acredite estar diante de uma operação lícita, colocando-a em uma situação de ignorância acerca da realidade dos fatos e da lesão do direito alheio.

A observância deste princípio implica relação de confiança entre a Administração e o Administrado, na qual devem estar presentes os valores de honestidade e lealdade. Assim, a Administração deverá considerar quando do juízo de culpabilidade, ou seja, quando da valoração da conduta

³³⁵ Instituições de Direito Civil, Volume II, pág. 346, 20ª edição. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.

³³⁶ Infrações Tributárias e suas Sanções, pág. 58.

praticada e tipificada como infração, os fatos que possam demonstrar a intenção do agente, se agiu de boa-fé ou não.

Agir de boa-fé para Celso Antonio Bandeira de MELLO “é agir sem malícia, sem intenção de fraudar a outrem. E atuar na suposição de que a conduta tomada é correta, é permitida ou devida nas circunstâncias em que ocorre. É, então, o oposto da atuação de má fé, a qual se caracteriza como o comportamento consciente e deliberado produzido com o intento de captar uma vantagem indevida (que pode ou não ser ilícita) ou de causar a alguém um detrimento, um gravame, um prejuízo, injustos. O princípio da boa-fé também deve ser considerado para fins de exclusão da responsabilidade do administrador e do administrado, uma vez que a má-fé não se presume”³³⁷.

Segundo Ivan Tauil RODRIGUES “a honra, a lealdade, a responsabilidade, a probidade e a confiança são valores relacionados com a boa-fé, na medida em que se entende que um comportamento de boa-fé os incorpora e o faz efetivo. O princípio da boa-fé se materializa, igualmente, no respeito recíproco, principalmente no seio daquelas relações jurídicas que requerem uma extensa colaboração. É, efetivamente, no conceito de extensa colaboração que se pode descrever a relação que vincula os obrigados à satisfação das prestações derivadas dos tributos com a Administração Tributária. (...). Outrossim, o princípio se configura como um instrumento útil para a ponderação e compreensão dos casos de fraude fiscal, sendo o principal elemento identificador de comportamentos desleais tipificados como infrações”³³⁸.

O Superior Tribunal de Justiça tem manifestado, de forma iterativa, que, na aplicação da pena de perda de mercadoria estrangeira prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76, não se pode desconsiderar o elemento subjetivo do adquirente do bem, sobretudo quando sua conduta presume-se de boa-fé³³⁹. Reconhece a boa-fé do terceiro quando este tiver adquirido a mercadoria de comerciante estabelecido e mediante nota fiscal. Assim, não se pode aplicar pena a terceiro, adquirente de mercadoria importada em

³³⁷ Revista de Direito Administrativo, n. 210, pág. 33.

³³⁸ O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 93, pág. 37 e 38.

³³⁹ É reiterada a orientação do STJ de que a aquisição, no mercado interno, de mercadoria importada, mediante emissão de nota fiscal por firma regularmente estabelecida, gera a presunção de boa-fé do adquirente, cabendo ao fisco produzir prova em contrário. Tendo em vista que, no caso em comento, a conduta do adquirente da mercadoria importada revestiu-se, ao que tudo indica, de boa-fé, faz-se imperioso afastar a pena de perdimento que lhe foi imposta (REsp 114074 / DF).

estabelecimento regular, mediante nota fiscal, em função da presunção da boa-fé³⁴⁰.

O Estatuto dos Direitos do Contribuinte Italiano, Lei de 27 de julho de 2000, no seu artigo 10, inciso I, dispõe que “as relações entre contribuinte e o fisco são caracterizadas pelo princípio da colaboração e da boa-fé”. O Código de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo dispõe ser garantia do contribuinte a presunção relativa da verdade nos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil (art. 5º, III).

No Direito Tributário, a boa-fé do sujeito passivo é sempre presumida, assim, nas autuações fiscais, deve o fisco demonstrar a sua culpabilidade.

³⁴⁰ A aquisição de mercadoria, embora estrangeira, de empresa do comércio de produtos importados, que fornece notas fiscais com todas as características de idoneidade da operação, gera presunção de boa-fé do adquirente, que só pode ser ilidida mediante prova em contrário, a cargo do fisco” (REsp 658.218/RS).

CAPÍTULO VII

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

1. Sanções no ordenamento jurídico

A palavra sanção decorre do *latin sancionare* e significa o ato de punir alguém pelo não cumprimento de uma norma imposta, seja moral, religiosa ou jurídica. Nas lições de Maria Helena DINIZ, “é uma medida legal que poderá vir a ser imposta por quem foi lesado pela violação da norma jurídica a fim de fazer cumprir a norma violada, de fazer reparar o dano causado ou de infundir respeito à ordem jurídica”³⁴¹.

A mesma autora adverte que não se confunde com a coação, que é a aplicação ou realização efetiva da sanção. Quando a sanção for imposta ao violador da norma jurídica é que se dá a coação. “A idéia de força das normas de direito está em contradição manifesta com a realidade. Elas não exercem nenhuma pressão sobre o indivíduo, apenas lhe indicam o caminho que deve seguir. Realmente, como poderia a norma coagir? Como poderia tomar um indivíduo pelo braço e forçá-lo a fazer ou a não fazer algo? A norma não age, logo não coage, apenas prescreve a conduta daquele que pode exercer coação. A coação não é exercida pela norma jurídica, mas por quem é lesado pela sua violação”³⁴².

Também não se confunde com a coerção, vez que a característica do Direito não é a coação, mas a coercibilidade, isto é, a possibilidade de se recorrer, em casos extremos, inclusive a coação que é lícita e legítima na função de assegurar a atuação da norma jurídica. Segundo Hans KELSEN: “O Direito é uma ordem de coerção e, como ordem de coerção, é – conforme o seu grau de evolução – uma ordem de segurança, quer dizer, uma ordem de paz”³⁴³.

Está intimamente ligada ao ordenamento jurídico incidente em uma determinada sociedade organizada, vez que é o instrumento legal utilizado para reprimir as transgressões das normas jurídicas vigentes. Para Ângela Maria PACHECO a sanção é ínsita à natureza do próprio direito. Não há direito sem sanção. O Direito interfere na conduta. Se o destinatário da norma a aceita e cumpre, diremos que houve uma adesão deste ao querer normativo. Mas pode acontecer o contrário. Neste caso, o direito prevê não só a desobediência às condutas obrigatórias ou às condutas proibidas como

³⁴¹ Curso de Direito Civil Brasileiro, pág. 29.

³⁴² Curso de Direito Civil Brasileiro, pág. 30.

³⁴³ Teoria Pura do Direito, pág. 41.

a sanção que lhes corresponde no caso de uma desobediência. A sanção decorre do ordenamento, do sistema como um todo. Logo, haverá para cada norma desrespeitada, mesmo que para esta norma não haja uma sanção específica³⁴⁴.

Analisando a sanções pela ótica do sistema jurídico vigente, podemos dividi-las em penais, civis e administrativas.

Sanções penais são as aplicadas pelo Direito Penal em decorrência do cometimento do crime ou da contravenção, previstas no Código Penal e nas legislações especiais. São aplicadas ao direito tributário, quando determinada conduta ilícita também é tipificada no crime ou contravenção.

Sanções civis são as indenizatórias, visam ressarcir o Estado e os particulares pelo ato ilícito praticado. São penas pecuniárias impostas pela legislação civil ou administrativa, como forma de reprimir o infrator pelo descumprimento de uma obrigação legal ou contratual. Caracteriza-se pela fixação de percentual superior à mera remuneração do capital, causando, desta forma, diminuição patrimonial ao infrator.

Sanção administrativa é aquela que tem caráter misto, reparatório e punitivo. Inexiste distinção essencial entre as sanções administrativas e as sanções penais, ambas visam coagir e intimidar o indivíduo a cumprir os preceitos normativos da ordem jurídica vigente.

A distinção entre uma e outra é meramente valorativa, as normas sancionatórias penais são mais pesadas, possuem um ônus maior, exigem um sacrifício maior do seu transgressor, podendo ser corporais, com a restrição da liberdade ou de outros direitos. As normas sancionatórias administrativas, se comparadas às penais, são mais brandas, tendo cunho meramente patrimonial, tais como a multa moratória e a multa punitiva.

Sendo o direito tributário parte do ordenamento jurídico, a transgressão a suas normas implica no direito de aplicação das sanções previstas, como forma de preservar a ordem jurídica, eliminando ou atenuando os efeitos nocivos dessas infrações.

³⁴⁴ Infrações e Sanções Tributárias, pág. 48.

2. Sanções tributárias

Na esfera administrativa tributária, sanções são os instrumentos de que se vale a ordem jurídica para desestimular ou penalizar o comportamento ilícito do sujeito que não cumpre a obrigação tributária e os deveres instrumentais.

A obrigação tributária, como no direito civil, envolve prestações de dar, de entregar dinheiro aos cofres públicos. Paralelamente, a lei tributária também impõe deveres instrumentais de fazer (emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, preencher guias e formulários), de não fazer ou tolerar algo (não circular mercadoria sem nota fiscal, tolerar a fiscalização de livros e documentos fiscais). O não cumprimento da obrigação e dos deveres instrumentais pelo sujeito passivo caracteriza a infração tributária e, conseqüentemente, lhe sujeita a imposição de sanções tributárias.

As sanções administrativas tributárias se caracterizam pela desnecessidade de autorização judicial para sua aplicação, ou seja, é aplicada diretamente pela autoridade administrativa, com base no seu poder de polícia, em decorrência do requisito da auto-executoriedade.

Tipificada determinada conduta como infração meramente administrativa, a competência para a aplicação da norma é da autoridade administrativa competente, sem prejuízo de posterior apreciação pelo Poder Judiciário, em função do princípio da garantia de jurisdição, que veda a exclusão de qualquer litígio do Poder Judiciário³⁴⁵.

Nestes termos, dispõe todas as legislações tributárias, entre elas, o Regulamento do Imposto de Renda, que estipula que as multas e penas disciplinares serão aplicadas pelas autoridades competentes da Secretaria da Receita Federal aos infratores, sem prejuízo das sanções das leis criminais violadas (art. 944).

2.1. Sanção e tributo

Tributo corresponde à determinada quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigados a pagar ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quando praticam certos fatos previstos nas leis tributárias, como geradores da obrigação tributária. É definido pelo artigo 3º do CTN, como “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção

³⁴⁵ Art. 5º, XXXV da CF – “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

de ato ilícito, instituído em lei e cobrado mediante atividade administrativa vinculada”.

Prestação pecuniária refere-se à parcela de recursos financeiros que devem ser carreados ao Estado, em dinheiro, em moeda, ou cujo valor nela possa se exprimir, ou seja, em bens e serviços de valor pecuniário e que possam ser traduzidos em valor monetário. A compulsoriedade da prestação decorre da relação jurídica tributária, que impõe dever ao contribuinte e não faculdade, não depende da manifestação de vontade do contribuinte, vez que a obrigação tributária decorre da lei.

A sua cobrança é efetuada mediante atividade administrativa vinculada³⁴⁶, obrigatória à Administração pública, que tem o dever de praticar ato de verificação de sua existência e de efetuar a sua respectiva cobrança, sem qualquer apreciação de caráter subjetivo. No exercício da atividade administrativa, deve a autoridade observar todos os princípios constitucionais que norteiam a tributação e que protegem os contribuintes, sendo vedada a utilização de meios coercitivos para a cobrança do tributo³⁴⁷.

A sua natureza jurídica é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação e a sua respectiva base de cálculo, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação. A denominação, o nome dado a determinado tributo, não é critério seguro para a definição de sua espécie tributária, visto que a maioria dos legisladores são leigos em direito, portanto, a linguagem utilizada, apesar de técnica no sentido lato da palavra, não possui a pureza da linguagem jurídica, podendo conter imperfeições, erros e ambiguidade, competindo ao operador do direito efetuar a depuração.

A destinação do produto arrecadado não tem relação com o Direito Tributário, mas sim, com o Direito Financeiro, que dispõe sobre a organização das finanças públicas, prescrevendo as suas receitas e as suas despesas³⁴⁸. Trata-se de norma financeira, que visa complementar o art. 167, IV da Constituição Federal, que veda vinculação da receita dos

³⁴⁶ A função administrativa é vinculada “quando a lei estabelece a única solução possível diante de determinada situação de fato; ela fixa todos os requisitos, cuja existência a Administração deve limitar-se a constatar, sem qualquer margem de apreciação subjetiva” (Maria Sylvia Zanella Di Pietro. Direito Administrativo. 13ª edição, pág. 197. Ed. Atlas. 2001.)

³⁴⁷ Súmula 70 do STF – “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”.

³⁴⁸ Confira Renato Lopes Becho, Filosofia do Direito Tributário, itens 11.4.4 a 11.4.7, págs. 388/402.

impostos a órgão, fundos ou despesa, salvo as exceções previstas (saúde, educação e administração tributária).

Para a identificação da sua verdadeira natureza jurídica, deve-se conjugar o fato gerador da obrigação tributária com a respectiva base de cálculo estipulada, uma vez que a Constituição a utiliza como critério diferenciador de espécies tributárias, ao prescrever que a taxa não poderá ter a mesma base de cálculo de imposto (art. 145, § 2º) e que, no exercício da competência residual, a União não poderá instituir imposto com a mesma base de cálculo dos existentes no sistema constitucional (art.154, I). Além do mais, a base de cálculo tem a função de medir, quantificar o fato gerador e confirmar o fato eleito como gerador do tributo. A base de cálculo representa o núcleo, a essência do fato gerador. Através da base de cálculo é que se identifica a verdadeira natureza do tributo: se imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório ou contribuições especiais.

Tributo não caracteriza sanção de ato ilícito, vez que não objetiva sancionar atividade ilícita do sujeito passivo, portanto, não se equipara à penalidade, que tem finalidade específica de castigar o sujeito passivo pelo descumprimento da obrigação legalmente imposta. Não é cobrado em decorrência da inobservância de norma jurídica, da violação do direito positivo, não é pena, não visa castigar o sujeito passivo, trata-se de um dever legal imposto a toda coletividade.

Do ponto de vista obrigacional, não se confundem, decorrem de relações jurídicas distintas, o tributo decorre da relação jurídica tributária (obrigação principal) que tem como fato gerador um ato lícito, a penalidade emerge da relação jurídica sancionatória que tem como fato gerador um ato ilícito. De acordo com Paulo de Barros CARVALHO “obrigação tributária e relação jurídica sancionatória, a despeito de encontrarem-se no mesmo domínio – o direito tributário – e apresentarem-se com grande similitude – pois em ambas há de prestar o sujeito passivo um valor pecuniário ao Estado – são instituto intrinsecamente distintos, que se dissociam, de princípio, por seu antecedente: fato lícito para obrigação tributário e fato ilícito para a penalidade pecuniária”³⁴⁹.

Para efeito de cobrança do crédito tributário, sanção e tributo se equiparam, nos termos do artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional, que dispõe que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”. A combinação do dispositivo do art. 113, § 1º com

³⁴⁹ Curso de Direito Tributário, pág. 567.

o artigo 139 do mesmo Codex, estabelece a regra de que a multa aplicada nos termos da lei será exigida e cobrada com a aplicação dos mesmos normativos legais aplicáveis ao tributo, equiparando, portanto, para efeito de cobrança do crédito tributário, a multa e o tributo. Assim, no conceito do crédito tributário abrangido se encontra a multa. Tal equiparação é ratificada pelo art. 121 que define o sujeito passivo da obrigação principal como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade.

Sacha Calmon Navarro COELHO comentando o § 1º do art. 113 do CTN leciona que “o legislador do CTN quis dar às multas fiscais, ou seja, ao crédito delas decorrente, o mesmo regime processual do tributo (inscrição em dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos do crédito tributário). Para tanto cunhou o § 1º, do art. 113. Mas fez com desastrada infelicidade, passando a idéia de que tributo e multa se confundem, o que não é permitido pelo art. 3º do CTN, nuclear e fundante do conceito de tributo, eis que este último, conquanto implique, juntamente com a multa, uma prestação pecuniária compulsória, prevista em lei, em prol do Estado, dela se diferencia, precisamente porque não é sanção de ato ilícito. Rigorosamente, a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo. O não-pagamento do tributo é que origina uma multa à guisa de sanção. Todavia, não quitada a multa, pode esta ser exigida, como se fora crédito tributário, juntamente como o tributo. A redação do § 1º, está a exigir reforma urgente”³⁵⁰.

Em termos financeiros, também não se confundem, vez que tributo é classificado como receita orçamentária derivada³⁵¹, de caráter permanente, enquanto a multa é classificada como receita eventual, decorrente da atividade ilícita praticada pelo sujeito passivo, caracterizadora de uma infração tributária.

2.2. Sanção e infração

Infração e sanção tributária não se confundem, são institutos jurídicos distintos, com regras próprias, sendo que a primeira é a descrição normativa da conduta que, se concretizada pelo infrator, abre a possibilidade da imposição da pena. A sanção é a pena definida na lei que será imposta para castigar o infrator.

³⁵⁰ Manual de Direito Tributário, pág. 367.

³⁵¹ Art. 9º da Lei 4.320/64 – Tributo é receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Estão intimamente ligadas, conforme leciona Luciano AMARO, visto que “a infração enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo um castigo ao infrator”³⁵².

Peres de AYALA e Eusébio GONZALEZ destacam a íntima relação existente entre infração e sanção. Tal ponto é assim, que alguns autores (A. D. Giannini, por exemplo) centram os estudos do tema nas sanções; outros precisam fazer referência à sanção correspondente no momento da definição das infrações³⁵³.

Os dois institutos estão presentes em todos os ramos do direito, seja este civil, administrativo, tributário etc. Na seara civil, o não cumprimento de uma obrigação contratual assumida leva, conseqüentemente, à aplicação da cláusula penal estabelecida, seja no sentido de permitir a execução forçada do contrato ou o pagamento de uma determinada quantia a título de indenização. No direito administrativo, a não observância pelo motorista da regra de trânsito estabelecida o sujeita à aplicação de multa. No direito tributário, a não emissão de nota fiscal quanto exigida, também impõe uma penalidade ao sujeito passivo.

3. Funções das sanções tributárias

As sanções no sistema jurídico tributário exercem variadas funções, entre elas destacamos a preventiva, a repressiva, a reparatória, a didática, a incentivadora e a assecuratória.

A prevenção visa evitar novos atos ilícitos, prevenindo naturalmente novas infrações. De forma preventiva, a sanção desestimula os comportamentos ilícitos dos potenciais infratores contra a ordem jurídica, vez que os intimida, em decorrência dos possíveis efeitos que terão de suportar caso realizem ou deixem de realizar os atos considerados ilícitos.

A prevenção gera efeitos gerais e específicos. A prevenção geral é a ameaça que a sanção representa para a sociedade (alerta a todos para que não pratiquem a conduta incriminada). A prevenção específica é quando se aplica determinada multa, reduzindo-lhe o patrimônio e limitando o exercício de certas atividades, por exemplo, a comercial.

³⁵² Curso de Direito Brasileiro, pág. 416.

³⁵³ Curso de Derecho Tributário, pág. 398.

Na função repressiva e punitiva, a sanção aplicada impõe ao infrator um castigo, uma pena, fazendo-o suportar um ônus em decorrência da conduta praticada. Este castigo deve ter valores que realmente provoquem uma efetiva diminuição patrimonial, de forma que possa ser sentida como uma repreensão e punição, por serem estas as principais finalidades da sanção pecuniária tributária.

É de lembrar, nessa questão, que o rigor da pena é estabelecido pela medida em que se faz necessário coibir a infração, não havendo qualquer vinculação, constitucional ou não, entre o sistema de sua imposição ou de seu cálculo, e a natureza do imposto ao qual disse respeito a infração.

O Poder Público tem como objetivo principal atender às necessidades públicas através da prestação dos serviços públicos, da organização e da fiscalização da sociedade nas suas atividades dinâmicas por meio do seu poder de polícia, bem como, quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, intervir nas atividades econômicas. Para tanto, se vale de recursos financeiros provenientes de várias fontes, entre elas, a tributária, denominada receita derivada.

O não cumprimento da obrigação principal, com o não recolhimento do tributo devido ou seu recolhimento em valor inferior, provoca consequência gravíssima aos cofres públicos e, por extensão, a toda coletividade, que fica privada dos serviços essenciais. Ademais, se utilizada somente com as funções reparadora e indenizatória, incentivaria a desordem tributária, uma vez que em tese não traria nenhum prejuízo patrimonial ao infrator que, praticamente estaria devolvendo o enriquecimento ilícito obtido.

Desprezando o aspecto patrimonial, causaria também afronta ao contribuinte responsável, cumpridor pontual de suas obrigações fiscais, que acabaria convencido, não só que a sua fidelidade não lhe proporciona nenhuma vantagem, como também que seu encargo estaria, forçosamente, sendo acrescido para compensar o “déficit” causado pelas evasões³⁵⁴.

Por este motivo, odiosa é a praxe fiscal de concessão, ano a ano, de parcelamento de tributos, com anistia integral de multas. Este tipo de procedimento somente incentiva a inadimplência fiscal e desmotiva o contribuinte pontual, cumpridor de suas obrigações fiscais.

³⁵⁴ Hector Villegas. Direito Penal Tributário, pág. 331.

Gian Antonio MICHELI atribui à pena pecuniária natureza de sanção aflitiva e não meramente ressarcitória, sendo manifesta a mensagem do legislador de tutelar, de maneira diferente do ressarcimento do dano, o interesse público ao bom funcionamento da administração tributária ou do serviço de arrecadação dos tributos. Nisto estaria a razão pela qual a lei tributária estabelece o limite mínimo e máximo dentro do qual a pena pecuniária pode ser aplicada³⁵⁵.

No mesmo sentido leciona Hector VILLEGAS: “Em consequência, a multa fiscal funciona, num primeiro momento, como a ameaça de um mal, com função preventiva e geral, de intimidade a possíveis infratores. Num segundo passo, cometida a violação, a multa representa uma efetiva diminuição de bens jurídicos, de maior amplitude que a simples compensação, cujo propósito está em castigar e servir de exemplo”³⁵⁶.

Considera-se sanção ressarcitória a que, em termos de quantificação, equivale ao dano produzido, desta forma, visa reparar o dano ocorrido em função da conduta praticada, restabelecendo, na medida do possível, a situação anterior à prática do fato.

Além da função repressiva e punitiva, a sanção pecuniária tributária objetiva a reparação e a indenização do Estado pelo não recolhimento do tributo ou pelo não cumprimento dos deveres instrumentais. No entanto, perde essa característica, se fixada em medida superior ao dano efetivo, sem qualquer vinculação com o fato infracional, passando, assim, a ser repressiva ou preventiva.

Analisando a legislação tributária vigente, verificamos, em várias oportunidades, que as infrações concernentes ao descumprimento da obrigação tributária principal têm como objeto o pagamento do tributo devido, de caráter fraudulento ou simplesmente omissivo. São penalizadas com sanções graduadas em função do valor tributo não pago.

Com relação ao descumprimento dos deveres instrumentais, pela não observância das prestações positivas ou negativas em relação à obrigação principal, as legislações, em alguns casos, calcula a multa com base no valor do tributo cuja cobrança foi dificultada, em outras hipóteses, fixam com base em escalas desvinculadas daquele valor.

³⁵⁵ Apud. Gaetano Paciello. Sanções Tributárias, pág. 101.

³⁵⁶ Direito Penal Tributário, pág. 332.

Essa função indenizatória, que transcende da gradação da sanção pecuniária tributária (multa), de acordo com a natureza jurídica da obrigação tributária violada, a diferencia da pena de multa de Direito Penal, que tem finalidade exclusivamente repressiva, apesar de estabelecer também a gradação em número de dias, de 10 a 360, em decorrência da culpabilidade (art. 59 do CP) e do valor, que varia de 1/30 a 5 vezes o salário mínimo, de acordo com a base da capacidade econômica do indivíduo, podendo ainda ser triplicada.

A multa do direito penal comum visa infligir ao delinquente um castigo que, consistindo em certa diminuição de seus bens, revele-se adequado para que a pena alcance sua finalidade intimidatória. Ao contrário, a multa tributária não implica somente em um mal para o infrator, mas também uma vantagem para o fisco³⁵⁷.

Não obstante a multa tributária ser conceituada no Direito Financeiro como receita derivada, com a mesma natureza orçamentária que o tributo, não aceitamos a sua feição indenizatória como se fosse uma receita ordinária do Poder Público, vez que isso implica em alterar a sua verdadeira essência, que se manifesta na dupla finalidade de restabelecer a ordem jurídica e corrigir o culpado.

Para isso, deve ser fixada de forma que provoque intimidação à coletividade e evite efetivamente a prática do ato ilícito não aceito pela ordem tributária. Ao contrário, tornar-se-á banalizada, sem a observância obrigatória, constituindo em mais uma mera fonte de receita do Estado, como tem acontecido ultimamente com a multa de trânsito.

O ressarcimento, no direito, envolve o dano emergente e o lucro cessante. Dano emergente é o realizado, concretizado, efetivamente ocorrido no momento da realização da conduta ilícita, nessa hipótese é eliminado pelo pagamento do tributo. Lucro cessante é aquilo que se deixa de ganhar por um determinado período em função do ato cometido. Como o Estado não tem finalidade lucrativa, o ressarcimento do lucro cessante não ocorre no Direito Tributário³⁵⁸.

Segundo Giuliani FONROUGE³⁵⁹, “la violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos e, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una

³⁵⁷ Hector Villegas. Direito Penal Tributário, pág. 335.

³⁵⁸ Gaetano Paciello. Sanções Tributárias, pág. 94.

³⁵⁹ Derecho Financeiro, Vol. II, pág. 615. 2ª edição. Ed. Depalma. Buenos Aires. 1970.

desobediência a las ordenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden juridico e los principios de la moral pública; por la misma razón, las sanciones tienen una finalidad sancionatoria, represiva o intimidatoria, e no simplemente reparatoria del dano”

A sanção como castigo também tem a função de educar e corrigir o infrator, mostrando-lhe que o comportamento praticado não é aceito pelo corpo social em que vive, devendo este adequar-se às regras existentes.

A educação se realiza através das orientações emanadas pela norma jurídica que, através de vetores, indicam o comportamento esperado e desejado pelo meio social e, caso observado, deve ser, de forma coercitiva, corrigido mediante a imposição de penalidade.

Segundo a Teoria Geral da Sanção, a função incentivadora ou premial tem como objetivo recompensar determinados comportamentos ligados às normas secundárias de punibilidade. Visa estimular a prática de determinadas condutas desejáveis pelo ordenamento jurídico. Regina Helena COSTA³⁶⁰ cita como exemplo de sanções premiaias as exonerações tributárias promovidas pelas imunidades, isenções, reduções de bases de cálculo.

Não comungamos de tal opinião, tais institutos funcionam no âmbito das relações jurídicas tributárias, basicamente, nas denominadas obrigações principais, pertinentes ao tributo, não alcançam as relações jurídicas sancionatórias, no que tange à sanção, que não se confunde com tributo (art. 3º do CTN) e trabalha com instituto próprio que é a anistia. Sanção é sempre uma consequência negativa em decorrência de um ato ilícito praticado, não há como considerá-la prêmio, o que pressupõe sempre algo positivo, um benefício a alguém pela observância dos dispostos normativos.

Para Hugo de Brito MACHADO³⁶¹, “a sanção, porém, não se confunde com o prêmio precisamente porque tem o ilícito como elemento essencial na hipótese de incidência da norma que a institui. Além disto, a sanção pode ser imposta contra a vontade daquele que realiza as hipóteses de incidência da norma que a institui. E, ainda, a sanção integra a própria estrutura da norma, enunciada na Teoria Geral do Direito, assim: *dado o fato temporal deve ser a prestação e dada a não-prestação deve ser a sanção*”. Já o prêmio, além de não poder ser imposto contra a vontade de quem realiza a hipótese da norma que o institui, não integra a estrutura

³⁶⁰ Curso de Direito Tributário, pág. 286.

³⁶¹ Sanções Administrativas Tributárias, pág. 162.

elementar da norma jurídica, mas reside em outra norma, na qual figura como prestação. Na estrutura da norma que institui o prêmio podemos dizer que o fato temporal e à conduta que enseja o prêmio, e este é a prestação correspondente, assim: *dado o fato temporal (aquela conduta que o legislador pretendeu estimular), deve ser a prestação, vale dizer, o prêmio*”.

4. Sanções pecuniárias

Sanções pecuniárias consistem no pagamento de uma soma de dinheiro ou na perda de uma determinada mercadoria ou bem para o Estado, esta última é denominada como pena de perdimento de mercadorias e bens e, a primeira, são as multas. Importam em ônus patrimonial e visam castigar, penalizar o infrator pelo ato praticado ou não praticado, quando exigível.

A multa é a principal sanção do Direito Tributário, por mais se ajustar à finalidade repressiva fiscal, assim, é utilizada de forma generalizada por todas as legislações tributárias, federais, estaduais, distritais e municipais. Segundo o doutrinador italiano Federico Maurício d'ANDREA “il pagamento di una somma di denaro costituisce la sanzione tipica in campo tributario, alla quale può accompagnarsi, nei casi espressamente previsti, l'applicazione di misure sanzionatorie accessorie”.³⁶²

São fixadas geralmente em percentuais sobre o valor do tributo não pago ou sonegado ou em quantias predeterminadas em dinheiro, correspondente ao montante do tributo, uma fração ou a um múltiplo do mesmo. Assim, podem ser desmembradas em: graduáveis, proporcionais, fixas e progressivas.

As multas graduáveis são aplicadas de acordo com o comportamento do infrator e a natureza da infração cometida, podendo ser leve, média e máxima.

As multas proporcionais variam de acordo com a reincidência do infrator, se contumaz na prática dos fatos considerados ilícitos pelo sistema jurídico, aumentarão proporcionalmente ao número de infrações cometidas. Dispõe a legislação do Imposto de Renda que “as multas *proporcionais* serão calculadas em função do imposto atualizado monetariamente, quando for o caso” (art. 945 do RIR).

³⁶² Finanza & Fisco. Sanzioni Amministrative. Nuove sanzioni tributarie: il testo integrale del decreto legislativo 472/97 commentato articolo per articolo, pág. 816.

As multas fixas são estabelecidas em um mesmo patamar, não variando de acordo com a capitulação, com a intensidade da conduta e da reincidência. Podem eventualmente ter valor não só igual ao tributo, mas até maior que o próprio valor da mercadoria ou do bem tributado.

As multas progressivas aumentam com o tempo de realização da conduta praticada, quanto mais tempo permanecer o infrator na prática da conduta ilícita, mais o valor da multa aumenta. A atual multa de mora prevista na legislação federal se enquadra nessa hipótese, é estabelecida *pro rata die* a 0,33%, limitada a 20%.

A pena de perdimento consiste na perda da propriedade da mercadoria ou de bens a favor da Fazenda Pública, que poderá incorporá-los ao patrimônio público, enviá-los de volta para o exterior, doá-los a determinadas entidades, aliená-los em leilão público, com a conversão da renda em receita, incinerá-los e destruí-los, como na hipótese da mercadoria ser objeto de pirataria.

Quanto aos seus efeitos, são desmembradas em multa moratória e em multa punitiva, sem desconsiderar as várias funções que exercem no sistema jurídico tributário. O próprio Código Tributário Nacional também adota essa distinção, quando no parágrafo único do art. 134, dispõe que os responsáveis não respondem pelas multas fiscais de natureza *punitiva* impostas ao contribuinte originário, mas somente pelas de caráter *moratório*.

4.1. Multa moratória

O tributo nasce com a realização da hipótese de incidência, que é a descrição em lei, de um fato de possível ocorrência, que, uma vez ocorrido, ensejará a obrigação tributária, ou seja, o dever quanto ao pagamento do tributo.

Obrigação no direito civil é o vínculo de direito pelo qual alguém (sujeito passivo) se propõe a dar, fazer ou não fazer qualquer coisa (objeto) em favor de outrem (sujeito ativo). Este conceito é universal, portanto, plenamente aplicável ao Direito Tributário. Assim, obrigação tributária é o vínculo jurídico em virtude do qual o fisco (sujeito ativo) pode exigir de uma pessoa (sujeito passivo) uma prestação (objeto) nas condições previstas em lei (causa).

Toda obrigação tem como elemento uma prestação, um objeto, um bem, material ou imaterial, que em função do vínculo jurídico, deve ser entregue ao sujeito ativo da relação jurídica, dentro de um prazo determinado.

Este dever ao recolhimento do tributo deve ser efetuado dentro do prazo estipulado pelo sujeito ativo, cuja fixação deve obediência ao princípio da legalidade, ou seja, somente pode ser fixado em lei. Entretanto, não está sujeito ao princípio da anterioridade, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado através da Súmula 669: “norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

O não recolhimento do tributo no prazo fixado na norma legal, coloca o devedor em mora, que é o retardamento do cumprimento de uma obrigação, sem qualquer intenção de subtraí-la do credor. Em decorrência deste atraso no pagamento do tributo, fica o inadimplente sujeito a multa de mora.

Mora, segundo Pontes de MIRANDA³⁶³ “vem de *memor*, lembrar, recordar, tal como “memória”. Originariamente, assistir pensando, Se o que devida, de modo que o que tinha direito não recebeu, e esse exigiu e não se prestou, ou e aquele for adimplir e viu recusada a prestação, ficam a meditar, a recordar, pelo tempo fora. O que não adimpliu ou que recusou se põe em retardo, se atrasa, e esse escorrer de tempo, essa demora, em que se pode prestar e não se presta, ou em se pode receber e não se recebe, é o tempo da mora; por abreviação, a mora”.

Adverte ainda Pontes de MIRANDA que “para que haja mora é preciso que se possa ser imputada, isto é, que possa a qualquer pessoa ser possível a prestação tempestiva; Se houver impossibilidade objetiva, mas causada por culpa, há responsabilidade, sem se precisar do fato da mora. Aí, a culpa é pré-excludente da incidência da regra jurídica que faz irresponsável o devedor em caso de impossibilidade objetiva”³⁶⁴.

Quanto ao percentual, atualmente, a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, têm adotado a quantia 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, limitada ao percentual máximo de vinte por cento (20%)³⁶⁵.

³⁶³ Tratado de Direito Privado Tomo XXIII, pág. 117. Editora Borsoi, Rio de Janeiro, 1958.

³⁶⁴ Tratado de Direito Privado Tomo XXIII, pág. 129. Editora Borsoi, Rio de Janeiro, 1958.

³⁶⁵ Dispõe o artigo 950 do RIR que “o débito não pago no prazo previsto na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de 0,33% (trinta e três centésimo por cento) por dia de atraso, limitada ao percentual de 20% (vinte por cento), com incidência a partir do primeiro dia

O termo inicial de incidência da multa moratória é o primeiro dia útil subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o recolhimento do imposto; o final é o dia em que ocorrer o seu recolhimento.

A base de cálculo é o valor total do tributo, corrigido monetariamente, sem o cômputo dos juros de mora. Na hipótese de recolhimento a menor de tributo, a multa por recolhimento fora do prazo será calculada sobre a diferença entre o valor devido e o recolhido.

Nos tributos devidamente formalizados pelo ato administrativo do lançamento, inclusive, na modalidade de lançamento por homologação, a incidência da multa ocorre de forma automática, com o mero inadimplemento, devendo o seu valor ser acrescido aos valores do tributo, da correção monetária e dos juros de mora, para a totalização da dívida tributária. Desnecessária se faz a abertura de um novo procedimento administrativo, com a lavratura de auto de infração e a intimação do sujeito passivo para o exercício do direito a prévia e ampla defesa³⁶⁶.

Com relação a sua natureza jurídica, Paulo de Barros CARVALHO a entende como de natureza indenizatória, destituída de nota punitiva³⁶⁷, em face da característica de ressarcimento do Poder Público pelo recebimento do tributo a destempo. Em sentido contrário, Sacha Calmon Navarro COELHO defende sua natureza punitiva, posto que o ressarcimento se dá através da correção monetária e dos juros de moratórios, assim, não existe diferença entre multas moratória e punitiva, ambas visam penalizar o contribuinte³⁶⁸.

Sua natureza punitiva se extrai do próprio Código Tributário Nacional, quando dispõe, no parágrafo único do artigo 134, que a responsabilidade subsidiária de terceiro pelo cumprimento da obrigação principal somente se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório, ou seja, a própria norma legal complementar é que define o caráter punitivo da multa moratória, ao enquadrá-la como espécie de penalidade.

subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento”.

³⁶⁶ A incidência da multa moratória é advinda da inadimplência e inscrição do débito tributário. Apesar do seu caráter de pena, nos termos do art. 161, do CTN, não está sujeito à lavratura de auto de infração, o qual ensejaria um procedimento administrativo, sendo, conseqüentemente, inaplicáveis ao caso concreto as disposições constitucionais que amparam a garantia da prévia e ampla defesa, exatamente pela inexigibilidade desse processo administrativo. (REsp. 182388 / SP).

³⁶⁷ Curso de Direito Tributário, pág. 518.

³⁶⁸ Curso de Direito Tributário, pág. 766.

Essa mesma característica também se extrai do artigo 138 do mesmo Codex, ao excluir a responsabilidade da infração pela denúncia espontânea, desde que precedida do pagamento do tributo e dos juros de mora. Como encargo ou acréscimo ao tributo não recolhido, o dispositivo somente exige o pagamento dos juros moratórios, instituto que tem a função específica de indenizar ou compensar o credor pela indisponibilidade do recurso. Não exige o pagamento da multa de mora em decorrência do reconhecimento da sua natureza jurídica punitiva.

A indenização ou compensação pelo não pagamento do tributo no prazo legal, não se concretiza pela multa de mora, mas sim, pela incidência dos juros moratórios, que representa o rendimento que teria o credor se o capital estivesse em suas mãos desde o vencimento da obrigação. Juros e multa não possuem efetivamente a mesma natureza.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 79.625/SP, entendeu que a multa moratória tem caráter punitivo e não indenizatória: “compensada a mora pela correção monetária e pelos juros moratórios, a sanção aplicada ao falido tem sempre natureza punitiva, ou seja, caráter de pena administrativa”. No mesmo sentido também já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 182388/SP: “Apesar do seu caráter de pena, nos termos do art. 161, do CTN, não está sujeito à lavratura de especificado auto de infração...”.

Sua cobrança não afronta o princípio da vedação ao confisco, justificando-se tal cobrança em vista da natureza punitiva desse encargo, pois decorre do simples inadimplemento de obrigação tributária pelo contribuinte. Segundo o Supremo Tribunal Federal, através da Ministra Ellen Gracie, no julgamento do RE n. 239.964/RS, o percentual da multa moratória incidente sobre o valor do tributo devido não tem caráter confiscatório, vez que a multa objetiva evitar a sonegação e estimular o pagamento do tributo no prazo. Ademais, “não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco”.

Inaplicável as relações sancionatórias tributárias à disposição do artigo 52, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor, que estabelece para a mora uma multa no percentual 2% (dois por cento), vez que são relações jurídicas distintas e regidas por legislações diversas³⁶⁹. A multa moratória,

³⁶⁹ “O limite de 2% previsto no artigo 52, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor não se aplica à execução fiscal, que se rege pela legislação tributária e não pelo referido Código, que trata de matéria diversa” (Ac um da 1ª. T do TRF da 4ª. R – AC 1999.04.01.109677-5/PR – IOB 15614). “É inaplicável a Lei. 9.298/96 que alterou a redação do parágrafo primeiro do art. 52 da Lei. 8.078/90 – Código de Defesa do Consumidor -, a relações entre contribuintes e o fisco, estando correta a aplicação da multa

no percentual cobrado, tem base legal e não confunde com a disposição do Código de Defesa do Consumidor, por referir-se este à relação de consumo.

4.2. Multa punitiva

Diferentemente da multa de mora que somente alcança a obrigação principal, a multa punitiva tem aplicação tanto na obrigação principal como no descumprimento do deveres instrumentais.

A multa punitiva é sanção que visa penalizar o infrator pelo descumprimento da legislação tributária, quer seja com relação à obrigação principal, quer seja com relação aos deveres instrumentais, infringindo-lhe uma pena patrimonial, em quantia elevada, fixada em lei, como, por exemplo, a multa de 100% do valor imposto pela falta do seu pagamento ou pela falta da emissão do documento fiscal.

É estabelecida em percentual e também em quantia determinada, com valor fixo que não experimenta oscilações, como a imposta pelo extravio de documento fiscal ou pela não entrega de uma determinada declaração no prazo estabelecido.

Regra geral, o legislador fixa a multa punitiva de acordo com a natureza da infração. Na infração principal, que representa a falta de pagamento do tributo devido, a fixação leva em consideração a gravidade objetiva e subjetiva do fato típico, como o dano ou perigo e as circunstâncias atenuantes e agravantes.

A quantia devida a título de multa punitiva não está limitada ao valor da obrigação principal, podendo ser superior ao tributo devido, desde que respeitados os princípios constitucionais que garantem os direitos fundamentais do contribuinte, entre eles, o direito de propriedade, o não confisco³⁷⁰, a proporcionalidade e razoabilidade.

Não se aplica na relação jurídica sancionatória, por analogia, o disposto no art. 412 do Código Civil, que dispõe que o valor da cominação imposta na cláusula penal não pode exceder o da obrigação principal, em decorrência da natureza pública do direito tributário.

estabelecida em 30% do valor do débito parcelado”. (Ac um da 2ª. T do TRF da 4ª R - AMS 1998. 04.01. 088221-5/SC).

³⁷⁰ O Supremo Tribunal Federal já decidiu que a multa fixada no percentual de 100% (cem por cento) sobre o valor da operação do tributo devido, não viola o princípio do não confisco, conforme se pode extrair do teor da Súmula de n. 469 – “A multa de 100% (cem por cento), para o caso de mercadoria importada irregularmente, é calculada à base do custo de câmbio da categoria correspondente”. No entanto, entendeu ser inconstitucional a multa fixada no percentual de 300% (trezentos por cento) sobre o valor do tributo devido, pelo artigo 3º da Lei n. 8.846/94, por violação ao princípio do não confisco.

A multa punitiva será agravada de acordo com situações previamente estabelecidas na legislação tributária, denominadas de circunstâncias agravantes, como na hipótese de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentação de arquivos, sistemas e documentação técnica (art. 959 do RIR).

A imposição da penalidade não ilide o pagamento do crédito tributário (art. 157 do CTN). De acordo com a legislação do Imposto de Renda, será exigida juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago. A legislação do IPI também segue a mesma orientação ao estabelecer que a aplicação da pena e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas, para o mesmo fato, pela legislação criminal (art. 77 da Lei n. 4.502/64).

A multa punitiva será imposta “isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora” (art. 957, § único, I, II do RIR).

Quando fixada em determinado padrão monetário (UFIR, UFESP e UFM), deve ser convertida pelo valor vigente na data da lavratura do auto de infração.

4.2.1. Aplicação da multa punitiva

A aplicação da penalidade será efetuada de acordo com os critérios estabelecidos na legislação de cada tributo e, em tese, deverá somente ser imposta pela autoridade revisora do lançamento e não pelo fiscal quando da sua formalização, vez que a parte final do artigo 142 do Código Tributário Nacional, dispõe que cabe à autoridade administrativa, “sendo caso, propor a aplicação da penalidade”.

Neste sentido dispõe a lei do IPI, ao estabelecer que compete à autoridade julgadora, atendendo aos antecedentes do infrator, aos motivos determinantes da infração e à gravidade de suas conseqüências efetivas ou potenciais, determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator e fixar, dentro dos limites legais, a quantidade da pena aplicável (art. 67).

Na imposição da pena de multa, a autoridade competente deverá partir da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas, provadas no respectivo processo.

De acordo com José Eduardo Soares de MELO “a dosimetria da penalidade deve considerar as circunstância agravantes (reincidência específica, artifício doloso, ocultação do conhecimento fazendário); as qualificativas (sonegação, fraude e conluio); a absorção da infração-meio (documental) pela infração-principal (falta de lançamento e recolhimento do tributo); e a continuidade infracional”³⁷¹.

Quando a pena de multa for expressa em faixa variável de quantidade, o chefe da repartição aduaneira imporá a pena mínima prevista para a infração, só a majorando em razão de circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe agravar suas consequências ou retardar seu conhecimento pela autoridade fazendária.

Na majoração da pena não pode haver duplicidade de incidência das circunstâncias se as irregularidades encontradas já foram consideradas na aplicação da multa, não influenciando na sua graduação legal.

No caso de multa proporcional ao valor do imposto ou do produto, a majoração incidirá apenas sobre a parte do valor do imposto ou do produto, em relação à qual houver sido verificada a ocorrência de circunstância agravante ou qualificativa na prática da respectiva infração. O valor da pena aplicável será o resultado da soma da parcela majorada e da não alcançada pela majoração.

4.2.2. Redução da multa

Questão controvertida é saber se o aplicador (autoridade administrativa ou judicial) pode reduzir o valor da multa proporcionalmente à efetividade, natureza ou extensão do dano, bem como em relação ao comportamento do sujeito passivo, sem a devida autorização legal.

O Código Tributário Nacional, a princípio, indica que não, visto que o artigo 97, inciso VI, dispõe que somente a lei pode fixar hipóteses de dispensa ou redução de penalidades. Reforça tal disposição ao estabelecer no artigo 136, que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

³⁷¹ Sanções Administrativas Tributárias. Coord. Hugo de Brito Machado. Ed. Dialética. 2004.

Referidos dispositivos navegam em sentido contrário ao Código Civil, que permite ao juiz reduzir a cláusula penal se a obrigação foi cumprida de forma parcial ou se a pena se mostra excessiva, nos termos do artigo 413: “a penalidade deve ser reduzida eqüitativamente pelo juiz se a obrigação principal tiver sido cumprida em parte, ou se o montante da penalidade for manifestamente excessivo, tendo-se em vista a natureza e a finalidade do negócio”. Trata-se de norma cogente que não pode ser alterada pelas partes³⁷². No mesmo sentido dispõe o Código de Processo Civil, no artigo 458, § 6º do CPC, sobre a possibilidade do juiz, de ofício, modificar o valor ou a periodicidade da multa, caso verifique que se tornou insuficiente ou excessiva.

Considerando que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, § único, do CTN) e que o servidor público está subordinado ao princípio da legalidade (art. 37 da CF), a autoridade administrativa, ao aplicar a penalidade cabível, não pode, em decorrência de circunstâncias que cercam o ato cometido pelo infrator, reduzir de forma proporcional o valor da multa fixada na norma jurídica, exceto quando devidamente autorizado pela lei sancionatória, nos termos do que estabelece o artigo 136 do Código Tributário Nacional, “salvo disposição de lei em sentido contrário”.

A expressão “salvo disposição de lei em contrário”, permite que lei de cada ente tributante disponha sobre a possibilidade da autoridade competente reduzir ou até exonerar o sujeito passivo. Neste sentido citamos a Lei do Imposto Sobre Serviço (ISS) do Município de Santo André, n. 7.614/97, que no artigo 48 estabelece: “a multa imposta pelo descumprimento de obrigação tributária acessória poder ser, conforme dispuser o regulamento, reduzida ou exonerada, por decisão fundamentada da autoridade competente, para atender a circunstâncias particulares do caso concreto, levando-se em conta a gravidade da infração cometida e as condições econômicas e sociais do infrator, acompanhada sempre, sendo caso, do pagamento do imposto devido”.

Quanto à autoridade judiciária, em decorrência dos princípios que regem a separação dos poderes e da atribuição constitucional de efetivação de controle dos atos legislativos e executivos, deve o juiz reduzir a multa aplicada pela autoridade administrativa, quando esta for violadora dos princípios constitucionais que protegem o Estado de Direito e da Justiça Fiscal, dentre eles, a proporcionalidade, a razoabilidade e o não confisco.

³⁷² RT 489/60.

Ainda, deve ser ressaltado que, graduação da multa tributária com a escolha da sanção a ser aplicada, não configura ato discricionário da autoridade administrativa, sujeita aos critérios da conveniência e oportunidade, posto que se submete aos princípios da legalidade e da tipicidade, assim, legítima se mostra a intervenção do Poder Judiciário no exame das suas características e circunstâncias.

4.2.3. Cumulação das multas punitiva e moratória

A aplicação cumulativa das duas multas (punitiva e moratória) sobre uma mesma infração tributária caracteriza dupla apenação, devendo, portanto, ser repudiada pelo ordenamento jurídico, uma vez que violenta o Estado Democrático de Direito e a Justiça Fiscal.

A legislação do Imposto de Renda, com o objetivo de evitar a dupla cominação de penalidades, dispõe que a multa punitiva será exigida juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago. Isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, *mas sem o acréscimo de multa de mora* (art. 957, § único, I, II).

O Tribunal de Imposto e Taxas do Estado de São Paulo já decidiu que “a infração, contudo, é de ser apenada apenas com a multa prevista no artigo 18, I, da Lei n. 6609/89 (uma vez o valor do imposto), isto porque, conforme salientou a Representante Fiscal, decisões deste Tribunal descaracterizaram a cobrança da multa moratória em conjunto com a multa punitiva”³⁷³.

Também não deve ser cumulada com a multa prevista na Lei n. 12.685/07, regulamentada pelo Decreto n. 53.085/08, que instituiu o Programa de Estimulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo. Referida lei obriga todos os fornecedores e prestadores emitirem e entregarem documento fiscal hábil ao consumidor de mercadoria, bens ou serviços de transporte intermunicipal ou interestadual.

A omissão está sujeita à multa de 100 (cem) Ufesp (Unidades Fiscais do Estado de São Paulo), por documento não emitido ou não entregue, sem prejuízos de outras penalidades previstas na legislação. Na mesma pena incorre o fornecedor que violar o direito do consumidor pela prática das seguintes condutas: a) emitir documento fiscal que não seja hábil ou que não seja o adequado ao respectivo fornecimento; b) deixar de

³⁷³ Proc. DRTC – III n. 104/95, julgado em sessão da 5ª Câmara Especial de 20/11/98 – Rel. Oswanderley Alves Ataíde – Ementário TIT – Decisões de 1998 e 2000, pág. 168.

efetuar, na forma e prazo previstos na legislação, o registro eletrônico dos documentos fiscais na Secretaria da Fazenda, quando tal registro for exigido.

Apesar da norma legal em comento tratar de aplicação de penalidade relativa a violação de direito do consumidor no âmbito do Programa de Estimulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo e dispor que a multa prevista visa à proteção do consumidor e não impede a aplicação de penalidades previstas na legislação tributária, não deve ser cumulada, sob pena de violação do princípio do *ne bis in idem*, mesmo que lançadas por autoridades distintas, neste caso, pela Fundação de Proteção do Consumidor – Procon-SP.

4.2.4. Desconto no pagamento

Com o objetivo de evitar eventuais impugnações administrativas ou judiciais e incentivar o adimplemento do crédito tributário, são previstos descontos escalonados sobre a multa aplicada se o recolhimento se der até determinadas fases³⁷⁴.

Poderá ser reduzida em percentuais escalonados, nas hipóteses do sujeito passivo, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação ou em outras oportunidades fixadas na legislação tributária (art. 961 do RIR).

A concessão de descontos aptos a estimular o imediato recolhimento de multa fiscal, os quais, na hipótese, são graduados cronologicamente desde a ciência do auto de infração (desconto máximo) até o momento anterior ao encaminhamento para execução do débito fiscal (desconto mínimo), não obsta a discussão na via administrativa, constituindo mera opção do contribuinte³⁷⁵.

³⁷⁴ No mesmo sentido dispõe a legislação do IPI (art. 512 do RIPI): As multas de lançamento de ofício serão reduzidas: I - de cinquenta por cento, quando o débito for pago no prazo previsto para a apresentação de impugnação (Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 46, § 2º); II - de trinta por cento, quando, proferida a decisão de primeira instância, e tendo havido impugnação tempestiva, o pagamento do débito for efetuado dentro de trinta dias da ciência daquela decisão (Lei nº 8.218, de 1991, art. 6º, parágrafo único, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 46, § 2º); III - de quarenta por cento, quando o sujeito passivo requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.383, de 1991, art. 60, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 46, § 2º); ou IV - de vinte por cento, quando, havendo impugnação tempestiva, o parcelamento do débito for requerido dentro de trinta dias da ciência da decisão de primeira instância (Lei nº 8.383, de 1991, art. 60, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 46, § 2º). Parágrafo único. A rescisão do parcelamento, motivada pelo descumprimento das normas que o regulam, implicará restabelecimento do montante da multa proporcionalmente ao valor da receita não satisfeito (Lei nº 8.383, de 1991, art. 60, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 46, § 2º).

³⁷⁵ RMS 19504 / SE.

4.2.5. Conversibilidade da multa

A conversibilidade da pena de multa do Direito Penal era uma das grandes características que fundamentava a distinção da sanção penal com a sanção tributária, a primeira se não paga no prazo fixado, sem a devida justificativa, convertia-se em pena privativa de liberdade, a segunda por ser sanção meramente patrimonial, não pode ser convertida em pena corporal.

No ordenamento penal atual, com a nova redação do artigo 51 do Código Penal, a pena de multa passou a ser considerada dívida de valor, com inscrição em dívida ativa e cobrada mediante o procedimento da ação de execução fiscal previsto na Lei 6.830/80. Sendo dívida de valor, não pode mais ser objeto de conversão em pena privativa de liberdade, como acontecia no passado.

Não sendo permitida mais a conversão da multa penal em pena privativa de liberdade, conseqüentemente, que tal conversão também não poderá ser aplicada à multa tributária, mesmo na hipótese da conduta praticada ser considerada ilícito penal ou um ilícito fiscal, vez que as sanções têm natureza distinta e, se uma não pode ser convertida, naturalmente, a outra também não.

Por último, não se aplicam ao não recolhimento das sanções tributárias a pena de prisão prevista na Lei n. 8.866/94, instituída para o depositário infiel de tributos retidos ou recebidos de terceiros e não repassados à Fazenda Pública, uma vez que a previsão legal é específica para tributos (impostos, taxas e contribuições), que não se confunde com sanções tributárias (multas).

4.2.6. Compensação da multa indevida com tributo

Para efeito de cobrança do crédito tributário, multa e tributo se equiparam, nos termos do artigo 113, § 3º, do Código Tributário Nacional, que dispõe: “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”.

A combinação do dispositivo do art. 113, § 1º com o artigo 139 do mesmo Codex, estabelece a regra de que a multa aplicada nos termos da lei será exigida e cobrada com a aplicação dos mesmos normativos legais aplicáveis ao tributo, equiparando, portanto, para efeito de cobrança do crédito tributário, a multa e o tributo.

Neste sentido, o conceito de crédito tributário abrange também a multa, razão pela qual, no atual estágio da legislação, já não se pode negar a viabilidade de utilizar valores indevidamente pagos a título de crédito tributário de multa para fins de compensação com tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal³⁷⁶.

4.3. Perdimento de mercadorias e bens

A pena de perdimento consiste na perda da propriedade da mercadoria ou de bens a favor da Fazenda Pública, que poderá incorporá-los ao patrimônio público, enviá-los de volta para o exterior, doá-los a determinadas entidades, aliená-los em leilão público, com a conversão da renda em receita, incinerá-los e destruí-los, como na hipótese da mercadoria ser objeto de pirataria³⁷⁷.

São objeto da sanção as mercadorias e bens de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente, importados de forma irregular ou fraudulentamente, desacompanhados dos documentos fiscais pertinentes e abandonados em razão de decurso de prazo de permanência em recintos alfandegados³⁷⁸.

³⁷⁶ Eresp 760290 – Notícia do STJ de 26/06/2007.

³⁷⁷ Art. 460. As mercadorias nacionais declaradas perdidas em decisão administrativa final, e que não devam ser destruídas, poderão ser incorporadas ao patrimônio da Fazenda Nacional, ou alienadas, inclusive por meio de doação a instituições de educação ou de assistência social (Decreto-lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, art. 6º, e Decreto-lei nº 1.184, de 12 de agosto de 1971, art. 13). Art. 461. As mercadorias de procedência estrangeira, objeto da pena de perdimento, serão alienadas ou terão outra destinação que lhes der o Ministro da Fazenda (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 28). Parágrafo único. No caso de produtos que exijam condições especiais de armazenamento, os produtos apreendidos, objeto de pena de perdimento aplicada em decisão administrativa, ainda quando pendente de apreciação judicial, inclusive as que estiverem à disposição da Justiça como corpo de delito, produto ou objeto do crime, poderão ser destinados para venda mediante licitação pública ou para entidades filantrópicas, científicas e educacionais, sem fins lucrativos (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 30, e § 1º, e Lei nº 7.431, de 17 de dezembro de 1985, art. 83). Art. 462. Os cigarros e outros derivados do tabaco, apreendidos por infração fiscal sujeita à pena de perdimento, serão destruídos após a formalização do procedimento administrativo-fiscal pertinente, antes mesmo do término do prazo de 20 dias para a apresentação de impugnação (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 27, § 1º, Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 14, e Lei nº 9.822, de 1999, art. 1º).

³⁷⁸ Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerá na pena de perdimento o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 87, RA, art. 513): I - quando o produto, sujeito ou não ao imposto, tiver sido introduzido clandestinamente no País, ou importado irregular ou fraudulentamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 87, inciso I); ou II - em relação a produto sujeito ao imposto, quando não houver sido registrada a declaração de importação no SISCOMEX, salvo se estiver dispensado do registro, ou quando estiver desacompanhado da Guia de Licitação, se em poder do estabelecimento importador ou licitante, ou de nota fiscal, se em poder de outros estabelecimentos ou pessoas, ou, ainda, quando estiver acompanhado de nota fiscal falsa (Lei nº 4.502, de 1964, art. 87, inciso II).

4.3.1. Fundamento constitucional

A pena de perdimento de bens apareceu pela primeira vez no ordenamento jurídico constitucional com a Constituição Federal de 1967, que previa expressamente no § 11 do artigo 150 que: “Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, nem de confisco. Quanto à pena de morte, fica ressalvada a legislação militar aplicável em caso de guerra externa. A lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de função pública”.

A Constituição Federal atual não possui nenhum dispositivo com redação semelhante à parte final do § 11 do artigo 150 da Constituição de 1967 – “a lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário” – no entanto, arrola que: “nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido” (art. 5º VLV); “a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: [...] b) perda de bens” (Art. 5º, XLVI). Confisco cautelar de bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins (§ único do art. 43) e indisponibilidade de bens e o ressarcimento ao erário (art. 37, § 4º).

Por não conter um dispositivo específico como o da Constituição anterior - “a lei disporá sobre o perdimento de bens por danos causados ao erário” -, duas posições se firmaram na doutrina e na jurisprudência: uma sobre a inconstitucionalidade de tal sanção na seara administrativa, vez que somente pode ser aplicada na esfera criminal e, restritivamente, na esfera administrativa, aos atos de improbidade; outra, de que os preceitos de natureza penal e de improbidade administrativa também se aplicam às infrações administrativas, desde que disciplinadas em lei.

A primeira posição é defendida por Hugo de Brito MACHADO³⁷⁹ ao lecionar que esta pena somente pode ser aplicada às infrações criminais: “a leitura dos incisos XXXVIII a LVIII demonstra claramente que todos esses dispositivos referem-se a questões próprias do Direito Penal e do Direito Processual Penal. Em alguns deles, é certo, existem normas que alcançam também processos administrativos – nos incisos LIII, LIV e LV, por exemplo. Mas a idéia de que existem essas normas que transcendem as questões penais não resulta simplesmente implícita. Ela está evidente, expressa, porque o contexto alberga idéia oposta. A matéria é tipicamente

³⁷⁹ A pena de Perdimento de Bens e a Insubsistência do Fato Gerador da Obrigação Tributária. Repertório de Jurisprudência IOB, n. 21/2007, pág. 850, 1/23683.

de Direito Penal e Processual Penal, de sorte que a presença de outras questões é claramente excepcional. E todos sabem que as exceções não devem ser ampliadas pelo interprete. As normas albergadas pelos incisos XLV e XLVI, como claramente se vê, são normas dirigidas as questões penais. Se admitirmos que as penas referidas no inciso XLVI possam ser aplicadas como sanções administrativas, teremos de admitir a prisão administrativa, o que é inteiramente inadmissível”. Reforça a sua posição citando doutrina de José Eduardo Soares de Melo no mesmo sentido, no entanto, não deixa de reconhecer que seu ponto de vista não tem prevalecido no direito positivo.

A segunda posição, pela aplicação da pena de perdimento de bens às infrações administrativas tributárias, doutrina Heleno Taveira TORRES³⁸⁰: “Como regra, a Constituição somente admitiu a pena de “perda de bens” como medida sancionatória autônoma, prevista em lei, seguindo a garantia do inciso XLVI do art. 5º. “A lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: [...] b) perda de bens”. Esta autorização é aplicável a qualquer instância, seja ela penal, civil ou administrativa, o que segue a exigência do princípio de legalidade em matéria de sanções, como já encontra em outros dispositivos, como o próprio inciso XXXIX, o qual prescreve: “Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem previa cominação legal”. O que o inciso XLVI faz é especificar as penas possíveis, cabendo ao legislador definir o seu emprego, caso a caso, segundo a modalidade de instância”.

4.3.2. Princípios obrigatórios

Mencionada penalidade deve ser aplicada com observância ao disposto no art. 5º, XLVI, “b”, da Constituição Federal, que protege o direito de propriedade, bem como o princípio do devido processo legal, visto que ninguém será privado dos seus bens, sem a oportunidade de exercer o legítimo direito de defesa, com todos os meios e recursos inerentes³⁸¹. Neste sentido é a Súmula 147 do Tribunal Federal de Recursos: “é indispensável à instauração do processo administrativo, a que alude o art. 27 do Decreto-lei n. 1.455, de 1976, para aplicação da pena de perdimento de mercadorias importadas, cujo prazo de permanência em recintos alfandegados tenha-se expirado”.

³⁸⁰ Pena de Perdimento de Bens e Sanções Interventivas em Matéria Tributária. Repertório de Jurisprudência IOB, n. 19/2007, pág. 770, 1/23582.

³⁸¹ Art. 455. O importador, antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria na hipótese a que se refere o inciso XIII do art. 35, poderá iniciar o respectivo despacho aduaneiro, mediante o cumprimento das formalidades exigidas e o pagamento dos tributos incidentes na importação, acrescidos dos juros e da multa de que tratam os art. 470 e art. 471, e das despesas decorrentes da permanência da mercadoria em recinto alfandegado (Lei nº 9.779, de 1999, art.18).

Desde que obedecidos os preceitos legais e o devido processo, não há que se falar em violação aos princípios constitucionais do direito de propriedade (art. 5º, inciso XIII) e o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, e de atividades econômicas (art. 5º, inciso XIII e 170, parágrafo único), quando do desapossamento dos bens com a aplicação da medida. Na sua imposição, devem ser observados os princípios da tipicidade, da proporcionalidade e da razoabilidade.

4.3.3. Considerações gerais da pena de perdimento

É pressuposto fundamental para a aplicação da pena de perdimento, que o ato praticado pelo infrator tenha causado “dano ao erário”, cujo ônus da prova fica a cargo do fisco.

O mero descumprimento de obrigação acessória, que não causa qualquer dano ao erário público, não pode ser subsídio para a imposição da penalidade de perdimento da mercadoria, vez que é passível de aplicação de pena de multa, em consonância com o princípio da proporcionalidade³⁸². A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já “firmou o entendimento de que se deve flexibilizar à pena de perdimento de bens, quando ausente o elemento danoso”³⁸³.

A aplicação da penalidade independe do infrator de ser ou não proprietário da mercadoria, contribuinte ou não do imposto. Em regra, é aplicada ao proprietário da mercadoria ou do bem, se não for conhecido ou identificado, considerar-se-á como tal o possuidor ou detentor. No entanto, antes de se decretar a perda de mercadoria de procedência estrangeira, encontrada em poder de terceiro, que não o importador, há de se perquirir de sua má-fé na aquisição, não sendo suficiente o fato de o alienante não demonstrar a regularidade da importação. Caracteriza-se boa-fé a aquisição de mercadoria importada em estabelecimento regular, mediante nota fiscal³⁸⁴.

A pena de perdimento não se aplica ao contêiner utilizado para a acomodação e transporte da mercadoria, visto ser simples acessório da carga transportada³⁸⁵. O abandono da carga por seu dono é fato sujeito a procedimento administrativo fiscal com vistas à aplicação da pena de perdimento da respectiva mercadoria, mas não induz à apreensão do

³⁸² AMS 96.03.076885-5 – TRF 3 – IOB 1/22419.

³⁸³ REsp nº 331548/PR, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 04/05/06).

³⁸⁴ A aquisição de mercadoria, embora estrangeira, de empresa do comércio de produtos importados, que fornece notas fiscais com todas as características de idoneidade da operação, gera presunção de boa-fé do adquirente, que só pode ser ilidida mediante prova em contrário, a cargo do fisco” (REsp 658.218/RS).

³⁸⁵ REsp nºs 526767/PR, 526760/PR e 526755/PR.

container que a embalou, uma vez que este tem existência concreta para atingir sua finalidade, conforme se depreende da análise conjunta da Lei nº 9.611/98, com o artigo 92, do Código Civil/02 e artigo 3º, da Lei nº 6.288/75³⁸⁶.

A pena de perdimento aplicada pode ser convertida, a requerimento do importador, antes de ocorrida a destinação, em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (Lei nº 9.779, de 1999, art.19). A entrega da mercadoria ao importador fica condicionada à comprovação do pagamento da multa e ao atendimento das normas de controle administrativo (Lei nº 9.779, de 1999, art.19, parágrafo único).

A pena de perdimento deve incidir apenas sobre o excedente não declarado, não havendo restrição legal ao desembaraço aduaneiro da mercadoria regularmente declarada na guia de importação³⁸⁷.

Não há de confundir pena de perdimento da mercadoria com a sua mera apreensão ou retenção pela fiscalização, como medida de segurança para a apuração da infração e imposição da sanção pertinente. A primeira é modalidade de sanção tributária administrativa que será aplicada ao infrator quando da conclusão do procedimento de fiscalização. As segundas são medidas de segurança que visam assegurar a instrução processual e a aplicação da legislação infracional.

As medidas de segurança de apreensão e retenção de mercadoria e bens não podem ser utilizadas como meio de execução administrativa para cobrança de tributos, vez que a Fazenda Pública possui meios próprios para a cobrança dos tributos, o que deve ser feito através do competente processo de execução fiscal, regido pela Lei n. 6.830/80.

Deve ser ainda ressaltado que se o bem ou a mercadoria é de importação proibida ou efetuada de forma a iludir, no todo ou em parte, o pagamento do tributo devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria, a conduta, além de caracterizar ilícito administrativo tributário, também tipifica os crimes de contrabando ou descaminho, previstos no artigo 334 do Código Penal.

O infrator, nessa situação, ficará sujeito a duas penas, uma de natureza administrativa e outra de natureza penal. A penalidade administrativa de perdimento vem sendo admitida pela jurisprudência, ao menos em regra, como sanção legitimamente prevista no ordenamento

³⁸⁶ REsp nº 526.767/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 19/09/05. (REsp 914700 / SP).

³⁸⁷ REsp 928354 / SP.

jurídico para as hipóteses de importação de bens proibidos ou sem pagamento dos tributos devidos. Tais condutas configuram, ao menos em tese, os crimes de contrabando ou descaminho, sendo também sancionadas no âmbito administrativo.

4.3.4. Perdimento do veículo transportador

O veículo, quando não considerado mercadoria, mas utilizado nas suas finalidades específicas de meio de transporte, também está sujeito à pena de perdimento, quando comprovado que o seu proprietário concorreu de alguma forma para o ilícito fiscal.

Pela legislação aduaneira, aplica-se a pena de perda do veículo nos seguintes casos: I - quando o veículo transportador estiver em situação ilegal, quanto às normas que o habilitem a exercer a navegação ou o transporte internacional correspondente à sua espécie; II - quando o veículo transportador efetuar operação de descarga de mercadoria estrangeira ou a carga de mercadoria nacional ou nacionalizada estiver fora do porto, aeroporto ou outro local para isso habilitado; III - quando a embarcação atracar a navio ou quando qualquer veículo, na zona primária, se colocar nas proximidades de outro, vindo um deles do exterior ou a eles destinado, de modo a tornar possível o transbordo de pessoa ou carga, sem observância das normas legais e regulamentares; IV - quando a embarcação navegar dentro do porto, sem trazer escrito, em tipo destacado e em local visível do casco, seu nome de registro; V - quando o veículo conduzir mercadoria sujeita à pena de perda, se pertencente ao responsável por infração punível com aquela sanção; VI - quando o veículo terrestre utilizado no trânsito de mercadoria estrangeira desviar-se de sua rota legal, sem motivo justificado (art. 104 do DL 37/66).

A lei Federal n. 10.833/03 também prevê a pena de perdimento ao veículo rodoviário transportador, de passageiro ou de carga, em viagem doméstica ou internacional que transportar mercadorias sujeitas à pena de perdimento, sem identificação do proprietário ou possuidor, ou ainda que identificado o proprietário ou possuidor, as características ou a quantidade dos volumes transportados evidenciarem tratar-se de mercadoria sujeita à referida pena.

Nessas hipóteses, o veículo será retido até o recolhimento da multa ou o deferimento do recurso interposto. A retenção será efetuada ainda que o infrator não seja o proprietário do veículo, cabendo a este adotar as ações necessárias contra o primeiro para se ressarcir dos prejuízos eventualmente incorridos. Decorrido o prazo de 45 (quarenta e cinco) dias da aplicação da

multa, ou da ciência do indeferimento do recurso, e não recolhida a multa prevista, o veículo será considerado abandonado, caracterizando dano ao Erário e ensejando a aplicação da pena de perdimento, observado o devido processo legal.

A pena de perdimento só deve ser aplicada ao veículo transportador quando concomitante houver: a) prova de que o proprietário do veículo apreendido concorreu de alguma forma para o ilícito fiscal; b) relação de proporcionalidade entre o valor do veículo e o das mercadorias apreendidas.

Para objetivar-se a relação de proporcionalidade entre o valor do veículo e o das mercadorias apreendidas, devem ser utilizados dois critérios. O primeiro diz respeito aos valores absolutos dos bens, que devem possuir uma grande diferença. O segundo importa na existência de circunstâncias que indiquem a reiteração da conduta ilícita e a decorrente diminuição entre os valores envolvidos, por força da frequência³⁸⁸.

Prevê o artigo 75, § 7º da Lei n. 10.833/03 que, enquanto não consumada a destinação do veículo, a pena de perdimento poderá ser relevada à vista de requerimento do interessado, desde que haja o recolhimento de 2 (duas) vezes o valor da multa aplicada.

Referida medida se mostra desproporcional, vez que o transportador está sujeito, inicialmente, a uma multa de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) e, se reincidente, com a utilização do mesmo veículo ou com modificações da estrutura ou das características do veículo, com a finalidade de efetuar o transporte de mercadorias ou permitir a sua ocultação, a multa é elevada para R\$ 30.000,00 (trinta mil reais). Assim, para que a pena de perdimento possa ser relevada, terá que pagar, se primário, R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), se reincidente, nas condições apontadas, o valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

5. Sanções não pecuniárias

Sanções não pecuniárias são também consideradas pela doutrina como sanções políticas, vez que não importam pagamento de determinada quantia em dinheiro para o Poder Público. São restrições administrativas, civis, comerciais e profissionais, impostas ao sujeito passivo pelo Poder Público, impedindo que pratique atos negociais. São desmembradas em várias modalidades, tais como apreensão e retenção de mercadoria e bens,

³⁸⁸ (TRF 4ª R – AC 2006.70.09.002461-1-PR – 2ª T – Rel. Des. Fed. Luciante Amaral Correia Munch – Dje 10.09.2009 – IOB 1/26014).

regime especial de fiscalização, restrição e cancelamento de inscrição cadastral, entre outras.

Não consideramos tais restrições como sanções administrativas indiretas ou políticas, vez que não objetivam punir ato contrário à legislação tributária, mas sim, preservar a Administração Tributária e, conseqüentemente, o bem público representado pela quantia devida à Fazenda Pública e pelos deveres instrumentais.

Referidas restrições, embora mantenham certa semelhança com a pena, em decorrência das limitações impostas, não caracterizam sanções tributárias, vez que objetivam precipuamente à prevenção, evitando que o Estado sofra ação dos infratores. São providências de caráter preventivo, fundadas na possibilidade do agente infringir a legislação tributária ou na probabilidade de vir novamente a delinquir.

A utilização do termo “sanção política”, se mostra inadequada para qualificar mencionadas medidas preventivas, vez que são previstas em leis e que, a princípio, guardam compatibilidade com o ordenamento constitucional. Não são impostas por ato de autoridade sem fundamento legal e constitucional.

Segundo Heleno Taveira TORRES: “Não adotamos a expressão “sanção política” para dizer das modalidades de sanções administrativas não-patrimoniais de caráter interventivo, por entendermos que aquelas somente serviriam para identificar sanções cujo procedimento de aplicação superasse limites constitucionais ou legais ou não fosse contemplada em lei prévia, o que não é o caso”.

Por impor restrições a direitos do sujeito passivo, referidas medidas devem observar o princípio da legalidade, somente mostrando possível a imposição daquelas que estiverem previstas em lei, visto que ninguém está obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II) e, é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (§ único do art. 170).

Especificamente com relação à medida de apreensão de bens e mercadorias, não pode ser utilizada como meio de cobrança do tributo devido. A retenção das mercadorias apreendidas somente deve ser efetuada pelo tempo necessário para que o agente fiscal possa identificar o sujeito passivo da obrigação tributária, relacionar aquelas sobre as quais incide a tributação e lavrar o auto de infração correspondente.

A apreensão de mercadorias decorrente da fiscalização e do poder de polícia da autoridade fazendária somente é legal até a lavratura do auto de infração, cumprida e esgotada a finalidade do referido procedimento, a mercadoria deve ser liberada³⁸⁹. Se a retenção se estender além do necessário à realização desses atos, caracterizado estará o abuso de poder e violada estará a Súmula n. 323 do Supremo Tribunal Federal: “é inadmissível a apreensão de mercadoria como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

O ato da fiscalização de condicionar a liberação ou a devolução dos bens ou das mercadorias, ainda que desacompanhada da respectiva nota fiscal, ao pagamento do tributo devido, com as penalidades cabíveis, se mostra ilegal e inconstitucional³⁹⁰, pois viola os princípios da livre circulação de bens e mercadorias, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, desta forma, deve a fiscalização fazendária somente lavrar o auto de infração e, após, liberar ou devolver as mercadorias ao responsável pelo transporte³⁹¹.

Segundo Roque Antonio CARRAZZA, “de fato, assim que lavrado o auto de infração e imposição de multa, a mercadoria há se ser imediatamente liberada. É que o ato de apreensão visa apenas assegurar a prova material da infração cometida. Por isso mesmo, deve subsistir somente enquanto estiver realizada a coleta dos elementos necessários á caracterização de eventual ilícito tributário. Em suma, é injurídica a retenção da mercadoria apreendida, para forçar o recolhimento do tributo ou da multa. Nesse sentido, diga-se de passagem, a Súmula 323, do Pretório Excelso e a jurisprudência unânime do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo”³⁹².

No entanto, referidas violações não ocorrem quando a retenção é efetivada somente para fins de comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário. Neste sentido decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIn 395, com voto condutor da Relatora Ministra Carmem Lúcia Antunes Rocha, ao declarar constitucional a norma paulista que determina

³⁸⁹ Tributário. Apreensão de mercadorias transportadas sem nota fiscal. Manutenção após lavratura de auto de infração. Ilegalidade (RMS 24838/SE).

³⁹⁰ “É ilegal a apreensão de mercadoria, ainda que desacompanhada da respectiva nota fiscal, após a lavratura do auto de infração e lançamento do tributo devido” (RMS 21489/SE, Min. João Otávio de Noronha).

³⁹¹ O aresto recorrido, no tocante à comprovação de que houve indevida retenção de mercadorias, como modo de compelir o contribuinte ao recolhimento do ICMS, decidiu que, verbis: “Além disso, diante da prova pré-constituída nos autos, sobressai certo que a apreensão ou retenção de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos constitui medida manifestamente vedada em nosso ordenamento, por implicar vulneração ao princípio constitucional do livre exercício de atividade econômica, na forma dos artigos 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal. (...)” (AgRg no REsp 861639 / MA).

³⁹² ICMS, pág. 444.

“para efeitos do inciso V, não se compreende na limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário”.

A ação questionava o teor da norma constitucional estadual sob o argumento de que a exceção criada estaria impondo sanção política com cerceamento à atividade profissional, quando permite a retenção de mercadorias pertencentes ao contribuinte, com violação direta do artigo 5º, inciso XIII, da Constituição Federal, que assegura o livre “exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”. A Ministra Relatora entendeu que a ilegalidade apontada é improcedente, pois a restrição imposta pela norma atacada decorre de pleno e legítimo poder de polícia da fiscalização tributária que, ao apreender mercadorias desacompanhadas da respectiva documentação legal, garante a aplicação de sanções previstas na atividade fiscal fazendária.

A declaração de inaptidão da inscrição do contribuinte junto à Fazenda Pública, em decorrência do não cumprimento do dever instrumental de atualização cadastral, não ofende os princípios da livre iniciativa profissional e de atividade econômica (arts. 5º, XIII e 170, § único), visto que os dispositivos constitucionais que dispõem sobre a matéria fazem referência expressa às disposições previstas na lei. São as leis federais, estaduais e municipais que preveem as situações em que poderá ser declarada inapta a inscrição das pessoas jurídicas. Aliás, em observância ao princípio da legalidade, os termos e as condições para a declaração da inaptidão da inscrição devem estar definidos em lei, cabendo, somente a autoridade competente, mediante ato normativo inferior, expedir instruções para a devida execução³⁹³.

O argumento de que a suspensão da inscrição ensejará a interrupção das atividades econômicas do contribuinte deve ser contraposto à possibilidade de execução de operações de porte que dificilmente serão rastreadas e recuperadas. No caso de importação, uma vez internalizadas ou colocadas no mercado, produzir-se-á um rombo nos cofres públicos se não houver o recolhimento de todos os tributos incidentes.

³⁹³ A previsão da declaração de inaptidão do registro no CNPJ da pessoa jurídica inexistente de fato ou que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operação de comércio exterior, contida na IN RFB n. 748/2007, apenas define os termos e condições do disposto no artigo 81 da Lei n. 9.430/1996.

Por outro lado, restrições não podem ser impostas ao cadastro do contribuinte, como forma coativa de cobrança de tributos, seja da pessoa jurídica ou de seus sócios. É inconstitucional a vinculação de deferimento de inscrição cadastral apenas às pessoas jurídicas em dia com suas obrigações tributárias, assim como a regularidade dos integrantes de seus quadros societários. A negativa do respectivo cadastro, sob tal assertiva, contraria o princípio da atividade econômica³⁹⁴.

Não é cabível a imposição de sanções administrativas indiretas como forma coativa de cobrança de tributos, enquanto não esgotadas as vias ordinárias, das quais deve se valer o Fisco para a obtenção do seu crédito. O Supremo Tribunal Federal editou as Súmulas 70, 323 e 547, com o objetivo de impedir que a autoridade administrativa, a pretexto de obrigar o contribuinte a cumprir suas obrigações tributárias, inviabilize a atividade por ele desenvolvida, em obediência ao princípio constitucional do livre exercício da atividade econômica³⁹⁵.

6. Correção monetária

A maioria da doutrina analisa o instituto da correção monetária em conjunto com as sanções tributárias, como se espécie destas fossem. Neste sentido, leciona Paulo de Barros CARVALHO, apesar de ressaltar que não é correto incluir entre as sanções que incidem pela falta de pagamento do tributo, em qualquer situação, a conhecida figura da correção monetária do débito³⁹⁶.

A correção monetária é produto do fenômeno da inflação, caracterizada pela contínua, persistente e generalizada expansão dos preços que gera, conseqüentemente, perda do poder aquisitivo da moeda e acarreta profundas e importantes distorções na ordem jurídica.

Segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim “o substrato da correção monetária consiste na atualização do valor da prestação, objeto de relação jurídica de caráter patrimonial, em virtude da perda de poder aquisitivo da moeda. Esse mecanismo de reavaliação do valor da moeda surgiu na Inglaterra no ano 1575, quando foi exarado ato pelo qual o Congresso Inglês corrigia as prestações devidas pelas Universidades de Winchester e Eaton, tomando como parâmetro a quantidade de dinheiro correspondente à cotação do melhor trigo e malte de Cambridge. O instituto ganhou maior

³⁹⁴ "REsp nº 529.311/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 13.10.2003. No mesmo sentido: REsp nº 411.949/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 14.08.2006. (REsp 760320 / RS).

³⁹⁵ Nesse sentido: RE 106.759/SP. Rel. Min. Oscar Corrêa, DJU 18.10.1985). (RMS 23116 / SE).

³⁹⁶ Curso de Direito Tributário, pág. 584.

dimensão ao ensejo da Segunda Grande Guerra, quando a economia alemã enfrentou uma hiperinflação, donde sobreveio legislação que adotou como medida de valor nos créditos hipotecários os preços do centeio, do trigo e carvão”³⁹⁷.

Para Paulo de Barros CARVALHO “a correção monetária não diz respeito à regra-matriz do imposto, não participa da incidência tributária, e não está jungida aos limites constitucionais da competência tributária. É, sim, instrumento de justiça e paz social que deve estar presente em qualquer relação obrigacional de cunho pecuniário, seja ela pública ou privada. A correção monetária nada acrescenta ao valor da obrigação principal, mas a ele incorpora as perdas sofridas, ao longo do tempo, em decorrência da espiral inflacionária. Revela um garantia de propriedade, na medida em que resguarda o direito patrimonial de verdadeiros atos confiscatórios gerados pela inflação”³⁹⁸.

Foi institucionalizada pela Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, que, no artigo 7º, previa a atualização monetária, em função das variações do poder aquisitivo da moeda nacional. Inicialmente, somente se aplicava aos créditos tributários, posteriormente, teve o seu campo de incidência estendido para todas as operações de natureza pública e privada.

Na área tributária, opera-se mediante a fixação de indexadores, tais como SELIC (federal), UFESP (estadual) e FMP (municipal), que tomam como base a inflação apurada num determinado período: semanal, quinzenal, mensal ou anual.

A fixação desses indexadores pelos Estados e pelos Municípios é plenamente constitucional, desde que os seus valores não excedam o índice federal apurado. Segundo o Supremo Tribunal Federal, “o que não se admite é a incidência de índice de atualização monetária que não represente efetivamente a variação do poder aquisitivo da moeda nacional, sob pena de constituir excesso de execução”³⁹⁹.

A sua aplicação não está submetida ao princípio da legalidade, vez que não é parte integrante da regra-matriz de incidência. Não caracteriza aumento de tributo, conforme expressamente dispõe o art. 97, § 2º do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo não constitui majoração de tributo. Desta forma, seu percentual para efeitos de incidência pode ser fixado

³⁹⁷ Dicionário Jurídico Tributário, pág. 26.

³⁹⁸ Curso de Direito Tributário, pág. 585.

³⁹⁹ RE-AgR 168602 / SP.

mediante decreto, desde que respeitado o índice definido para a inflação oficial⁴⁰⁰.

As sanções pecuniárias integram o conceito de crédito tributário, em seu sentido amplo (art. 113, § 3º do CTN), assim, sujeitam-se aos encargos financeiros da correção monetária. A sua correção é devida a partir do dia seguinte ao vencimento do crédito tributário, calculada proporcionalmente sobre valor fixado a título de multa⁴⁰¹.

Referido instituto não constitui espécie de sanção tributária, não visa penalizar o contribuinte da obrigação tributária principal, mas tão somente preservar o valor real do tributo a ser recolhido aos cofres públicos.

Por outro lado, também visa preservar o contribuinte permitindo a sua incidência sobre os créditos de indébito tributário, pois a restituição ou a compensação dos valores indevidamente recolhidos deve ser feita de forma mais completa possível e isso somente ocorrerá com a aplicação da correção monetária sobre os respectivos valores.

7. Juros de mora

Juros de mora são encargos financeiros acrescidos mensalmente ou *pro rata die* ao valor do principal, até o efetivo cumprimento da obrigação tributária, em percentual previamente definido na legislação tributária.

O recolhimento do crédito tributário no prazo fixado é dever legal do sujeito passivo, logo, não o fazendo ou fazendo-o de forma extemporânea, sujeita-se à incidência dos juros de mora, em decorrência da retenção indevida de recurso pertencente à Fazenda Pública.

O não cumprimento da obrigação tributária principal pelo sujeito passivo no prazo legal, com o devido recolhimento da quantia devida aos cofres públicos, proporciona consequências danosas ao Estado, que fica sem os recursos públicos e, conseqüentemente, terá que buscar tais recursos no mercado financeiro, com os ônus contratuais devidos. Em contrapartida, possibilita um enriquecimento indevido ao sujeito passivo, que aplica o valor do tributo devido no mercado financeiro, quando deveria repassá-lo

⁴⁰⁰ Súmula 160 do STJ – “é defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

⁴⁰¹ Súmula 45 do extinto Tribunal Federal Recursos: “as multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas á correção monetária”.

ao fisco. Os juros visam remunerar o sujeito ativo pela retenção indevida de valores que deveriam ter-lhes sido repassados.

Os juros de mora não se enquadram no conceito de penalidade imposta pelo descumprimento da legislação tributária, trata-se de remuneração de capital retido indevidamente, em face do não recolhimento do tributo no prazo legal. Os juros de mora objetivam compensar o credor pelo atraso no recolhimento do tributo, enquanto que a multa tem por finalidade punir o contribuinte omissor⁴⁰².

Independentemente de sua classificação ou função, as sanções possuem caráter penal, visto que impõem um ônus ao sujeito passivo pelo descumprimento da obrigação tributária, seja ela substancial ou formal. O objetivo das sanções tributárias não é o simples ressarcimento do dano, mas a imposição de uma consequência prejudicial para o infrator, de forma a desestimulá-lo da prática de atos ilícitos.

A função do ressarcimento do dano é alcançada pelos juros de mora, que remuneram o capital retido indevidamente e não pela pena, muitas vezes fixada em valores elevadíssimos. O fato de algumas sanções terem funções indenizatórias ou compensatórias, repressivas e educativas, não lhes retira a sua finalidade primordial que é penalizar o infrator pela prática da conduta ilícita.

Para Hector VILLEGAS, os juros diferem das sanções repressivas em decorrência da exclusiva função reparatória destas, quando, na realidade, os juros de mora visam restabelecer o equilíbrio perturbado pela violação, significando para o infrator, unicamente, a privação do que foi ilegitimamente obtido. Pode-se, inclusive, afirmar, que a indenização não implica necessariamente um prejuízo patrimonial, pois quem devolve o que obteve com sua ação ou omissão não fica, por isso, mais pobre do que antes⁴⁰³.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 1037452, por meio da Segunda Turma, firmou o entendimento de que juros moratórios, a partir do novo Código Civil, têm natureza indenizatória. Assim, por não constituir “pena”, no sentido jurídico do termo, subordinado fica ao regime jurídico do Direito Civil das Obrigações e não ao sistema jurídico repressivo do Direito Penal.

⁴⁰² Este não é o pensamento de Edmar Oliveira Andrade Filho, que entende que “os juros de mora, por sua vez, representa uma penalidade por ato ilícito em face do retardamento culposo do pagamento devido fora dos casos autorizados pelo ordenamento jurídico, isto é, eles são devidos como sanção por ato ilícito que causa dano ao credor (Infrações e Sanções Tributárias, pág. 135).

⁴⁰³ Hector Villegas. Direito Penal Tributário, pág. 219.

Mencionado encargo pode ser cobrado de forma cumulada com a multa moratória, por ser verba distinta e possuir diferente fundamento de validade⁴⁰⁴. Neste sentido é a Súmula 209 do extinto Tribunal Federal de Recursos: “nas execuções fiscais da Fazenda Nacional, é legítima a cobrança cumulativa de juros de mora e multa moratória”.

Outrossim, os juros não devem ser confundido com os denominados “recargos” da doutrina estrangeira, que tem como função penalizar o sujeito passivo pelo descumprimento da obrigação no prazo legal, caracterizado pela incidência de um determinado percentual, que vai aumentando de acordo com o transcurso do tempo. Priva o infrator não somente dos juros obtidos com a retenção indevida, mas também de algo “suplementar”, que recai sobre outros bens jurídicos⁴⁰⁵. Pelo algo a mais que representa em relação aos juros, caracteriza-se como uma penalidade e, como tal, deve ser considerado como uma sanção tributária, possuindo a mesma natureza da multa moratória.

O Código Tributário Nacional trata os juros de mora em diversos dispositivos, vejamos:

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

Em uma primeira observação do dispositivo legal, verifica-se que a sua incidência independe de indagação dos motivos que levaram o sujeito passivo ao não pagamento do tributo no prazo legal, se doloso ou culposo. Não se exige a indagação de imputabilidade ou não, da ocorrência de caso fortuito ou força maior ou qualquer outro motivo que possa justificar o descumprimento da obrigação tributária.

De acordo com Hugo de Brito MACHADO “a caracterização da mora, em Direito Tributário, é automática. Independe de interpelação do sujeito passivo. Não sendo integralmente pago até o vencimento, o crédito é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo da falta, sem prejuízo

⁴⁰⁴ É perfeitamente cabível a cumulação dos juros e multa moratória, tendo em vista que os dois institutos possuem natureza diversa (art. 161, CTN). (REsp 530.811/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 26/03/2007). A multa possui natureza punitiva e integra a obrigação tributária principal, assim, sujeita-se à incidência de juros de mora (TRF 4ª R – AC 2008.71.99.001730-0/RS – IOB 1/25722). É legítima a cobrança de juros de mora cumulada com multa fiscal moratória. Os juros de mora visam à compensação do credor pelo atraso no recolhimento do tributo, enquanto que a multa tem finalidade punitiva ao contribuinte omissor (REsp 836434 / SP).

⁴⁰⁵ Hector Villegas. Direito Penal Tributário, pág. 322.

das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas no CTN ou em lei tributária (CTN, art. 161)⁴⁰⁶.

Em segundo lugar, a incidência dos juros de mora não é excluída pela imposição das sanções pecuniárias ou de outras medidas de garantia. Quando for o caso, incidem simultaneamente, em conjunto sobre um mesmo fato, mas por fundamentos legais diferentes. Tais incidências distintas comprovam a diferença dos institutos; juros não se confundem com as multas, principalmente, as de mora.

Por não se confundir com penalidade, o dever do sujeito passivo em remunerar o fisco pelo atraso no cumprimento da obrigação, persiste ainda que presentes as causas excludentes de antijuridicidade, culpabilidade e punibilidade.

Os juros são exigidos na tentativa frustrada de pagamento mediante consignação, com o julgamento da improcedência da ação no todo ou em parte. A cobrança do crédito é acrescida de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis (art. 164, § 2º, do CTN).

O crédito tributário não pago no prazo fixado, passa a constituir Dívida Ativa, depois de regulamente inscrito na repartição administrativa competente, que exige, entre outros requisitos, a indicação obrigatória da quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos (art. 202, II, do CTN). A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. A fluência de juros de mora não exclui a liquidez do crédito (art. 204 c/c § único do art. 201, ambos do CTN). Será também exigido de todos os participantes de ato praticado sem a prova da quitação de tributos, quando indispensável para evitar a caducidade de direito (art. 207 do CTN), bem como do funcionário que expedir certidão negativa com dolo ou fraude e que contenha erro contra a Fazenda Pública (art. 208 do CTN).

Quanto ao percentual, o artigo 161, § 1º do CTN, estipula que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês. Entretanto, as diversas leis tributárias estabelecem percentuais próprios, como é o caso da Lei 9.250/95 que fixa a taxa SELIC para os tributos federais, com fato gerador⁴⁰⁷ ocorrido a partir

⁴⁰⁶ Curso de Direito Tributário, pág. 223.

⁴⁰⁷ Juros de Mora – RIPI - Art. 471. Sobre os débitos do imposto, a que se refere o art. 469, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, incidirão juros de mora calculados à taxa referencial do SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o último dia do mês anterior ao do recolhimento e de um por cento no mês de recolhimento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 3º, e Lei nº 10.522, de 19 de julho de

de 01 de janeiro de 1997. A aplicação dos juros *in casu* afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária, a partir de sua incidência, uma vez que já se encontra considerada nos cálculos fixadores da referida taxa⁴⁰⁸.

Para os tributos estaduais e municipais, devem ser observadas as respectivas legislações⁴⁰⁹. Se omissas quanto ao percentual, aplica-se a taxa de 1% (um por cento) ao mês, fixada pelo CTN que, para essa matéria, funciona como norma geral tributária.

10.1. Hipóteses de não incidência dos juros de mora

A incidência dos juros de mora fica excluída durante a pendência de consulta formulada pelo devedor, dentro do prazo legal, para o pagamento do crédito tributário (art. 161, § 2º, do CTN), visto que, neste caso, não existe mora por parte do sujeito passivo, que aguarda uma solução da dúvida pela autoridade administrativa. Segundo José Eduardo Soares de MELO, “para que não incidam juros, é necessário que se trate de consulta escrita, e que atenda às exigências legais. Caso a resposta disponha sobre o cumprimento de obrigação tributária, o contribuinte poderá recolher o tributo, sem o acréscimo de juros”⁴¹⁰.

Não incide quando o contribuinte deixa de recolher o tributo devido no prazo legal em observância às normas complementares expedidas pela autoridade administrativa (art. 100, parágrafo único do CTN). Por razão lógica, a mora não pode ser imputada ao sujeito passivo que, seguindo orientações legais do próprio fisco, deixa de recolher o tributo no prazo fixado.

Também não incidem os juros de mora durante o período de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas hipóteses arroladas no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Suspensa a exigibilidade do

2002, art.30). Parágrafo único. O imposto não recolhido no vencimento será acrescido de juros de mora de que trata este artigo, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis (Lei nº 5.172, de 1966, art. 161).

⁴⁰⁸ AgRg no REsp 749.217/SP – Rel. Min. José Delgado; j. 28/6/2005; v.u.

⁴⁰⁹ “É legítima a utilização da taxa Selic como índice de correção monetária e juros de mora dos débitos do contribuinte para com a Fazenda Pública, não só na esfera federal (Lei 9.250/1995), como também no âmbito dos tributos estaduais, contanto que haja lei local autorizando sua incidência. 2. A Lei paulista 10.175/98 autoriza a adoção da taxa Selic. 3. Decisão agravada em sintonia com jurisprudência da Primeira Seção, ratificada por ocasião do julgamento do Recurso Especial Repetitivo 1.111.189/SP (art. 543-C do CPC). 4. Agravo regimental não provido”. (AgRg no Ag 009380/SP – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2007/0293778-6).

⁴¹⁰ Curso de Direito Tributário, pág. 220.

crédito tributário, não há que se falar em mora, assim, a fluência dos juros somente ocorrerá quando a condição de suspensão não mais vigorar⁴¹¹.

Por último, cabe ressaltar que a denúncia espontânea não elimina a incidência dos juros de mora, alcança somente as multas. O artigo 138 do Código Tributário Nacional exige, como requisito para a exclusão da responsabilidade, o pagamento do tributo devido e dos juros de mora⁴¹².

10.2. Restituição ou compensação

O pagamento do tributo de forma indevida, total ou parcialmente, dá lugar à restituição ou à compensação, na mesma proporção dos valores correspondentes aos juros de mora (art. 167 do CTN). Atualmente, na esfera federal, a restituição ou compensação é calculada com base na taxa SELIC, fixada pela Lei 9.250/95, que incide a partir da data do pagamento indevido. Não se aplica a referida taxa SELIC quando na sentença já tiverem sido estipulados juros de mora e correção monetária, sob pena de ofensa à coisa julgada⁴¹³.

Nos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inexistindo lei específica dispendo sobre a taxa SELIC, aplica-se o percentual de 1% (um por cento) estabelecido no art. 161, § 1º do CTN, que incide somente a partir do trânsito em julgado do processo de conhecimento, conforme Súmula 188 do Superior Tribunal de Justiça: “os juros moratórios, na repetição de indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”.

⁴¹¹ 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, e m outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

⁴¹² Art. 138 – A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

⁴¹³ “Esta Corte já se pronunciou no sentido de não ser possível a inclusão da Selic para o cálculo do indébito tributário, quando na sentença já tiverem sido estipulados juros de mora e correção monetária, sob pena de ofensa à coisa julgada. Tal entendimento se firmou partindo da premissa de que a decisão transitada em julgado havia sido proferida após a vigência da Lei n. 9.250/95. Precedentes: EREsp 797.084/DF, desta Relatoria, Primeira Seção, DJe de 6.10.2008; AgRg no Ag 682.176/DF, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 19.9.2005. 2. Agravo regimental não provido”. (AgRg no Ag 1108711/SP – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2008/0234475-9).

CAPÍTULO VIII

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE TRIBUTÁRIA

1. Punibilidade Tributária

A prática de um fato definido na lei como infração fiscal traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da sanção que lhe é cominada na norma sancionatória tributária. Com a prática da infração tributária, o direito de punir sai do plano abstrato para o concreto. O *jus puniendi*, antes em estado potencial, torna-se efetivo. Neste momento surge para o Estado a possibilidade de poder aplicar a *sanctio júris* ao culpado⁴¹⁴.

É certo que quando alguém pratica determinada infração tributária, o Estado sofre com esse tipo de comportamento, devendo, outrossim, punir o infrator, para que este não volte a delinquir (efeito preventivo especial da sanção), bem como para que os demais contribuintes não o tomem como exemplo (efeito preventivo geral da pena) e venham também a praticar infrações em virtude da sensação de impunidade que gera quando alguém, mesmo tendo transgredido a lei tributária editada formalmente pelo Estado, não sofre qualquer reprimenda⁴¹⁵.

A pena, como sanção específica do direito tributário sancionador, ou a possibilidade de sua aplicação, não pode ser elemento constitutivo, isto é, estar dentro do conceito de infração tributária. Ao contrário, pressupõe a existência de uma infração já aperfeiçoada. É consequência da infração.

De acordo com Francisco de Assis TOLEDO, quando se fala em elemento ou em nota essencial de um conceito, está-se referindo a um *quid* sem o qual esse conceito se desfaz, ou não se aperfeiçoa. Ora, em relação ao conceito analítico de infração tributária, isso ocorre com a tipicidade (ação típica) e com a antijuridicidade. O mesmo não acontece com a punibilidade, pois a exclusão desta não suprime a idéia da infração já perfeita, como ocorre, por exemplo, quando falta uma condição objetiva de punibilidade. Nesta hipótese, o fato torna-se impunível, apesar da existência de uma infração anteriormente consumada⁴¹⁶.

⁴¹⁴ Fernando da Costa Tourinho Filho. Processo Penal. Volume 1, pág. 510.

⁴¹⁵ Rogério Greco. Curso de Direito Penal, pág. 779.

⁴¹⁶ Princípios Básicos de Direito Penal, pág. 81

Para Damásio E. de JESUS: “A punibilidade é consequência jurídica da prática do delito. Por trata-se de efeito jurídico e não de elemento ou requisito do crime, sua ausência, salvo as exceções da anistia e da *abolitio criminis*, não apaga a infração penal”⁴¹⁷.

Em conclusão, a punibilidade não é elemento ou requisito que integra a infração, é apenas uma consequência jurídica, devendo ser aplicada a sanção quando se verificar que houve a infração e a conduta do agente é culpável (culpabilidade). Trata-se de possibilidade jurídica de imposição da sanção tributária.

2. Extinção da punibilidade

O Estado, em situações previstas expressamente nos diplomas legais, pode abrir mão ou mesmo perder esse direito de punir. Mesmo que, em tese, tenha ocorrido a infração tributária, por questões de política tributária, o Estado pode, em algumas situações por ele previstas expressamente, entender por bem não fazer valer o seu *ius puniendi*, razão pela qual haverá aquilo que se denomina de extinção da punibilidade⁴¹⁸.

Extinção da “punibilidade” é o desaparecimento do direito subjetivo de punir do Estado, o *jus puniendi*. Se, por acaso, já houver multa aplicada, então o que se extingue é o *jus punitiois*, isto, é, desaparece o título infracional executório. A infração existe, mas há obstáculos que impedem o Estado de aplicar a sanção ou executar a penalidade aplicada.

3. Causas de extinção da punibilidade

As sanções tributárias decorrem de imperativo legal, ou seja, não possuem natureza convencional, razão pela qual as partes envolvidas nessa relação jurídica não podem afastar ou modificar o seu modo de incidência. Assim, a sanção regularmente constituída somente se modifica ou se extingue nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode ser dispensada, sob pena de responsabilidade funcional.

Existem causas que acontecem antes da aplicação da sanção tributária e extinguem a punibilidade, o direito de punir, como a decadência e o julgamento irreformável do recurso administrativo que cancela a autuação fiscal. Outras que ocorrem após a aplicação da sanção fiscal, afetam a pretensão executória, hipóteses arroladas pelo Código Tributário Nacional como causa de exclusão do crédito tributário (sentido lato), mas

⁴¹⁷ Prescrição Penal, pág. 3.

⁴¹⁸ Rogério Greco. Curso de Direito Penal, pág. 779.

que, juridicamente, caracterizam hipóteses extintivas de punibilidade. Diferem nos efeitos secundários da sanção: quando há perda da pretensão punitiva, ainda não se aplicou a pena ou, se já aplicada, esta é destituída e não pode ser executada.

O Código Tributário Nacional não arrola em um dispositivo específico, como faz o Código Penal, as causas que extinguem a punibilidade tributária. Somente estipula no artigo 97, VI, que compete à lei estabelecer as hipóteses de extinção da penalidade.

Entretanto, analisando as suas disposições, encontramos no artigo 106, as seguintes causas: a) retroatividade da lei interpretativa; b) retroatividade da lei que deixe de definir o fato como infracional; c) retroatividade da lei que deixe de tratar o fato como antijurídico. No artigo 138 a denúncia espontânea. No artigo 156, que arrola as hipóteses de extinção do crédito tributário (sentido lato), algumas se caracterizam como hipóteses de extinção da punibilidade, tais como prescrição e a decadência, a decisão administrativa irreformável e a decisão judicial passada em julgado. As demais: pagamento, compensação, transação, remissão, conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, a consignação em pagamento e a dação em pagamento, constituem causas de cumprimento da obrigação sancionatória, com o adimplemento da penalidade aplicada. Por último, no artigo 175, a anistia.

Em resumo, encontramos no Código Tributário Nacional as seguintes causas de extinção da punibilidade, de acordo com a ordem dos dispositivos: a) retroatividade da lei interpretativa; b) retroatividade da lei que deixe de definir o fato como infracional; c) retroatividade da lei que deixe de tratar o fato como antijurídico; d) denúncia espontânea; e) decadência; f) prescrição; g) decisão administrativa irreformável; h) decisão judicial passada em julgado e i) anistia.

3.1. Retroatividade da lei interpretativa

Lei interpretativa é norma que visa esclarecer o significado de outra norma ou limitar o âmbito de sua aplicação, por exemplo, as que definem funcionário público para efeitos penais e de improbidade administrativa (art. 327 do CP e art. 2º, da Lei 8.429/92). A interpretação efetuada por outra lei, com a finalidade de esclarecer o significado e o conteúdo de determinado instituto, è denominada, na doutrina, como interpretação autêntica.

Não concordamos com o entendimento de que a retroatividade é efeito natural da norma interpretativa, visto que não acrescenta nenhum fato novo ao comando normativo, simplesmente busca estabelecer o verdadeiro sentido e o conteúdo almejado pelo legislador ao editar a norma. Não é sua função interpretar outra lei, tal função é de competência dos aplicadores do direito, seja administrativamente ou judicialmente, quando da apreciação do caso concreto.

Para Roque Antonio CARRAZZA, “no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. Ou, por outra: a uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei limita-se a criar o direito objetivo, inovando inauguralmente a ordem jurídica. A tarefa de interpretar leis é cometida aos seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica a lei aos casos concretos submetidos a sua apreciação, definitivamente e com força institucional. Ademais, há uma barreira constitucional à edição de lei interpretativas. Essa barreira está implicitamente contida no princípio da separação dos Poderes. Em função dele, não é dado ao Legislativo estabelecer critérios de interpretação e aplicação das leis para o Executivo e para o Judiciário”⁴¹⁹.

Não obstante, dispõe o art. 106, I, do Código Tributário Nacional sobre a possibilidade da sua aplicação retroativa, excluindo a aplicação de qualquer penalidade prevista no dispositivo interpretado. O comando final é uma decorrência lógica do ordenamento jurídico, que exige leis com preceitos claros e objetivos, no entanto, em decorrência da sua elaboração ser obra de políticos quase sempre não afeitos à linguagem jurídica, por vezes se revelam confusas, imperfeitas e ambíguas. Desta forma, não se mostra razoável punir alguém em função da própria obscuridade da norma.

Sacha Calmon Navarro COELHO doutrina que “mesmo quando a lei interpretativa confirma o entendimento do Fisco e, portanto, confirma a infração praticada pelo contribuinte ao dispositivo da lei interpretada, ainda assim a penalidade é excluída. Alfim, se o próprio legislativo viu-se obrigado a esclarecer o seu entendimento por reconhecer imprecisão nele, teria o contribuinte uma clarividência que o fator da norma demonstrou não ter?”⁴²⁰.

A obscuridade do conteúdo e alcance da norma infracional, que foi objeto de norma superveniente interpretativa, retira o caráter antijurídico da conduta praticada pelo sujeito passivo e, conseqüentemente, extingue a punibilidade tributária, quer seja com relação à possibilidade de sua

⁴¹⁹ Vigência e aplicação das leis tributárias. Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, pág. 116.

⁴²⁰ Curso de Direito Tributário Brasileiro, pág. 683.

imposição, quer seja quanto à pretensão executória de eventual penalidade aplicada.

3.2. Retroatividade da lei que deixe de definir o ato ou o fato como infração.

No Direito Penal, referida hipótese denomina-se *abolitio criminis* e se verifica quando a lei nova não incrimina mais o fato que antes era considerado como ilícito penal. Possui previsão expressa no “caput” do artigo 2º do Código Penal, ao dispor que “ninguém poderá ser punido por fato que a lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória”.

Da mesma forma, nos termos do disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, a lei nova que deixa de definir determinado ato ou fato como infração tributária, extingue a punibilidade e, por ser benéfica ao infrator, terá efeitos retroativos, impedindo a imposição da sanção tributária.

Comentando a lei penal, leciona Julio Fabbrine MIRABETE, que trata nesse dispositivo da aplicação do princípio da retroatividade da lei mais benigna. “A nova lei, que se presume ser mais perfeita que a anterior, demonstrando não haver mais, por parte do Estado, interesse na punição do autor de determinado fato, retroage para alcançá-lo. Assim, se uma lei nova não mais considerar como crimes fatos como adultério, o aborto e a sedução, não poderão ser responsabilizado penalmente os respectivos autores ainda que os tenham praticado durante a vigência da lei atual”⁴²¹.

Para Aliomar BALEEIRO “é o caso de a lei nova já não definir como infração fiscal determinado ato positivo ou negativo. A inspiração é a mesma do art. 153, § 16, da CF e art. 2º, parágrafo único do Código Penal. Não há condições: desaparecida a infração no texto novo, apaga-se o passado”⁴²².

Com a retirada da conduta da tipificação infracional até então punida pelo Direito, o Estado abre mão do seu *ius puniendi* e, por conseguinte, declara a extinção da punibilidade sobre todos os fatos ocorridos anteriormente à edição da lei nova.

⁴²¹ Manual de Direito Penal, pág. 60.

⁴²² Direito Tributário Brasileiro, pág. 671.

A extinção da punibilidade pode ocorrer tanto na fase administrativa de formalização do auto de infração, como na fase judicial da execução fiscal. Na fase administrativa, a infração não será apurada e a sanção não será aplicada. Se devidamente aplicada, a extinção da punibilidade será declarada pela autoridade administrativa. Na fase da execução fiscal, a ação será extinta total ou parcialmente, por falta de interesse processual, nos termos do art. 267 do Código de Processo Civil⁴²³.

Diferentemente do dispositivo penal, que permite a retroatividade inclusive para os fatos definitivamente julgados, a norma tributária dispõe que a retroatividade somente se aplica ao ato não definitivamente julgado. Referida disposição deve ser entendida como coisa julgada judicial e não administrativa, em função do princípio da não exclusão da apreciação da lide pelo Poder Judiciário. Desta forma, mesmo que esgotadas todas as instâncias administrativas, pode o contribuinte, junto ao Poder Judiciário, requerer a aplicação da norma mais benéfica.

3.3. Retroatividade da lei que deixe de tratar o ato como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Trata-se de hipótese de exclusão da antijuricidade de ato praticado pelo contribuinte. Antijuricidade é a contradição entre uma conduta e o ordenamento jurídico, é um juízo de desvalor que recai sobre a conduta típica, no sentido de que assim o considera o ordenamento jurídico. Conduta compreende todo e qualquer comportamento humano, decorrente de ação ou omissão que provoca um resultado danoso a ordem jurídica ou a coloca em perigo, por isso, é vedada pelas leis tributárias.

Deixando a norma tributária de considerar o ato praticado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, não há que se falar em conduta antijurídica, sujeita à sanção tributária, de forma que, com a aplicação retroativa da nova lei, o direito de punir do Estado deixa de existir.

Na Itália, a lei geral sobre sanção administrativa tributária dispõe que “salvo diversa previsione di legge, nessuno puo’ essere assoggettato a sanzioni per um fato che, secondo uma legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione e’ gia’ stata irrogata com provvedimento definitivo il debito resíduo si estingue, ma non e’ ammessa ripetizione di quanto pagato” (art. 3º, § 2º do DL 472/97).

⁴²³ Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito: ... VI – quando não concorrer qualquer das condições da ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual.

A norma legal, que prevê a presente hipótese de exclusão da punibilidade, impõe duas restrições à sua aplicação: a) que as infrações não tenham sido fraudulentas e b) não tenha implicado em falta de pagamento de tributos. Conforme ressalta Sacha Calmon Navarro COELHO “o conectivo “e” em lugar da alternativa “ou” demonstra que as exceções impeditivas da retroatividade benigna são cumulativas. É necessário que o ato de fazer ou não-fazer não esteja a serviço da fraude como a meta optata de elidir o pagamento do tributo. Assim, somente se aplica nos casos de fraude de tipo nota fria, falsidade de documento fiscal, declaração maliciosamente falsa com proveito financeiro. O Fisco, em casos que tais, terá de provar o dolo, e não apenas alegar que os atos praticados ou omitidos pelos contribuintes não merecem as benesses da lei nova benigna em processo de retroação porque foram intencionalmente feitos de má-fé para elidir o tributo, no todo ou em parte”⁴²⁴.

A princípio, mencionada hipótese de extinção da punibilidade aparenta ser redundante em relação à hipótese anterior. Segundo Hugo de Brito MACHADO, tanto faz se a conduta não mais é tida como infração ou se a conduta não mais se opõe a qualquer exigência de ação ou omissão⁴²⁵, no entanto, cabe ressaltar que a hipótese anterior é mais abrangente e não possui qualquer limitação em sua aplicação. Desta forma, na dúvida quanto à aplicação da norma, deve prevalecer a da letra “a” em decorrência do art. 112 do CTN que manda aplicar a norma mais favorável (*in dubio pro reo*).

3.4. Denúncia espontânea

Instituto previsto a favor do contribuinte, como forma de incentivá-lo a denunciar situações consideradas ilícitas e, conseqüentemente, tipificadas como infrações tributárias e sujeitas às sanções previstas. Visa estimulá-lo a regularizar sua situação perante o Fisco, beneficiando aquele que, espontaneamente, denuncia e paga o débito tributário, cuja existência era desconhecida das autoridades fazendárias.

Segundo Leandro PAULSEN “o objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa demais estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias,

⁴²⁴ Curso de Direito Tributário Brasileiro, págs. 683/683.

⁴²⁵ Curso de Direito Tributário, pág. 71.

seja tempestivamente, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e o cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema, não se podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência⁴²⁶.

A denúncia espontânea é um instituto semelhante ao arrependimento posterior do direito penal (art. 16 do CP), que estabelece uma “ponte de ouro” ao criminoso que repara o dano causado ou restitua a coisa, por ato voluntário, antes do recebimento da denúncia e, assim, terá uma redução da pena. No direito tributário, o benefício é maior, vez que a denúncia espontânea exclui a responsabilidade e, conseqüentemente, a penalidade pelo ato praticado e confessado.

Está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação: “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”.

No Direito Español, mencionado instituto assim está previsto: “los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas” (art. 179, § 3º da Ley 58/2003).

A denúncia espontânea não se confunde com a confissão de dívida e o conseqüente pedido de parcelamento⁴²⁷. Parcelamento é o desmembramento de obrigação que somente será quitada quando satisfeita integralmente, o que não se confunde com o pagamento, que refere-se à satisfação imediata e integral do débito, visto que não há a presunção de que pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas⁴²⁸.

Assim, confessada a dívida e solicitado o pedido de parcelamento, deve o contribuinte ou o responsável arcar com o ônus da multa moratória. Tal entendimento foi ratificado pela Lei Complementar n. 104/00, que acrescentou no art. 151 do Código Tributário Nacional, o parcelamento

⁴²⁶ Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da doutrina e da jurisprudência, págs. 1055/1056.

⁴²⁷ Súmula 208 do TRF – “A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”.

⁴²⁸ 1. A primeira Seção consolidou o entendimento de que a confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura o instituto da denúncia espontânea, a autorizar a exclusão da multa moratória. (STJ – 1ª Seção; ED em REsp n. 345.788-PR; Rel. Min. João Otávio de Noronha; j. 9/6/2004).

como forma de suspensão de exigência do crédito tributário (inciso VI) e ressaltou no artigo 155-A, § 1º, que o parcelamento, salvo disposição de lei em contrário, não exclui a incidência de juros e multas⁴²⁹.

Márcio Severo MARQUES não pensa desta forma, para ele “a interpretação literal deste novo comando normativo pode levar à conclusão de que, por força da nova previsão legal, a denúncia espontânea não seria mais aplicável aos casos de parcelamento. Esta é realmente uma interpretação possível. Mas não nos parece tão consistente. É que para que a lei – a que prevê o parcelamento – possa dispor em sentido contrário à aplicação de multa, é preciso primeiro que haja uma lei dispendo sobre a aplicação dela (a multa). E havendo lei dispendo sobre a exigência da multa, ela deve ser aplicada a todos os casos por ela previstos, inclusive os de parcelamento, exceto na hipótese de denúncia espontânea da infração, justamente por força do artigo 138 do CTN, que não admite disposição de lei em sentido contrário”⁴³⁰.

Para que possa surtir efeitos e, conseqüentemente, excluir a responsabilidade tributária pelas irregularidades cometidas, deve ser efetuada de forma voluntária e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, por parte da Fazenda Pública, uma vez que o parágrafo único do artigo 138 dispõe que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração⁴³¹.

Para a exclusão da responsabilidade através da denúncia espontânea, basta que o ato seja voluntário, ainda que não tenha sido espontâneo, o que pressupõe livre vontade, sem causa exterior aparente, sem artifício, natural. O que importa é a prática do ato, independentemente da intenção do agente. Assim, a responsabilidade será excluída mesmo que o agente tenha efetuado a denúncia com receio da fiscalização, em virtude de conselho de amigos, prévio conhecimento do início da fiscalização etc.

⁴²⁹ “É irrelevante, para fins de aplicação da multa moratória, se o parcelamento do débito tributário foi concedido antes ou depois da vigência da Lei Complementar n. 104/2001, uma vez que esta somente veio confirmar o entendimento anteriormente consolidado quanto à não-caracterização da denúncia espontânea, e conseqüente impossibilidade de exclusão da referida penalidade, nos casos em que o contribuinte confessa a dívida e requer o seu parcelamento” (AgRg no REsp. 611.304/GO – Min. Denise Arruda – DJU 1 25.10.04, p. 239).

⁴³⁰ Sanções Administrativas Tributárias. Coord. Hugo de Brito Machado. Denúncia Espontânea da Infração e o artigo 138 do CTN, pág. 337.

⁴³¹ Considera-se iniciada a ação fiscal por um dos seguintes meios: a) com a lavratura de termo de início de fiscalização ou verificação; b) com a prática, pela Administração, de qualquer ato tendente à apuração do crédito tributário ou do cumprimento dos deveres instrumentais, cientificando o contribuinte.

A denúncia deve ser efetuada antes de qualquer procedimento do fisco em relação ao fato, desta forma, é de fundamental importância o estabelecimento do marco inicial da fiscalização, com a colocação na notificação, do dia e da hora do início dos trabalhos, de preferência, os minutos e os segundos, uma vez que nesses intervalos, o contribuinte pode se antecipar e atravessar a “ponte de ouro” para se eximir da imputação das penalidades. Como também é importante a fixação da matéria a ser fiscalizada, permitindo, assim, a denúncia com relação a outros fatos da atividade do contribuinte.

Para Marcelo Viana SALOMÃO “só impede a caracterização da espontaneidade a cientificação escrita ao contribuinte fiscalizado, contendo esta, obrigatoriamente, o tributo e o período fiscalizado, bem como o prazo máximo para a conclusão da fiscalização. A ausência de qualquer destes requisitos em um termo de início de fiscalização, a nosso sentir, não impede a caracterização da espontaneidade”⁴³².

A denúncia espontânea de infração, salvo disposição de lei em contrário, não é ato solene, caracteriza-se através de qualquer ato praticado pelo sujeito passivo, desde que possibilite à autoridade administrativa ciência do ato, visando comunicar e regularizar o ocorrido. No entanto, nada impede que a legislação de cada ente tributante estabeleça procedimentos específicos para a sua concretização, tornando-a ato solene, cujos requisitos devem ser obedecidos, como forma de caracterizar a intenção do sujeito passivo de se redimir do ato ilícito praticado.

A responsabilidade somente é excluída pela denúncia espontânea da infração se acompanhada do pagamento do tributo, quando devido, com os respectivos acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Assim, não basta a mera comunicação ao fisco da irregularidade ou da falta praticada, necessário se faz que, concomitantemente, efetue o sujeito passivo o pagamento⁴³³ ou o depósito do tributo devido⁴³⁴.

⁴³² Sanções Administrativas Tributárias. Coord. Hugo de Brito Machado. Denúncia Espontânea da Infração, pág. 567.

⁴³³ Nos tributos declarados e constituídos pelo próprio contribuinte, não há denúncia espontânea quando ausente o pagamento do valor integral do crédito (AgRg no AgRg no Ag 1048347 / RS).

⁴³⁴ Não há configuração de denúncia espontânea nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que há exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário. Seguindo esse entendimento, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) negou em agravo (tipo de recurso) interposto pela Petróleo Sabbá S/A contra a Fazenda Nacional. A empresa recorreu ao STJ após ter seu pedido de afastamento da multa de mora incidente sobre o recolhimento do imposto de renda sobre pessoa jurídica (IRPJ), efetuado mediante denúncia espontânea, negado por decisão monocrática. Em sua defesa, a empresa argumentou a possibilidade da configuração da denúncia espontânea mesmo nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sendo que não se trata de tributo declarado e não pago, devendo-se atentar para o fato de que não houve prévia declaração

Desta forma, na obrigação principal, ao fazer a denúncia, deve o contribuinte ou o responsável, pagar o tributo que entenda devido ou depositar o valor arbitrado pela autoridade administrativa, acrescido de correção monetária e juros de mora. Nos deveres instrumentais e formais praticados em função da obrigação principal, em regra, não existe tributo devido, conseqüentemente, para a sua caracterização, basta a mera comunicação da irregularidade ou da falta praticada ao fisco.

A jurisprudência ainda se mostra vacilante quanto ao alcance da denúncia espontânea, se ela abrange a multa moratória ou se restringe a multa punitiva. Interpretando literalmente a redação do artigo 138, extrai-se que o dispositivo legal exclui a incidência das duas multas (punitiva e moratória), vez que somente requer pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

O dispositivo legal não menciona o tipo de responsabilidade que se está excluindo, quer seja em relação ao mero atraso do pagamento do tributo (multa de mora), quer seja a falta intencional do pagamento do tributo (multa punitiva), quer seja o descumprimento dos deveres instrumentais (multa punitiva). Desta forma, onde legislador não distingue, não cabe o interprete distinguir, segundo cediço princípio de hermenêutica.

Argumenta-se, ainda, que não existe diferença entre multa punitiva e moratória, ambas são penalidades impostas ao sujeito passivo. “A regra do artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea”⁴³⁵. Por último, as normas sancionatórias devem ser interpretadas de forma favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN).

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que: “Em função da espontaneidade e o desejo de regularizar a situação fiscal, o contribuinte fica isento da multa punitiva, no entanto, permanece com o ônus da multa de moratória, uma vez que a denuncia espontânea não foi prevista com o objetivo de favorecer o contribuinte no caso de atraso no pagamento do tributo”⁴³⁶. Além do mais, a exclusão da multa moratória

do valor pago em atraso. Ao analisar a questão, o relator, ministro Humberto Martins, destacou que a análise da tese enseja revolvimento da matéria fática (Súmula 07/STJ), uma vez que a decisão, em nenhum momento assentou, que não houve prévia declaração da empresa do valor pago em atraso. Segundo o ministro, a decisão aplicou a jurisprudência sedimentada pela Primeira Seção desta Corte que não reconhece a ocorrência da denúncia espontânea quando há declaração desacompanhada do recolhimento tempestivo do tributo” (Ag n. 781.673).

⁴³⁵ REsp n. 908086/RS.

⁴³⁶ STJ 1ª T; AgRg no AgRg nos Edcl no AI n. 526.311-RS; Rel. Min. José Delgado; J. 1/6/2004.

privilegiaria o inadimplente em detrimento do contribuinte pontual, que honrou com as suas obrigações no prazo legal.

O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco, nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidos, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc⁴³⁷.

Também se tem decidido que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando não há o denominado auto-lançamento, por meio de prévia declaração de débitos pelo contribuinte, não se encontra constituído o crédito tributário, razão pela qual, nesta situação, a confissão da dívida, acompanhada do seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo, configura denúncia espontânea, capaz de afastar a multa moratória⁴³⁸.

No entanto, inexistente denúncia espontânea quando o pagamento se referir a tributo constante de prévia Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou de Guia de Informações e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Considera-se que, nessa hipótese, a declaração formaliza a existência (constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN⁴³⁹. Essa última situação encontra sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça: “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo” (Súmula 360).

3.5. Decadência

A prescrição e a decadência, nessa ordem, são arroladas como hipóteses de extinção do crédito tributário, no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, no entanto, na dinâmica da relação jurídica tributária, o fato sujeito à decadência (formalização do tributo) ocorre primeiro que o fato objeto da prescrição, assim, a ordem correta é decadência e prescrição.

⁴³⁷ AgRg no Ag 956845 / SP.

⁴³⁸ REsp n. 935.543/PR.

⁴³⁹ REsp 8836.564/PR.

Com relação ao direito de punir do Estado, a situação é a mesma. Primeiro se realiza o fato tipificado como infração tributária, que precisa ser formalizado através do auto de infração e, somente após a formalização, é que se tem a sanção devida. Nessa ordem, o fato sujeito à decadência (lavatura auto de infração) ocorre primeiro que o fato objeto da prescrição (sanção), assim, a cronologia correta é decadência e prescrição.

De acordo com Luciano AMARO: “Se o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário a falta desse ato implica a impossibilidade de o sujeito ativo cobrar o seu crédito. Por isso, dando-se a decadência do direito de o sujeito ativo lançar o tributo, nem sequer se deverá cogitar da prescrição, que só teria início com o lançamento”⁴⁴⁰.

Decadência é o instituto jurídico que se constitui em causa e disciplina da extinção de direito. Limita-se no tempo a possibilidade do exercício de direito, modificando-se uma situação jurídica. Priva-se do direito quem deixou de exercê-lo na única vez que a lei concede.

Para Misabel Abreu Machado DERZI “Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários a sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem dois fatores: a inércia do titular do direito e o decurso de certo prazo, legalmente previsto”⁴⁴¹.

No Direito Tributário, a decadência visa não permitir que a Fazenda Pública eternize o direito de punir o infrator, que decorre da relação jurídica sancionatória, nascida pela prática do fato típico e antijurídico. Pune o Estado pela sua inércia.

A imposição da sanção fiscal se dá através do ato administrativo denominado auto-infração, que se concretiza juntamente com o lançamento tributário, na modalidade de ofício⁴⁴². Auto de infração é o documento no qual a autoridade administrativa narra a infração da legislação tributária, atribuída por ele ao sujeito passivo no período da ação fiscal.

Não se confunde com o ato de lançamento, ainda que o fisco possa integrá-los no mesmo suporte físico. O lançamento contém, no seu antecedente, a descrição de fato jurídico tributário lícito, juridicizado pela regra matriz de incidência tributária, constituindo, destarte, o crédito

⁴⁴⁰ Direito Tributário Brasileiro, pág. 406

⁴⁴¹ Direito Tributário Brasileiro – Aliomar Baleeiro, pág. 909.

⁴⁴² Súmula 153 do TFR – “Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos”.

tributário. Ao revés, o auto de infração é cabível somente nos casos de tributos sujeitos originariamente ao "autolancamento", cuja regular constituição foi frustrada, por isso trazendo, em sua hipótese, fato ilícito, vale dizer, o não pagamento da obrigação tributária e/ou o não cumprimento da obrigação tributária instrumental, e, no seu conseqüente, o dever de pagar multa pelo descumprimento da obrigação principal e/ou acessória, multa de mora e demais encargos legais, como os juros e a correção monetária⁴⁴³.

O auto de infração é lavrado nos casos de: a) descumprimento da obrigação principal, ou seja, com falta de recolhimento ou recolhimento insuficiente do tributo. É emitido em conjunto com o Termo de Verificação Fiscal e Intimação. O documento tem a função de homologar, lançar o crédito de uma apuração fiscal, bem como intimar o contribuinte a recolher o valor devido; b) descumprimento dos deveres instrumentais e formais relacionados com a obrigação tributária principal, tais como a falta formal relacionada com livros, inscrição, intimação, bem como desacato à autoridade fiscal.

Quanto ao prazo para a apuração da infração tributária, mediante a lavratura do auto de infração, sendo omissa a legislação específica do tributo⁴⁴⁴, aplica-se o prazo legal de 05 (cinco) anos previstos nos artigos 150, § 4º e 173 e, subsidiariamente, o Decreto 20.910/32, regra geral de prazo decadencial para o direito público, ramo do direito em que está classificado o Direito Tributário.

Não se aplicam às sanções tributárias as disposições do Direito Civil. Deve ser observado que a Administração Pública, no exercício do *ius imperi*, não se subsume ao regime de Direito Privado. Ressoa inequívoco que a infligência de sanção às ações contra as normas tributárias é matéria de cunho administrativo, versando direito público indisponível, afastando por completo a aplicação do Código Civil a essas relações não encartadas no *ius gestionis*.

A possibilidade de a Administração Pública impor sanções em prazo decenal, previsto no Código Civil, e o administrado ter a seu dispor o prazo quinquenal para veicular pretensão, escapa ao cânone da razoabilidade, critério norteador do atuar do administrador, máxime no campo sancionatório, onde essa vertente é lindeira à questão da legalidade.

⁴⁴³ REsp 843027/CE.

⁴⁴⁴ O Decreto-Lei n. 37/66 que regulamenta o Imposto de Importação, dispõe expressamente que o direito da Fazenda Pública de impor penalidade se extingue no prazo de 05 (cinco) anos, idêntico ao estabelecido para a exigência do tributo, a contar da data da infração (art. 138 c/c 139).

Se a relação que deu origem ao crédito em cobrança tem assento no Direito Público, não tem aplicação a prescrição constante do Código Civil. A sanção administrativa é consectário do Poder de Polícia regulado por normas administrativas. A aplicação principiológica da isonomia, por si só, impõe a incidência recíproca do prazo do Decreto 20.910/32 nas pretensões deduzidas em face da Fazenda e desta em face do administrado.

Ainda que assim não fosse, a Lei Federal 9.873/99 que versa sobre o exercício da ação punitiva pela Administração Federal colocou uma pá de cal sobre a questão assentando em seu art. 1º caput: "Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado".

A sua contagem se inicia de acordo com a modalidade do lançamento do tributo ao qual está vinculado, assim, tratando-se de lançamento por homologação com antecipação de pagamento, na data da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou do descumprimento dos deveres formais e instrumentais. Nos lançamentos direto ou de ofício, por declaração ou misto e por homologação sem pagamento, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, obviamente provada pelo fisco, a contagem inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN. Segundo o Superior Tribunal de Justiça "somente quando não há pagamento antecipado ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais"⁴⁴⁵.

De acordo com Eurico Marcos Diniz DE SANTI "para configurar administrativamente o dolo, a fraude e a simulação, a notificação deverá conter uma norma individual e concreta que apresente no antecedente a tipificação do fato alegado e no consequente a qualificação jurídica dessa situação (dolo, fraude ou simulação). A construção administrativa dessa regra é essencial para que se configure a hipótese dessa específica regra de decadência, com prazo diferenciado"⁴⁴⁶.

⁴⁴⁵ RESP 172.997/SP

⁴⁴⁶ Decadência e Prescrição no Direito Tributário, nota de rodapé, pág. 171

No Direito Civil, regra geral, a decadência não se interrompe e nem se suspende, conforme determina o artigo 207: “salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição”. No entanto, tal regra não é absoluta, em face da expressão “salvo disposição legal em contrários”. Especificamente com relação ao Direito Tributário, há previsão legal expressa de hipótese de interrupção do prazo de decadência, como a prevista no II do artigo 173, que estabelece o direito da Fazenda Pública de efetuar um novo lançamento a partir da data em que se torna definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o anteriormente efetuado⁴⁴⁷.

3.6. Prescrição

Prescrição é a causa de extinção de direito, constituindo em prazo extintivo, atinge pretensão de direito subjetivo patrimonial disponível, visa consolidar um estado de fato transformando-o em estado de direito, pune-se a inércia no exercício de pretensão que deveria ter sido exercida em determinado período.

Nas palavras de Renato Lopes BECHO⁴⁴⁸, “em termos bem diretos e simples, a prescrição significa a extinção da pretensão – de ver satisfeita judicialmente uma dívida – pela inércia do credor, ao não exigir do Estado-Jurisdição a perseguição do devedor para que solva seu débito. Sabemos, desde os romanos, que o direito não socorre aos que dormem”.

Configura sanção processual imposta àqueles que, ante o direito violado, quedam-se inertes, não se socorrendo da via judicial para obter o cumprimento específico da obrigação ou a reparação devida. O transcurso do tempo, aliado à inação do titular do direito ofendido levam à consumação da prescrição⁴⁴⁹.

⁴⁴⁷ De acordo com Paulo de Barros Carvalho “contrariando as inexistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção nesse sentido. Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que *interromper* o prazo que já houvera decorrido até aquele momento. Digamos que a decisão anulatória do ato ocorra três anos depois de iniciada a contagem regular do item I ou do parágrafo único do art. 173. O tempo decorrido (três anos) será desprezado, recomeçando novo fluxo, desta vez quinquenal, a partir da decisão final administrativa. A hipótese interruptiva apresenta-se clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes forma recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado”. (Curso de Direito Tributário, pág. 506/507).

Aliomar Baleeiro pensa de forma diferente: “Repita-se que o prazo de decadência não se interrompe: o procedimento para constituição do crédito precede à notificação. Esta não interrompe o prazo de decadência: marca-lhe o ponto inicial no tempo” (Direito Tributário Brasileiro, pág. 911).

⁴⁴⁸ Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais. Repertório de Jurisprudência IOB, 2ª Quinzena de março de 2006, n. 6/2006. Volume I, pág. 231.

⁴⁴⁹ REsp 526461 / RS.

No Direito Penal é arrolada como causa extintiva da punibilidade, prevista no art. 107, IV e regulada nos artigos 109 a 119 do mesmo diploma legal. A legislação penal prevê duas espécies de prescrição, a saber: prescrição da pretensão punitiva e prescrição da pretensão executória. Na prescrição da pretensão punitiva, o Estado perde a possibilidade de formar o seu título executivo de natureza judicial, em função de decurso de tempo fixado no art. 109 do Código Penal, baseado na pena máxima cominada e transcorrido antes de transitar em julgado a sentença final⁴⁵⁰. Na prescrição da pretensão executória, o Estado, em razão do decurso do tempo, somente terá perdido o direito de executar a sua decisão. O título foi formado com o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, entretanto não poderá ser executado⁴⁵¹.

No Direito Tributário, somente aplica a prescrição da pretensão executória, que extingue o direito da Fazenda Pública em cobrar a penalidade devidamente imposta (crédito tributário em sentido amplo) em decorrência de sua inércia durante certo lapso de tempo, uma vez que a formação do título executivo de natureza extrajudicial⁴⁵² é efetuada administrativamente através do auto de infração, que se sujeita ao instituto da decadência e da inscrição da multa na Dívida Ativa.

Na Argentina, a prescrição atinge tanto a pretensão punitiva quanto a pretensão executória. Segundo na FONROUGE “as esparsas disposições contidas na legislação argentina são deficientemente redigidas, referindo-se em alguns casos a multa, sem maior precisão e, em outros, às ações e poderes para aplicar e fazer efetivas as sanções, que equivalem ao exercício da atividade sancionatória; entretanto, a Corte Suprema argentina, interpretando a Lei 11.585, estabeleceu que o prazo se refere tanto à ação quanto à pena”⁴⁵³.

⁴⁵⁰ Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto nos §§ 1º, e 2º, do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

I – em 20 (vinte) anos, se o máximo da pena é superior a 12 (doze) anos;

II - em 16 (dezesseis) anos, se o máximo da pena é superior a 8 (oito) anos e não excede a 12 (doze);

III - em 12 (doze) anos, se o máximo da pena é superior a 4 (quatro) anos e não excede a 8 (oito);

IV - em 8 (oito) anos, se o máximo da pena é superior a 2 (dois) anos e não excede a 4 (quatro);

V - em 4 (quatro) anos, se o máximo da pena é igual a 1 (um), ou sendo superior não excede a 2 (dois);

VI - em 2 (dois) anos, se o máximo da pena é inferior a 1 (um) ano.

⁴⁵¹ Art. 110 – A prescrição depois de transitada em julgado a sentença penal condenatória regula-se pela pena aplicada e verifica-se nos prazos fixados no artigo anterior, os quais se aumentam de um terço, se o condenado é reincidente.

⁴⁵² Art. 585, VII do CPC: “São títulos executivos extrajudiciais: (...) VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei”.

⁴⁵³ Conceitos de Direito Tributário, pág. 302.

Quanto ao prazo prescricional, em função da equiparação da penalidade ao tributo para fins de cobrança conjunta, ou seja, por meio do mesmo rito processual, no caso, a Lei de Execução Fiscal, deve ser aplicado o prazo de 05 (cinco) anos previsto no artigo 174 CTN, que dispõe: “ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 05 anos, contados da sua constituição definitiva”. Referido dispositivo trabalha com o termo “crédito tributário” em sua concepção ampla, abrangendo o tributo e a penalidade.

Discordamos dos que afastam a aplicação das normas jurídicas do Código Tributário Nacional à matéria, sob o argumento de que a exigência dos valores cobrados a título de multa tem nascedouro num vínculo de natureza administrativa, não representando, por isso, exigência de crédito tributário (sentido estrito).

Quanto à natureza administrativa do vínculo, não opomos nenhuma objeção, entretanto, quanto ao afastamento da disciplina Código Tributário Nacional, não comungamos da mesma opinião. Se o artigo 113, § 1º, combinado com o artigo 139 do CTN, equiparou a penalidade ao tributo para efeito de cobrança, enquadrando-a no termo “crédito tributário”, essa mesma interpretação deve ser extraída do artigo 174, que também utiliza a mesma expressão, assim, o prazo prescricional de 05 anos, deve ser aplicado nas duas dívidas⁴⁵⁴.

O prazo para a cobrança da multa é de 5 (cinco) anos. Trata-se de prazo legal que não pode ser alterado por acordo das partes⁴⁵⁵, em decorrência do princípio da legalidade que rege a obrigações sancionatórias.

O prazo prescricional começa a existir no ordenamento jurídico a partir da data da formalização definitiva do crédito, através do procedimento próprio (auto de infração)⁴⁵⁶, assim entendido, o devidamente notificado (comunicado) ao devedor. A partir de tal notificação, começa a correr o prazo para o sujeito passivo pagar ou apresentar recurso ou

⁴⁵⁴ “Multa administrativa. Descumprimento de legislação trabalhista. Natureza jurídica. Prescrição. A execução da multa administrativa aplicada pela DRT por descumprimento da legislação trabalhista, embora de natureza não-tributária, é regida pela Lei 6.830/1980, que equipara a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública de natureza tributária e não-tributária (§ 2º, do art. 2º), estabelecimento que ambas sejam objeto de ação de execução fiscal. Por essa razão, a ação de cobrança da Administração Pública prescreve no prazo de cinco anos previsto no art. 174 do CTN, tendo por marco inicial a data do vencimento da multa” (TRT 24ª R – AP 1341/2007-7-24-0-0- 1ª T – Rel. Des. André Luís Moraes de Oliveira – Dje 14.10.2009).

⁴⁵⁵ Art. 192 do Código Civil – “Os prazos de prescrição não podem ser alterados por acordo das partes”.

⁴⁵⁶ Súmula n. 153 do TFR: Constituído no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.

reclamação administrativa. Não ocorrendo impugnação administrativa e vencido o prazo estabelecido para o pagamento, inicia-se a contagem do prazo prescricional.

Cabe ressaltar que a apresentação do recurso ou reclamação administrativa e também das demais medidas arroladas no art. 151 do CTN suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Com a suspensão da exigibilidade do crédito, suspensa também estará a fluência do prazo prescricional, vez que nesse período a Fazenda Pública não poderá promover a cobrança do seu crédito, assim, não há de falar em inércia, pressuposto indispensável ao reconhecimento da prescrição.

Esgotadas todas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito e vencido o prazo de pagamento estabelecido, iniciada se tem a contagem do prazo prescricional, que somente se interromperá com a execução dos seguintes atos: a) pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; b) pelo protesto judicial; c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; d) por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor⁴⁵⁷.

A prescrição, antes da edição da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, somente se interrompia com a efetiva citação do devedor, não servindo, para tanto, o simples despacho que a ordenava. Com a edição da Lei Complementar n. 118/05, nova redação foi dada ao inciso I do parágrafo único do art. 174, o qual passou a dispor que o despacho determinando a citação do devedor interrompe a prescrição.

Entendemos que o mero despacho, por si só, não tem o condão de interromper a prescrição, referido dispositivo legal deve ser interpretado em conjunto com os §§ 2º e 4º, do art. 219 do Código de Processo Civil, que exige o seu cumprimento no prazo de 10 dias, prorrogável até o prazo máximo de 90 dias, a critério do juiz, sob pena de não haver por interrompida a prescrição.

Mencionado procedimento é adotado no processo de execução comum que, no artigo 617 do Código de Processo Civil, estabelece que “a propositura da execução, deferida pelo juiz, interrompe a prescrição, mas a citação do devedor deve ser feita com observância do disposto no art. 219” e deve ser estendido ao processo de execução fiscal. Realizada a citação no prazo estabelecido, os seus efeitos retroagem à data do despacho que ordenou a citação. Não realizada no prazo mencionado, não se tem por

⁴⁵⁷ À execução fiscal de multa administrativa aplicam-se as normas de interrupção e suspensão da prescrição contidas na Lei de Execução Fiscal (AgRg no Ag 1041976 / SP).

interrompido o prazo prescricional, salvo se a demora for imputada exclusivamente ao serviço judiciário⁴⁵⁸.

A prática de qualquer dos atos mencionados interrompem a prescrição, extinguindo o tempo já decorrido, voltando a correr por inteiro novo prazo prescricional. “A prescrição interrompida recomeça a correr da data do ato que a interrompeu, ou do último ato do processo para interrompê-la” (art. 202, parágrafo único do Código Civil).

Ressalta-se que a prescrição somente poderá ser interrompida por uma única vez, conforme dispõe o “caput” do art. 202 do Código Civil (“somente poderá ocorrer uma vez”), evitando, assim, a eternização da pretensão.

É comum na esfera administrativa, o processo administrativo de autuação fiscal permanecer parado por vários anos nos escaninhos da Repartição Fiscal, sem a prática de qualquer ato de movimentação. O mesmo acontece na esfera judicial que, nos termos do artigo 40 da Lei n. 6.830/80, o processo permanece no arquivo aguardando eventual provocação da Fazenda Pública.

Permanecendo parado em qualquer das duas instâncias, sem qualquer manifestação, por prazo superior a 05 (cinco) anos, prescrita estará a pretensão⁴⁵⁹, na modalidade intercorrente, que surge quando, por inércia do Poder Público, o processo administrativo ou judicial fica suspenso por prazo superior a cinco anos, sem que a administração tenha tomado qualquer iniciativa no sentido de interrompê-la⁴⁶⁰.

Eurico Diniz de SANTI não aceita a existência da prescrição intercorrente. Segundo o autor “é imprópria a idéia de prescrição durante o processo administrativo: se há processo administrativo é porque houve lançamento e, em razão do art. 151, III, do CTN, a exigibilidade do crédito está suspensa e, se o Fisco não pode exercer seu direito de ação neste interregno, descabe falar-se em prescrição, que pressupõe a omissão de uma conduta juridicamente possível ao Fisco”.⁴⁶¹

⁴⁵⁸ Súmula 106 do STJ - “Proposta ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência”.

⁴⁵⁹ “Assim, após o transcurso de um quinquênio, marcado pela contumácia fazendária, impõe-se a decretação da prescrição intercorrente, consoante entendimento sumulado” (STJ – 1ª T.; AgRg no Resp n. 418.162-RO).

⁴⁶⁰ Súmula 264 do STF – “Verifica-se a prescrição intercorrente pela paralisação da ação rescisória por mais de 5 (cinco) anos”.

⁴⁶¹ *Apud* Eduardo Domingos Bottallo. Curso de Processo Administrativo Tributário, pág. 158.

Para Marco Aurélio GRECO, o que ocorre de fato é o fenômeno da preempção, “caso não ocorra o encerramento do processo administrativo dentro do prazo de cinco anos, contados da data em que se iniciou a constituição do crédito tributário, ficará configurada a preempção do direito da Fazenda ao crédito, por injunção da regra do art. 173, parágrafo único do CTN”.⁴⁶²

Eduardo Domingos BOTTALLO, que com base nos princípios da oficialidade e da celeridade processual⁴⁶³, este último, incorporado à Carta Política, através da Emenda Constitucional n. 45/04, assenta “as seguintes proposições: (a) A prescrição intercorrente consuma-se pelo decurso do prazo de cinco anos contados da data em que poderia ter sido praticado determinado ato, medida ou providência necessários à obtenção dos efeitos jurídicos específicos (a solução da lide) para cuja consecução se volta o processo administrativo tributário. (b) Em razão do princípio da oficialidade, cabe à Administração promover a impulsão do processo administrativo tributário, sujeitando-se às conseqüências resultantes da inobservância deste dever, cuja relevância é sobretudo acentuada pela garantia da celeridade processual que o art. 5º, LXXXVIII, da CF instituiu. (c) A prescrição intercorrente decorre de causa própria expressa na inércia da Administração em cumprir o dever de assegurar o andamento do processo administrativo tributário – dever, esse, cujo exercício não encontra nenhum obstáculo na norma veiculada pelo art. 151, III, do CTN”⁴⁶⁴.

Com a edição da Lei n. 11.051, de 29.12.2004, que acrescentou o § 4º ao artigo 40 da Lei n. 6.830/80, acreditamos que o debate encontra-se encerrado⁴⁶⁵, vez que referido dispositivo passou a disciplinar expressamente a prescrição intercorrente nos executivos fiscais, ao estabelecer: “se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato”. E, para enterrar de vez a questão, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 314 com a seguinte redação: “em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo da prescrição intercorrente”.

⁴⁶² *Apud* Eduardo Domingos Bottallo. Curso de Processo Administrativo Tributário, pág. 159.

⁴⁶³ Art. 5º, LXXXVIII – “A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação”.

⁴⁶⁴ Curso de Processo Administrativo Tributário, pág. 165.

⁴⁶⁵ Cf. Renato Lopes Becho - Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais. Repertório de Jurisprudência IOB, 2ª Quinzena de março de 2006, n. 6/2006. Volume I, pág. 226.

A prescrição pode ser reconhecida de ofício pelo juiz no processo de execução fiscal, em decorrência da nova redação do § 4º do art. 40 da Lei 6.830/90, dada pela Lei n.11.051, de 30 de dezembro de 2004, que passou a viabilizar a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe arguir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional⁴⁶⁶. Por tratar-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, inclusive, nos processos em curso.

Pode ainda ser alegada em qualquer grau de jurisdição (art. 193 do CC), primeira ou segunda instância, em qualquer momento processual, ainda que não tenha sido invocada na primeira oportunidade ao falar no processo. Se não foi objeto de alegação na instância ordinária (primeira e segunda), não pode ser arguida em recurso especial ou extraordinário, por não atender ao requisito do pré-questionamento, incidindo a aplicação a Súmula 282 do Supremo Tribunal Federal⁴⁶⁷.

3.7. Decisão Administrativa

O princípio do devido processo legal, previsto no artigo 5º, LIV da Constituição Federal dispõe que ninguém será privado da sua liberdade ou de seus bens, sem o devido processo legal, ou seja, sem o devido instrumento de solução administrativa ou jurisdicional do litígio instaurado. Mencionada garantia é complementada pelo direito ao contraditório e ao exercício da ampla defesa (art. 5º, LIV, da CF). São de observância obrigatória pela Administração Pública, sempre que possa haver aplicação de alguma sanção de qualquer natureza ou restrição de direito.

As legislações tributárias (federal, estadual e municipal) preveem o contencioso administrativo tributário, com o devido processo legal para a impugnação da autuação, possibilitando, assim, o exercício do contraditório e da ampla defesa, por meio de reclamação administrativa endereçada à autoridade de primeira instância (Delegacia da Receita Federal, Posto Fiscal e Departamento de Tributos) e, posteriormente, caso não satisfeito com a decisão exarada, a interposição de recurso ao tribunal administrativo competente (Conselho de Contribuinte; Tribunal de Impostos e Taxas; Junta de Recursos Fiscais).

⁴⁶⁶ REsp n. 731.961-PE – Rel. Min. Teori Albino Zavascki; j. 2/8/2005; v.u.

⁴⁶⁷ Súmula 282 do STF – “é inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”.

A decisão exarada pelo órgão julgador administrativo de cada entidade tributante - Conselho de Contribuintes (União), Tribunal de Impostos e Taxas (Estado) e Junta de Recursos Fiscais (Municípios) -, favorável ao contribuinte e de forma definitiva, irreformável no âmbito administrativo, extingue a sanção tributária aplicada.

Neste sentido são elucidativas as palavras de Regina Helena COSTA: “Se a administração Fiscal acolhe, legitimamente, a pretensão do contribuinte, tal decisão adquire caráter irreformável. A situação equivale ao que a doutrina clássica do direito administrativo denomina coisa julgada administrativa. Assim, por exemplo, impugnada a exigência fiscal na esfera administrativa, e reconhecida sua invalidade, resta extinta a obrigação tributária”⁴⁶⁸.

Referida decisão não pode ser objeto de rediscussão no Poder Judiciário por parte da Fazenda Pública⁴⁶⁹, sob pena de violação da coisa julgada administrativa⁴⁷⁰, salvo nas hipóteses de interposição de ação popular ou ação civil pública, cujo objetivo seja o de anular ato administrativo eivado de ilegalidade e, conseqüentemente, causador de lesão ao erário público.

Para José Eduardo Soares de MELO a tentativa do fisco de rever a decisão administrativa que extinguiu o crédito junto ao Poder Judiciário fere o princípio da moralidade e constitui deslealdade do Poder Público. Assim preleciona: “Fere o princípio da moralidade e constitui deslealdade do Poder a propositura de medida judicial com o objetivo de anular decisão administrativa em que seus órgãos internos manifestaram a própria vontade do Estado e entenderam injurídicas as exigências tributárias, tipificando coisa julgada administrativa”⁴⁷¹.

⁴⁶⁸ Curso de Direito Tributário, pág. 272.

⁴⁶⁹ Entretanto, desta forma não pensa a Fazenda Pública Nacional, que através do Parecer PGFN/CRJ n. 1.087/2004, aprovado pelo Ministro da Fazenda, bem como pela Portaria n. 820, de 29 de outubro de 2004, manifestou-se pela possibilidade, uma vez que a extinção do crédito tributário somente ocorre com a decisão definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória, conforme dispõe o artigo 156, IX, do Código Tributário Nacional. Nos termos dos artigos 1º e 2º da Portaria n. 820/2004, são pressupostos para a propositura da ação judicial, que a decisão seja favorável ao contribuinte e verse sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), ou que possa “causar grave lesão ao patrimônio público” ou que trate de matéria cuja relevância “recomende a sua apreciação na esfera judicial”.

⁴⁷⁰ Confira lições de Eduardo Domingos Bottallo sobre o tema no Curso de Direito Administrativo Tributário, sob o título A impossibilidade de submissão ao Judiciário de decisões desfavoráveis à Fazenda Pública, pág. 179/188.

⁴⁷¹ Análise crítica do processo administrativo fiscal no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, Processo Administrativo, vol. 4, p. 128.

No âmbito administrativo, também é possível a extinção da punibilidade, mediante o ato administrativo de revisão do procedimento que resultou na aplicação da penalidade. Por ser considerado um ato administrativo, o auto de infração sujeita-se aos princípios administrativos de controle e de auto-tutela, assim, as atividades de sua execução subordinam-se à fiscalização e controle administrativo e, se eivadas de vícios que as tornem ilegais, podem ser anuladas, neste sentido, dispõe a Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal: “a administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos”.

No termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, o lançamento, no caso, o auto de infração, pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, quando a lei assim o determine, quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Na esfera federal, a Lei n. 9.784/99, que disciplina o processo administrativo, estipula no seu artigo 65 que “os processos administrativos que resultem sanções, poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada”.

A omissão de legislação específica, no âmbito estadual ou municipal, não impede referida revisão, visto que as disposições do Código Tributário Nacional possuem conteúdo de norma geral neste campo e, ademais, a revisão é procedimento que se impõe em decorrência dos princípios constitucionais de justiça, pois ninguém pode ser punido por conduta que não seja considerada ilícita.

3.8. Decisão judicial

A decisão do órgão julgador da Fazenda Pública contra o contribuinte não tem força de coisa julgada e não retira a possibilidade de novo exame da matéria pelo Poder Judiciário, visto que a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV, da CF).

Assim, não tendo o contribuinte obtido êxito no processo administrativo de impugnação da penalidade imposta, pode ainda levar a questão ao Poder Judiciário, mediante a propositura da ação anulatória de

débito, cuja decisão judicial exarada e transitada em julgada, reconhecendo a nulidade da autuação fiscal, extingue a sanção tributária.

De acordo com Aires F. BARRETO o trânsito em julgado de decisão judicial extingue a obrigação, “seja fulminando vício formal, seja decidindo o mérito da questão, a decisão judicial afasta o laço obrigacional até então existente. No primeiro caso, porém, se em tempo, abre-se a possibilidade de ser efetuado novo lançamento ou de ser lavrado outro auto de infração, sem o vício que implicou a anulação da primeira exigência. No segundo, excetuado a hipótese de cabimento (procedência) de ação rescisória, o laço obrigacional não pode ser recomposto”.

Desta forma, deve ser ressaltado que referida extinção não ocorre de forma definitiva imediatamente ao trânsito em julgado da decisão judicial, encontra-se ainda condicionada ao lapso temporal de 2 (dois) anos, prazo prescricional para a propositura de ação rescisória pela Fazenda Pública, caso esteja presente um dos pressupostos arrolados no artigo 485, do Código de Processo Civil. Assim, a extinção somente ocorrerá depois de ultrapassado o prazo legal para a propositura da ação rescisória ou, se proposta, a decisão final seja de improcedência e com o trânsito em julgado, aí sim, extinta estará a punibilidade, em função da coisa julgada.

3.9 Anistia

Anistia fiscal é perdão concedido ao contribuinte pelo descumprimento de deveres tributários, seja com relação à obrigação principal, seja com relação aos deveres instrumentais e formais. É o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido um mandamento legal. É o cancelamento, por lei, de débitos fiscais, relativos às obrigações decorrentes de penalidades pecuniárias por infrações.

Trata-se de causa de extinção da punibilidade tributária e não causa de exclusão do crédito tributário, como mencionado pelo artigo 175 do Código Tributário Nacional. Conforme doutrina Luciano AMARO “a anistia não elimina a antijuridicidade do ato; ele continua correspondendo a uma conduta contrária à lei; o que se dá é que a anistia altera a consequência jurídica do ato ilegal praticado, ao afastar, com o pedido, o castigo cominado pela lei. (...) „o que ela exclui é a punibilidade da infração (punibilidade que existia efetivamente e, com a anistia deixa de existir)”⁴⁷².

⁴⁷² Direito Tributário Brasileiro, pág. 455.

A anistia somente pode ser concedida pela pessoa política competente para tributar, vez que o poder de estabelecer e definir as infrações tributárias são partes integrantes dessa competência. Segundo Roque Antonio CARRAZZA, só quem tributou – tendo competência para fazê-lo – pode anistiar⁴⁷³.

Ademais, somente pode ser concedida mediante lei específica da entidade tributante que regule exclusivamente a matéria, nos termos do que estipula o § 6º, do artigo 150, da Constituição Federal, com a seguinte redação: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”.

A anistia não deve ser confundida com isenção e remissão, são institutos tributários distintos, com regras e princípios específicos. Isenção doutrinariamente possui vários conceitos: a) “isenção como dispensa do pagamento do tributo devido” (Rubens Gomes de Souza⁴⁷⁴); b) isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada (Souto Maior Borges⁴⁷⁵); c) isenção como limitação dos critérios (antecedente e consequente) da norma tributária (Paulo de Barros Carvalho⁴⁷⁶).

Por outro lado, remissão é o perdão do débito tributário, do valor do tributo devido. Segundo Eduardo Marcial Ferreira JARDIM, no campo do direito civil, representa fórmula extintiva da obrigação, mediante liberação graciosa do credor, corresponde ao perdão. No campo tributário, recai sobre o tributo. “A propósito, é oportuno frisar que o perdão do débito tributário se denomina remissão, enquanto o perdão da penalidade tributária se intitula anistia”⁴⁷⁷.

Anistia extingue a punibilidade das infrações fiscais, não contempla o crédito tributário (remissão), só a dívida penal tributária (multa). O perdão das sanções tributárias, pela legislação tributária, não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal, cujo crédito seja excluído ou dela consequente. (§ único do art. 175 do CTN).

⁴⁷³ Curso de Direito Constitucional Tributário, pág. 852.

⁴⁷⁴ Compendio de Legislação Tributária, pág. 97.

⁴⁷⁵ Isenções Tributárias, pág. 182.

⁴⁷⁶ Curso de Direito Tributário, pág. 530.

⁴⁷⁷ Manuel de Direito Financeiro e Tributário, pág. 323.

A concessão de anistia, de forma aleatória e constante aos sujeitos passivos, pode levar à violação do princípio da isonomia e à promoção de desestímulo ao cumprimento da legislação tributária. Viola o princípio da isonomia, vez que dá tratamento privilegiado a determinados sujeitos passivos em detrimento daqueles que cumpriram rigorosamente as normas tributárias. Estimula a desobediência da norma tributária, pelo fato de passar a ideia de que a administração tributária sempre vai perdoar o contribuinte, dispensando do pagamento das sanções previstas na lei.

É classificada em geral e limitada, sendo que a primeira é concedida incondicionalmente, não havendo necessidade de o sujeito passivo requerê-la. Na segunda, devem ser atendidas determinadas condições e só abrange os casos arrolados na lei concessiva. Quando não concedida de forma geral, é efetivada em cada caso concreto, através de despacho da autoridade competente, mediante requerimento do contribuinte com as provas que preenchem todos os requisitos legais. O despacho não gera direito adquirido e pode ser revogado se comprovado que não correspondia à verdade.

Pode ser limitada a determinado tributo, determinado valor, determinada região, condicionada ao pagamento do tributo no prazo fixado. Necessita de requerimento comprovando o preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos. Somente é concedida por despacho da autoridade competente.

A anistia aplica-se somente às infrações cometidas anteriormente à publicação da lei que a concede. Não se aplica aos atos qualificados em lei como crime ou contravenções, aos praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele e às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

O trecho final com relação ao conluio se mostra desnecessário, vez que o conluio é parte integrante da simulação. De acordo com Sílvio de Salvo VENOSA “na simulação, há conluio. Existe um processo simulatório, acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio. A simulação implica, portanto, mancomunação. (...) A simulação implica sempre conluio, ligação de mais de uma pessoa para criar a aparência”⁴⁷⁸.

⁴⁷⁸ Direito Civil – Parte Geral, pág. 467.

3.10. Morte do infrator

A morte tudo resolve – *mors omnia solvit* – é o princípio que informa causa de extinção da punibilidade da pretensão executória no direito penal, quer seja com relação à pena privativa de liberdade, restritiva de direito, prestação de serviço à comunidade e à multa pecuniária.

Para os penalistas, a multa pecuniária não pode, em hipótese alguma, ser transmitida aos herdeiros. Segundo Rogério GRECO, “a morte do agente extinguindo a punibilidade também terá o condão de impedir que a pena de multa aplicada ao condenado seja executada em face dos seus herdeiros. Isso porque o fato de o art. 51 do Código Penal considerá-la como dívida de valor não afasta a sua natureza penal, e como tal deverá ser tratada, não podendo ultrapassar a pessoa do condenado, de acordo com o princípio da intranscendência da pena, previsto pelo inciso XLV do art. 5º, da Constituição Federal”⁴⁷⁹.

No campo administrativo tributário, o Direito Português possuiu disposição específica sobre o tema ao estabelecer no artigo 62 da Lei 15/2001, que a “a obrigação de pagamento da coima e de cumprimento das sanções acessórias extingue-se com a morte do infrator”. No mesmo sentido dispõe a Ley General Tributária da Espanha n. 58/2003, que “la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor” (art. 189, I).

O nosso ordenamento jurídico é omissivo com relação a tal causa de extinção de punibilidade. O Código Tributário Nacional ao disciplinar as hipóteses de transferência da responsabilidade tributária, não estipulou, em nenhum dos seus dispositivos, a obrigação de assunção pelo transferido dos valores decorrentes de infração e sanção tributária.

Considerando ainda o requisito da culpabilidade e da personalização da sanção tributária, a morte extingue a pessoa do infrator, ou seja, o sujeito passivo da relação jurídica sancionatória e, conseqüentemente, extingue a relação jurídica sancionatória, que perde um dos seus critérios elementares. A extinção alcança as sanções já impostas e não pagas, bem como as infrações descobertas após a morte.

⁴⁷⁹ Curso de Direito Penal, pág. 783.

CAPÍTULO IX

CONCLUSÕES

1. Conclusões do Capítulo I

1.1 - O tributo analisado sob a ótica do Direito Financeiro, representa o meio pelo qual o Estado irá atender às necessidades públicas, através da prestação dos serviços públicos, do exercício do poder de polícia e da intervenção no domínio econômico.

1.2 - No Estado moderno, a imposição tributária deixou de ser um ato de soberania estatal para ser um ato de solidariedade e sobrevivência. O indivíduo tem interesse na existência e funcionamento do Estado, portanto, deve proporcionar-lhe os meios adequados, de acordo com a sua capacidade contributiva, princípio fundamental agasalhado pela Constituição Federal.

1.3 - A interpretação e a aplicação do ordenamento jurídico atual impõe a compatibilização dos princípios do Estado Democrático de Direito com os princípios inerentes ao Estado Social, entre eles, o princípio da solidariedade que também encontra-se presente no Direito Tributário.

1.4 – O princípio solidariedade também disciplina a relação do fisco com o contribuinte, limitando o exercício da potestade punitiva.

1.5 - Potestade punitiva é o poder/dever da autoridade administrativa de aplicar sanções ao infrator pelo descumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais.

1.6 - A potestade punitiva concretiza-se mediante o procedimento de fiscalização, cuja competência e poderes devem ser fixados em lei, em observância ao princípio da legalidade.

1.7 - A potestade punitiva deve ser exercida somente nos limites jurisdicionais que delimitam o campo territorial de abrangência da norma tributária de cada ente tributante.

1.8 - Estão submetidas à potestade punitiva todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação tributária, bem como as que gozam de imunidade ou de isenção, ou seja, todas as pessoas que, direta ou indiretamente, participam da relação jurídica tributária, contribuinte ou não.

1.9 - O acesso da fiscalização ao estabelecimento do contribuinte deve ser efetuado de acordo com a ordem jurídica vigente, preservando sempre o direito fundamental que garante a inviolabilidade do domicílio (5º, XI da CF), sob pena de incorrer a autoridade administrativa em crime de violação de domicílio (art. 150 do CP).

1.10 - No exercício da fiscalização, a autoridade possui poderes para examinar livros, arquivos, documentos e papéis de efeitos comerciais e fiscais das atividades exercidas pelo contribuinte que, obrigatoriamente, devem ser exibidos pelas pessoas envolvidas na relação jurídica tributária.

1.11 - No caso de embaraço ou de desacato, no exercício de suas funções, pode a autoridade requisitar assistência policial para a necessária efetivação das medidas acauteladoras de interesse do fisco, ainda que o fato não se configure crime ou contravenção.

1.12 - Toda e qualquer fiscalização deverá ser realizada por tempo determinado, assim, cabe à autoridade fixar o termo inicial, o período abrangido e o termo de encerramento.

1.13 - A potestade punitiva se materializa por meio do Auto de infração, que é o documento no qual a autoridade administrativa narra a infração da legislação tributária atribuída por ele ao sujeito passivo no período da ação fiscal.

2. Conclusões do Capítulo II

2.1 - Atos ilícitos tributários são os praticados contra a ordem tributária vigente, em decorrência do não cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais.

2.2 – Ontologicamente, não existe diferença entre ilícito penal, civil, administrativo, tributário ou qualquer outro. A ilicitude é uma só.

2.3 - Os atos ilícitos tributários são sancionados na esfera administrativa mediante a aplicação de sanções patrimoniais e, também, em alguns casos, na esfera penal, através de penas restritivas de liberdade e direitos, previstas na Lei 8.137/90 e no Código Penal.

2.4 - A competência tributária que se expressa através da aptidão de criar e instituir os tributos distribuídos constitucionalmente alcança, de forma inexorável, a competência para o estabelecimento das normas sancionatórias administrativas dos ilícitos tributários, observadas as normas

gerais em matéria de legislação tributária vigente, no caso, o Código Tributário Nacional.

2.5 - Diante do atributo da auto-executoriedade da potestade punitiva, a aplicação da sanção ao ato ilícito tributário é ato de competência da autoridade administrativa, sem prejuízo da posterior apreciação pelo Poder Judiciário, em função do princípio da garantia de jurisdição.

2.6 - Os atos ilícitos tributários estão submetidos ao regime jurídico de Direito Público, particularmente ao Direito Administrativo e ao Direito Tributário.

2.7 - Em decorrência da unicidade de ordenamento jurídico se mostra plenamente possível a aplicação de princípios e institutos de Direito Penal, de forma subsidiária aos atos ilícitos tributários.

3. Conclusões do Capítulo III

3.1 - Infrações tributárias consistem em ações e omissões contrárias aos dispositivos das leis tributárias materiais e formais e, conseqüentemente, punidas com sanções administrativas tributárias.

3.2 - As infrações tributárias são concretizadas mediante prática dos seguintes atos e seus respectivos desdobramentos: a) atraso no pagamento do tributo; b) falta de pagamento ou pagamento a menor do tributo; c) descumprimento dos deveres instrumentais.

3.3 - O não pagamento do tributo pelo sujeito passivo no prazo legal, pela simples omissão, sem qualquer conduta positiva, caracteriza a denominada infração “por atraso no pagamento do tributo devido”.

3.4 - O não pagamento do tributo devido no prazo legal, de forma intencional, sem qualquer fim específico (infração simples) ou em função de manobras deliberadamente dirigidas a esse propósito, ou destinadas a pagar tributo menor que aquele realmente devido (infração qualificada), caracteriza infração “por falta de pagamento”.

3.5 - O não cumprimento dos deveres instrumentais pelo contribuinte ou terceiro é tipificado como infrações tributárias administrativas, sujeitas a sanções pecuniárias.

3.6 - As infrações classificam-se em: substanciais e formais, omissivas e comissivas, subjetivas e objetivas, culposa e dolosa, simples e continuada.

3.7 - Circunstâncias são elementos acidentais e acessórios que se agregam à infração tributária, sem alterá-la substancialmente, tendo como efeito e consequência a agravação ou a atenuação da sanção punitiva.

3.8 – As circunstâncias dividem-se em elementares ou qualificadoras, as primeiras integram-se ao tipo, constituindo elemento seu, sem o qual a infração não existe, as segundas qualificam a infração em função da sua maior ou menor reprovação.

3.9 - Concurso de infrações consiste na prática de várias condutas ilícitas pelo mesmo sujeito passivo, tipificando várias infrações tributárias concomitantemente que, a princípio, devem ser penalizadas individualmente, acarretando, assim, uma cumulação de pena.

3.10 - O concurso é dividido em material e formal. No primeiro, exige-se a prática de duas ou mais infrações diferentes, com aplicação das penalidades de forma individualizada; no segundo, através de uma única conduta, se pratica mais de uma infração e a pena aplicada será a mais grave.

4. Conclusões do Capítulo IV

4.1 - Toda e qualquer infração, seja penal ou administrativa, está sujeita ao princípio da legalidade (nulo crime, nula pena, sem prévia lei), nos termos do art. 5º, I e XXXIX da Constituição Federal, que assim estabelecem: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” e “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

4.2 - O art. 146 da Constituição Federal não arrola a infração tributária como matéria de competência de lei complementar, não obstante, o artigo 97 do Código Tributário Nacional dispõe que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões a seus dispositivos, ou para outras infrações definidas.

4.3 - A definição da infração tributária é efetuada pela lei de cada pessoa política, em decorrência do princípio federativo que, para essa matéria, estabelece uma competência concorrente.

4.4 - A infração tributária somente pode ser estabelecida e instituída por lei em sentido estrito, ou seja, devidamente aprovada pelo Poder Legislativo. Não pode ser disciplinada por medida provisória, visto que a sua edição é vedada para dispor sobre direito penal, processual penal e processual civil

(art. 62, § 1º, I, “b”, da CF), como também não pode ser imposta por decreto ou qualquer outro instrumento normativo de nível inferior.

4.5 - Pelo princípio da legalidade, a norma infracional deve determinar todos os critérios da regra-matriz de incidência, ser clara e objetiva com relação à conduta positiva ou negativa considerada ilícita, bem como em relação às consequências imputadas e ser de fácil compreensão pelas pessoas sujeitas ao seu comando, de forma que possam avaliar a dimensão daquilo que é permitido ou que não é proibido, daquilo que é proibido.

4.6 - As leis punitivas tributárias são classificadas em federais, estaduais, distritais e municipais: Federais são as que se aplicam aos tributos federais; Estaduais são as que se aplicam somente aos tributos estaduais; Distritais, são as que se aplicam somente aos tributos distritais, compreendendo os impostos estaduais e municipais; Municipais, são as que se aplicam somente aos tributos municipais.

4.7 - Leis infracionais são as que definem os tipos de infrações e cominam as respectivas sanções, regra geral, estão dispostas em um capítulo específico na legislação de cada tributo. Leis não infracionais são normas de conteúdo geral que auxiliam a tipificação da infração e a aplicação das sanções.

4.8 - O princípio da irretroatividade da lei veda a incidência da norma jurídica sobre fatos acontecidos no passado. Somente pode regular fatos ocorridos a partir de sua promulgação, não pode vigorar sobre períodos anteriores a sua edição, deve anteceder ao fato por ela escolhido para dar início à incidência.

4.9 - Considerando a unidade do ordenamento jurídico e a inexistência de diferença ontológica entre o ilícito penal e o ilícito tributário, devem ser aplicados às infrações tributárias todos os princípios de direito compatíveis com a disciplina jurídica, entre eles o princípio da irretroatividade geral do art. 5º, XXXVI, o estabelecido para o Direito Penal, no art. 5º, XXXIX e XL e, mais, especificamente, o previsto para o Direito Tributário no art. 150, III, letra “a”.

4.10 - As leis infracionais não podem regular fatos senão a partir de sua promulgação, não podem vigorar sobre períodos anteriores a sua edição, salvo quando benéficas ao contribuinte.

4.11 - Seguindo a mesma linha do Código Penal, que no parágrafo único do art. 2º, prevê que “a lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”, o Código Tributário Nacional também dispõe de forma expressa no artigo 106, sobre a possibilidade da aplicação da *novatio legis in melius* de forma retroativa.

4.12 - A aplicação do princípio da retroatividade benéfica possui uma limitação lógica, que é o cumprimento da sanção, com o recolhimento integral da multa. Somente será aplicado se recolhida ainda não se encontrar a multa, ou seja, se o ato deixar de ser considerado infracional ou contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, a multa aplicada anteriormente não poderá ser recolhida, por outro lado, se já recolhida, não poderá ser restituída, uma vez que extinto está o crédito tributário, no sentido lato (artigo 156, I, do CTN).

4.13 - A limitação lógica não se aplica ao parcelamento, hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI do CTN) e não de extinção. Assim, a legislação mais benéfica editada após a formalização do parcelamento deve incidir sobre as suas parcelas, com o recálculo da dívida.

4.14 - A retroatividade deve ser aplicada de ofício, independentemente de qualquer alegação do beneficiário, quer seja na esfera administrativa, quer seja na esfera judicial, por tratar-se de fato novo, superveniente.

4.15 - Tipo é a descrição de uma conduta que faz o legislador nas leis tributárias sancionatórias, também denominado no Direito Tributário como hipótese de incidência ou regra matriz de incidência.

4.16 - A definição da infração tributária se dá através da hipótese de incidência da norma sancionatória, que descreve uma conduta abstrata e que, realizada pelo sujeito passivo, enseja a aplicação de penalidade previamente determinada.

4.17 - Como as demais normas do ordenamento jurídico, a norma sancionatória, em sentido estrito, apresenta-se com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. Na junção dos dois momentos, temos a regra-matriz de incidência, que é composta de um “antecedente ou hipótese”, agregada dos critérios material, temporal e espacial, e de um “conseqüente”, com os critérios pessoal e quantitativo.

4.18 - O princípio da legalidade desdobra-se no princípio da tipicidade, que exige da lei que define o tipo, a descrição de todos os elementos que compõem a sua hipótese de incidência (material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo), bem quando da sua ocorrência, a devida subsunção do fato à norma, ou seja, o devido enquadramento da conduta praticada na regra matriz.

4.19 - Como no Direito Penal, as normas punitivas tributárias afetam patrimônio e direitos individuais do contribuinte, assim, não podem conter tipos abertos, de forma que possam ser encaixadas situações genéricas, não previstas especificamente na legislação.

4.20 - A descrição de tipos abertos e de conceitos indeterminados, tais como: a) não pagar o tributo e b) não cumprir os deveres instrumentais expressos; viola de forma direta e frontal o princípio da segurança jurídica, vez que toda e qualquer conduta que importe em um não pagamento do tributo ou em uma não observância dos deveres instrumentais e formais pode ser enquadrada como ilícito tributário de acordo com a discricionariedade da autoridade administrativa.

4.21 - A autoridade administrativa tem a obrigação de examinar se a conduta imputada ao contribuinte guarda absoluta conexão e identidade com a prescrição definida na norma sancionadora anteriormente editada.

4.22 - Para que se possa afirmar que o fato tem tipicidade, é necessário que ele se contenha perfeitamente na descrição legal, ou seja, que haja perfeita adequação do fato concreto ao tipo infracional. Nenhuma punição poderá ser imposta ao contribuinte quando houver incerteza de sua exigibilidade, quer em relação ao valor e ao âmbito de aplicação da norma tributária.

4.23 - Em função do princípio da tipicidade cerrada, nenhuma infração tributária pode ser imputada e nenhuma sanção pode ser aplicada mediante o emprego da analogia. Não se pode, por meio da analogia, criar figura infracional não prevista expressamente, ou pena que o legislador não tenha determinada. Contra tal procedimento vige a regra de reserva legal em prelação aos preceitos primários e secundários das normas definidoras de condutas puníveis.

4.24 - A infração tributária exige uma conduta positiva (ação em sentido estrito) ou negativa (omissão), que descumpra um dever jurídico imposto pela lei tributária, consistente na não prestação do tributo ou na inobservância de deveres instrumentais e formais.

4.25 - O não pagamento do tributo nos prazos estipulados por um determinado período, causa dano material ou real, produzindo um resultado determinado e específico.

4.26 - No descumprimento dos deveres instrumentais, a reação punitiva ocorre, não pelo dano efetivo provocado ao Estado, mas pelo perigo de dano que representa à seguridade, ao bem estar e à prosperidade pública.

4.27 - Relação de causalidade é uma relação de causa e efeito existente entre a conduta do agente e o resultado dela decorrente. O resultado somente ocorreu em função da conduta do agente, foi produzido pela conduta do agente que o provocou.

5. Conclusões do Capítulo V

5.1 - Antijuridicidade no Direito Tributário representa a contrariedade das condutas praticadas pelo sujeito passivo em relação às obrigações tributárias, seja no aspecto substancial, pelo não pagamento do tributo ou, no aspecto formal, pelo descumprimento dos deveres instrumentais e formais. Ambas podem causar lesão ou expor a perigo de lesão um bem jurídico.

5.2 - A elisão fiscal não pode ser enquadrada como uma conduta antijurídica, posto que toda pessoa é livre para dirigir sua atividade econômica, de modo a pagar o menor tributo e é livre para eleger, dentre as formas jurídicas oferentes pelo direito positivo, aquela que o conduz a um encargo tributário menos gravoso.

5.3 - A evasão fiscal é conduta de natureza ilícita (antijurídica), praticada com o único objetivo de reduzir ou eliminar a carga tributária, ocultando o verdadeiro ato ou a real situação jurídica do contribuinte, ou seja, é praticada mediante os artifícios da fraude e da simulação, operando-se a distorção da realidade econômica no instante em que ou depois que ela já se manifestou sob a forma jurídica descrita na lei como pressuposto de incidência.

5.4 - As causas excludentes da antijuridicidade do Direito Penal (estado de necessidade, legítima defesa, estrito cumprimento de dever legal e exercício regular de direito) são aplicáveis ao Direito Tributário e, se constatadas, retiram o caráter ilícito da conduta praticada pelo sujeito passivo.

5.5 - No campo das infrações tributárias, difícil se mostra a aplicação da excludente do estado de necessidade, principalmente, com relação ao requisito da avaliação do sacrifício do bem ameaçado, no caso, consistente em impedir, impossibilitar ou dificultar a arrecadação tributária.

5.6 - O inadimplemento das obrigações tributárias pelos contribuintes ou terceiros causa dano ao direito subjetivo do Estado de exigir o recolhimento do tributo devido e o cumprimento das prestações positivas ou negativas destinadas ao controle da tributação e da arrecadação, bem como ao direito objetivo, vez que reduz sua disponibilidade financeira, com afetação direta em sua eficiência e organização, atingindo, assim, toda a sociedade.

5.7 – Considera-se em estado de necessidade, quem em situação de crise financeira, opta pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras, sendo a única forma de manter a empresa em funcionamento. Considera-se em estado de necessidade, quem destrói documentos fiscais de conservação obrigatória por determinado período de tempo, com o objetivo de evitar a propagação de um incêndio que não deu causa.

5.8 - A legítima defesa, pela sua própria natureza, não pode ser aceita no plano tributário como causa de exclusão da infração tributária pertinente à obrigação principal. Exige-se para sua configuração uma injusta agressão, atual e iminente, contra um bem jurídico próprio ou alheio que se visa repelir.

5.9 - Com relação aos deveres instrumentais, nas modalidades de não fazer ou de tolerar determinadas intervenções do fisco, pode o sujeito passivo reagir em legítima defesa frente a um ato ilegal perpetrado pela autoridade competente, como na hipótese de forçar o acesso ao estabelecimento do contribuinte à noite, sem a devida autorização.

5.10 - O ato praticado de acordo com interpretação razoável da norma jurídica ou em critérios manifestados pela Administração Tributária competente em publicações e comunicações escritas, não pode ser considerado como antijurídico, vez que caracteriza exercício regular de direito.

5.11 – O obrigado tributário que ajusta sua atuação a critérios manifestados pela Administração Tributária em resposta a uma consulta formulada por outro obrigado, sempre que entre suas circunstâncias e as mencionadas na resposta a consulta exista uma igualdade substancial que

permita entender aplicáveis ditos critérios e estes não tenham sido modificados, age no exercício regular de direito.

5.12 - Se enquadra na excludente do exercício regular de direito a conduta do sujeito passivo que deixa de prestar informações, esclarecimentos e documentos exigidos pelo Fisco, sobre fatos punidos como crime ou contravenções, visto que ninguém está obrigado a auto incriminar-se.

5.13 - A excludente do estrito cumprimento de dever legal não se aplica ao campo das infrações tributárias, vez que pressupõe no executor uma qualidade de funcionário público ou de agente público que age por ordem da lei, qualidade que não se enquadra o sujeito passivo.

5.14 - O consentimento do ofendido, causa de exclusão de antijuridicidade penal, não se aplica no âmbito do Direito Tributário, vez que as obrigações tributárias observam o princípio da legalidade, e a atividade administrativa de cobrança e arrecadação são vinculadas. Impossível se mostra o consentimento do ofendido, no caso, o Estado ou outras entidades públicas e até mesmo o representante fazendário, com o ato infracional praticado.

5.15 - A suspensão do crédito tributário, mediante a concessão de liminar em mandado de segurança, de tutela antecipada nas demais ações judiciais e no deferimento de moratória (art. 151, IV, V e VI do CTN), é causa de exclusão de antijuridicidade, uma vez que, no período de suspensão, as condutas praticadas pelo contribuinte não podem ser consideradas ilícitas.

5.16 - No período em que o contribuinte aguarda uma resposta definitiva da Fazenda Pública sobre consulta expressamente formulada, os atos por ele praticados não são considerados ilícitos, visto que não revelam intenção dolosa ou culposa em descumprir a lei tributária.

6. Conclusões do Capítulo VI

6.1 - A culpabilidade no Direito Tributário também deve ser analisada consoante a teoria normativa, segundo a qual é, sobretudo, um juízo de reprovação contra o autor de um ato, porque a todos compete agir de acordo com a norma, segundo o dever jurídico, que tutela os interesses sociais.

6.2 - No campo das infrações tributárias, o argumento mais utilizado para desprezar a existência da culpabilidade ou limitar a sua aplicação é a impossibilidade da investigação da vontade (real intenção, alma, caráter psíquico) do agente na realização da conduta tipificada.

6.3 - A utilização deste argumento tem como premissa a teoria psicológica, para a qual a culpabilidade reside na relação psíquica do autor com seu fato; é a posição psicológica do sujeito diante do fato cometido. Compreende o estudo do dolo (intenção ou assunção do risco em produzir o resultado) e da culpa (inexistência de intenção ou assunção do risco em produzir o resultado).

6.4 - A culpabilidade não se reveste como pretende a doutrina tradicional da característica psicológica. É especificamente juízo de valor, puramente normativa, não tendo nenhum elemento psicológico.

6.5 - Conforme a teoria normativa pura, a culpabilidade é um juízo de valor que incide sobre o tipo psicológico que existe ou falta. No tipo doloso, a ação é censurável pela vontade de cometer o fato; no culposos, a conduta é reprovável porque o sujeito não evitou o fato por meio de um comportamento regido de maneira finalista.

6.6 - No Direito Tributário, também deve ser analisada a intenção do agente (dolosa e culposa) quando do descumprimento da norma jurídica e, conseqüentemente, do cometimento da infração fiscal, apurando se a ação foi praticada de forma voluntária e consciente com o fim de produzir um resultado.

6.7 - O princípio *nullun crimen sine culpae* informa que a sanção somente pode ser imputada a alguém quando presente a culpa, somente pode ser imposta a quem, por ato doloso ou culposos, e merecendo juízo de reprovação, cometeu um fato típico e antijurídico.

6.8 - Pelo princípio da presunção de inocência, nenhuma pena pode ser executada enquanto não transitar em julgado a sentença condenatória. Somente depois do trânsito em julgado da condenação é que pode ser imposta a sanção prevista e cominada.

6.9 - O princípio do devido processo legal é de fundamental importância na apuração de culpabilidade, vez que possibilita ao acusado a apresentação de todas as provas pertinentes à comprovação da sua inocência ou de fatos que possam atenuar a pena a ser aplicada.

6.10 - Para o atendimento do princípio do devido processo legal no âmbito administrativo, a autuação fiscal deve ser desmembrada em dois momentos: a) num primeiro momento, com a mera lavratura do auto de infração e notificação para a devida defesa e; b) num segundo momento,

com a aplicação da multa, se for o caso, de acordo com a culpabilidade apurada no processo.

6.11 - A culpabilidade, como juízo de reprovabilidade, também encontra sustentação no princípio da individualização da pena, vez que serve de medida para a imposição de sanção; quanto mais culpável o sujeito, maior deverá ser a quantidade da sanção. Ao realizar uma valoração da conduta do infrator, repudia a responsabilidade objetiva.

6.12 - De acordo com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, o ato administrativo deve se revestir de necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. O aplicador da norma sancionatória, na análise do caso concreto, deve adequar a sanção em abstrato à gravidade do fato, às circunstâncias materiais, bem como à situação pessoal do infrator, de forma que não seja extremamente elevada ou irrisoriamente leve.

6.13 - Não existe nenhuma disposição constitucional ou infraconstitucional expressa, estabelecendo critérios para a fixação da sanção tributária, no entanto, não possuem os entes tributantes plena liberdade para a fixação de qualquer valor ou índice, vez que estão limitados pelo princípio do não-confisco.

6.14 - O princípio da igualdade tem inteira aplicação em matéria de infração tributária e deve atuar dentro da culpabilidade como elemento de valoração da conduta e da sanção a ser aplicada.

6.15 - Pelo princípio *ne bis in idem*, um ato ilícito não deve ser sancionado mais de uma vez, assim, quando penalizado na esfera criminal, não deve ser punido na esfera administrativa e, na esfera administrativa não deve ser sancionado em duplicidade.

6.16 - A aplicação cumulativa de duas sanções (penal e administrativa) sobre uma mesma conduta ilícita caracteriza dupla condenação, deve, portanto, ser repudiada, uma vez que violenta o Estado Democrático de Direito e da Justiça Fiscal.

6.17 - A aplicação de sanções sem considerar a culpabilidade, o juízo de reprovabilidade da conduta praticada de acordo com os seus elementos históricos, da situação pessoal do agente e das circunstâncias fáticas e jurídicas do caso concreto, viola o princípio da dignidade da pessoa humana.

6.18 - São causas excludentes da culpabilidade a obediência hierárquica, a inexigibilidade de conduta diversa, o erro de tipo e de proibição, o caso fortuito ou força maior, a boa-fé.

6.19 - A prática de atos de acordo com orientações do Agente Fiscal se enquadra como obediência hierárquica, causa de exclusão de culpabilidade, vez que é autoridade competente e possui, entre suas atribuições, a função de orientar o contribuinte. Em decorrência da sua condição de servidor público, possui poder de fiscalização e, conseqüentemente, ascendência sobre o contribuinte. Assim, atendidos os demais requisitos quanto à aparente legalidade e legitimidade da ordem e a sua estrita observância, não pode a conduta praticada pelo sujeito passivo ser considerada infracional.

6.20 - A inexigibilidade de conduta diversa é um elemento componente da culpabilidade fundado no princípio de que só devem ser punidas as condutas que poderiam ser evitadas. Desta forma, se comprovada, no caso concreto, a inexigibilidade de conduta de diversa do agente, excluída fica a sua culpabilidade.

6.21 - No campo da infração tributária, nada impede que, avaliada e comprovada a real situação financeira do contribuinte - cujo ônus da prova é de quem a alega -, não possa vir a ser aplicada a excludente com a não imposição ou o cancelamento da penalidade, uma vez que a mesma representa um ônus a mais, em função de que não elimina a obrigação do recolhimento do tributo devido (art. 157 do CTN).

6.22 - A aplicação de sanção em decorrência de descumprimento das obrigações tributárias somente se justifica em razão da intenção, da falta de cuidado, da negligência ou da desídia, tendo como pressupostos ação ou omissão do sujeito passivo, assim, não pode ser imputada culpa a alguém quando a situação decorreu de caso fortuito ou força maior.

6.23 - A observância do princípio da boa-fé implica relação de confiança entre a Administração e o Administrado, na qual devem estar presentes os valores de honestidade e lealdade. Assim, a Administração deverá considerar, quando do juízo de culpabilidade, ou seja, quando da valoração da conduta praticada tipificada como infração, os fatos que possam demonstrar a intenção do agente, se agiu de boa-fé ou não.

6.24 - Imputabilidade é a capacidade do agente de sofrer juízo de reprovação social, por reunir duas condições fundamentais: sanidade e maturidade. É a capacidade de ser culpável, de entender o caráter ilícito do ato e de livremente querer praticá-lo.

6.25 - Responsabilidade infracional é a obrigação que alguém tem de arcar com as consequências jurídicas do ato ilícito. É a obrigação em que se encontra o infrator de reparar o dano causado à Administração, de responder pelas sanções impostas por incorrer em infração tributária.

6.26 - Não se aplica às relações jurídicas sancionatórias, as disposições do art. 126 do Código Tributário Nacional, que estabelece que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais; de achar a pessoa natural privada ou limitada do exercício de suas atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios.

6.27 - O art. 136 do Código Tributário Nacional não estabelece uma responsabilidade objetiva pela infração tributária. Fixa para o sujeito passivo uma culpa presumida quanto à conduta praticada, com a inversão do ônus da prova de sua inocência, obrigando-lhe a realização de prova em contrário, como forma de eximir-se da imposição da penalidade prevista na norma jurídica.

6.28 - A responsabilidade pela infração tributária é pessoal, vez que o Código Tributário Nacional, somente prevê uma única hipótese em que o responsável assume a multa tributária e, mesmo assim, a de natureza moratória pelo não recolhimento do tributo devido no prazo legal.

6.28 - A responsabilidade por sucessão não abrange a multa tributária, seja ela moratória ou punitiva, visto que os artigos 130 a 133 do Código Tributário Nacional (“caput”) preveem a responsabilidade pelos tributos, instituto que não se confunde com a multa (penalidade), não se constitui sanção de ato ilícito (art. 3º, do CTN). Além do mais, as multas são sempre de caráter pessoal, não podendo ultrapassar a pessoa do infrator.

7. Conclusões do Capítulo VII

7.1 - Na esfera administrativa tributária, sanção é o instrumento de que se vale a ordem jurídica para desestimular ou penalizar o comportamento ilícito do sujeito que não cumpre a obrigação tributária e os deveres instrumentais.

7.2 - A sanção administrativa tributária se caracteriza pela desnecessidade de autorização judicial para sua aplicação, ou seja, é aplicada diretamente pela autoridade administrativa, com base no seu poder de polícia, em decorrência do requisito da auto-executoriedade.

7.3 - Tributo não caracteriza sanção de ato ilícito, vez que não objetiva sancionar atividade ilícita do sujeito passivo, portanto, não se equipara à penalidade, que tem finalidade específica de castigar o sujeito passivo pelo descumprimento da obrigação legalmente imposta. Não é cobrado em decorrência da inobservância de norma jurídica, da violação do direito positivo, não é pena, não visa castigar o sujeito passivo, trata-se de um dever legal imposto a toda coletividade.

7.4 - Do ponto de vista obrigacional, tributo e sanção não se confundem, decorrem de relações jurídicas distintas, o tributo decorre da relação jurídica tributária (obrigação principal), que tem como fato gerador um ato lícito, a penalidade emerge da relação jurídica sancionatória, que tem como fato gerador um ato ilícito.

7.5 - Infração e sanção tributária não se confundem, são institutos jurídicos distintos, com regras próprias, sendo que a primeira é a descrição normativa da conduta que, se concretizada pelo infrator, abre a possibilidade da imposição da pena. A sanção é a pena definida na lei que será imposta para castigar o infrator.

7.6 - A sanção tributária possui funções repressivas e punitivas, impõe ao infrator um castigo, uma pena, fazendo-o suportar um ônus pela conduta praticada.

7.7 - O objetivo das sanções tributárias não é o mero ressarcimento do dano ou cominação de penas criminais, mas a imposição de uma consequência prejudicial para o infrator, de forma a desestimulá-lo da prática de atos ilícitos. A função de ressarcimento é alcançada pelos juros de mora, que remunera o capital retido indevidamente, e não pela pena, muitas vezes fixada em valores elevadíssimos.

7.8 - As sanções tributárias são de natureza administrativa e dividem-se em sanções pecuniárias e sanções não pecuniárias.

7.9 - Sanção pecuniária consiste no pagamento de uma soma de dinheiro ao Estado. É a principal sanção do Direito Tributário, por mais se ajustar à finalidade repressiva fiscal, assim, é utilizada de forma generalizada por todas as legislações tributárias, federais, estaduais, distritais e municipais.

7.10 - As sanções pecuniárias previstas no ordenamento jurídico tributário nacional são: multas, que se dividem em multa de mora e multa punitiva e sanção de perdimento de bens.

7.11 - A multa moratória é aplicada em função do inadimplemento integral ou parcial do responsável pelo não recolhimento do tributo no prazo legal.

7.12 - A multa punitiva é sanção que visa penalizar o infrator pelo descumprimento da legislação tributária, quer seja com relação à obrigação principal, quer seja com relação aos deveres instrumentais, infringindo-lhe uma pena patrimonial, em quantia elevada, fixada em lei, como, por exemplo, a multa de 100% do valor imposto pela falta do seu pagamento ou pela falta da emissão do documento fiscal.

7.13 - A pena de perdimento consiste na perda da propriedade da mercadoria ou de bens em favor da Fazenda Pública, que poderá incorporá-los ao patrimônio público, enviá-los de volta para o exterior, doá-los a determinadas entidades, aliená-los em leilão público, com a conversão da renda em receita, incinerá-los e destruí-los, como na hipótese da mercadoria ser objeto de pirataria.

7.14 - Sanções não pecuniárias são também consideradas pela doutrina como sanções políticas, vez que não importam pagamento de determinada quantia em dinheiro para o Poder Público.

7.15. Sanções não pecuniárias são restrições administrativas, civis, comerciais e profissionais, impostas ao sujeito passivo pelo Poder Público, impedindo-o que pratique atos negociais. São desmembradas em várias modalidades, tais como: apreensão e retenção de mercadoria e bens, regime especial de fiscalização, restrição e cancelamento de inscrição cadastral entre outras.

7.16 - Não são cabíveis imposições de sanções não pecuniárias como forma coativa de cobrança de tributos.

7.17 - Correção monetária não constitui penalidade, é mera atualização da moeda em face da corrosiva atuação da inflação. É a reposição do valor real da moeda corroída pela inflação. Concretiza-se através da medição do índice inflacionário e da fixação dos seus respectivos indexadores, tais como SELIC (federal), UFESP (estadual) e FMP (municipal).

7.19 - Os juros de mora não se enquadram no conceito de penalidade imposta pelo descumprimento da legislação tributária, trata-se de mera remuneração de capital em decorrência de sua retenção indevida, em face do não recolhimento do tributo no prazo legal.

8. Conclusões do Capítulo VIII

8.1 - Punibilidade tributária é o poder da Fazenda Pública para aplicar a sanção tributária ao infrator em decorrência da prática da conduta definida em lei como infração.

8.2 - Extinção da “punibilidade” é o desaparecimento do direito subjetivo de punir do Estado, o *jus puniendi*. Se, por acaso, já houver multa aplicada, então o que se extingue é o *jus punitiois*, isto é, desaparece o título penal executório.

8.3 - O Código Tributário Nacional arrola as seguintes causas de extinção da punibilidade: a) retroatividade da lei interpretativa; b) retroatividade da lei que deixe de definir o fato como infracional; c) retroatividade da lei que deixe de tratar o fato como antijurídico; d) denúncia espontânea; e) decadência; f) prescrição; g) decisão administrativa irreformável; h) decisão judicial passada em julgado; i) anistia e j) morte do infrator.

8.4 - A lei nova que deixa de definir determinado ato ou fato como infração tributária, deve retroagir, por ser benéfica ao infrator e, conseqüentemente, extinguirá a punibilidade.

8.5 - Deixando a norma tributária de considerar o ato ou o fato praticado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, não há que se falar em fato típico, antijurídico e culpável a ensejar a aplicação da sanção tributária, de forma que, com a aplicação retroativa da nova lei, o direito de punir do Estado deixa de existir.

8.6 - O artigo 138 do Código Tributário Nacional não menciona o tipo de responsabilidade que se está excluindo, quer seja em relação no mero atraso do pagamento do tributo (multa de mora), quer seja na falta intencional do pagamento do tributo (multa punitiva), quer seja no descumprimento dos deveres instrumentais (multa punitiva). Desta forma, onde legislador não distingue, não cabe ao interprete distinguir, segundo cediço princípio de hermenêutica.

8.7 - No Direito Tributário, a decadência visa não permitir que a Fazenda Pública eternize o direito de punir o infrator, que decorre da relação jurídica sancionatória, nascida pela prática do fato típico, antijurídico e culpável. Pune o Estado pela sua inércia.

8.8 - A prescrição da pretensão executória extingue o direito da Fazenda Pública em cobrar a penalidade devidamente imposta (crédito tributário em sentido amplo) em decorrência de sua inércia durante certo lapso de tempo.

8.9 - A decisão exarada pelo órgão julgador administrativo de cada entidade tributante - Conselho de Contribuintes (União), Tribunal de Impostos e Taxas (Estado) e Junta de Recursos Fiscais (Municípios) -, favorável ao contribuinte e de forma definitiva, irreformável no âmbito administrativo, extingue a sanção tributária aplicada.

8.10 - A decisão do órgão julgador da Fazenda Pública contra o contribuinte não tem força de coisa julgada e não retira a possibilidade de novo exame da matéria pelo Poder Judiciário, visto que a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV, da CF). Assim, levada a questão ao Poder Judiciário, a decisão judicial exarada em ação anulatória, transitada em julgada, reconhecendo a nulidade da autuação fiscal, extingue a sanção tributária.

8.11 - Anistia fiscal é perdão concedido ao contribuinte pelo descumprimento de deveres de tributários, seja com relação à obrigação principal, seja com relação aos deveres instrumentais e formais. É o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido um mandamento legal.

8.12 - Diante dos princípios da culpabilidade e da personalização da pena, a morte do infrator extingue a relação jurídica sancionatória e, conseqüentemente, a punibilidade.

BIBLIOGRAFIA

ABBAGNANO, Nicola. Dicionário de Filosofia, Editora Martins Fontes, São Paulo, 2000.

ALMEIDA, Amador Paes. Manual das Sociedades Comerciais, 9ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1997.

ALURRALDE, Aldo Mario. El Agente Fiscal Encubierto y la Sanción de Clausura Tributaria, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2009.

ANDREA, Federico Maurizio d'. Finanza & Fisco n. 7/98 – Sanzione Amministrativa, Itália.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 15ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

AYALA, Jose Luis Peres de. Curso de Derecho Tributário, Edersa, Madrid, 1975.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 2ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975.

----- Estudo e Pareceres de Direito Tributário. Vol. 2. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

----- Revista Trimestral de Direito Público 12/1995.

BALEEIRO. Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11º edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2002.

----- Uma Introdução à Ciência das Finanças, 15ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1998.

BARRETO, Aires Fernandino. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais, 1ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1987.

----- ISS na Constituição e na Lei, Editora Dialética, São Paulo, 2003.

----- Curso de Direito Tributário Municipal, Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 6ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1998.

BECHO, Renato Lopes. Tributação das Cooperativas. 2ª edição. Editora Dialética, São Paulo, 1999.

----- Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, Editora Dialética, São Paulo, 2000.

----- Filosofia do Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

----- Prescrição Intercorrente nos Executivos Fiscais. Repertório de Jurisprudência IOB, 2ª Quinzena de março de 2006, n. 6/2006.

----- Ensaio Sobre o Conceito Constitucional de Tributo. Repertório de Jurisprudência IOB, 2ª Quinzena de setembro de 2005, n. 18/2005.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª edição. Editora Lejus, São Paulo, 1998.

BERGEL, Jean-Louis. Teoria geral de direito.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Manual de Direito Penal. Parte Geral. Volume I, 6ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2000.

BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 10ª, edição, Editora UNB, Brasília, 2002.

BORGES, Souto Maior. Isenções Tributárias, 1ª edição, Editora Sugestões Tributárias, São Paulo, 1969.

----- Lei Complementar. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975.

----- Lançamento Tributário, 2ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2009.

----- Fundamentos do IPI, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2002.

BRUNO, Aníbal. Direito Penal, 3ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1967.

BUJANDA, Sainz. Hacienda e Derecho, Tomo II. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

CAIS, Cleide Previtalli. O Processo Tributário, 3ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª edição. Editora Malheiros, São Paulo, 2001.

----- Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1986.

----- Vigência e Aplicação das Leis Tributárias, Curso de Direito Tributário, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, 9ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2006.

----- Conflitos de Competência, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984.

----- ICMS, 8ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2002.

CARRIÓ. Genaro A. Notas sobre Decrecho e Lenguage. Abeledo Perrot, Bueno Aires, 1973.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 21ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

----- Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência, 2ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 1999.

----- A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 34, São Paulo. Ed. Dialética. 1998.

CASSONE, Vittorio. Processo Tributário, 4ª edição. Editora Atlas, São Paulo, 2003.

CASTRO, Alexandre Barros. Teoria do Direito Processual Tributário, 2ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2002.

CATARINO, João Ricardo. Regime Geral das Infrações Tributárias, 2ª edição, Editores Vislis, Lisboa, 2004.

CERNICCHIARIO, Luiz Vicente. Direito Penal Tributário. Estudos de Direito Público em Homenagem a Aliomar Baleeiro, Editora EUB, Brasília, 1976.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 8ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.

----- Teoria e Prática das Multas Tributárias, Editora Forense, Rio de Janeiro.

----- Direito Tributário Atual. Pareceres. Ed. Forense. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997.

----- Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1990.

----- Infração Tributária e Sanção. Sanções Administrativas Tributárias. Coord. Hugo de Brito Machado, Editora Dialética, São Paulo, 2004.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 11ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1985.

DENARI, Zelmo. Infrações Tributárias e Delitos Fiscais, 3ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1998.

DELMANTO, Celso. Código Penal Comentado, 3ª edição, Editora Renovar, São Paulo, 1991.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Atual. Pareceres. Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário, 2ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo, 13ª edição, Editora Atlas, São Paulo, 2001.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, 1º volume, 21ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2004.

----- Curso de Direito Civil Brasileiro, 7º volume, 21ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 2004.

----- Norma Constitucional e seus Efeitos, 2ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1992.

----- Compêndio de Introdução à Ciência do Direito. Editora Saraiva, São Paulo, 2005.

DORIA, Antonio Sampaio. Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law, 2ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1986.

----- Elisão e Evasão Fiscal, 2ª edição, Editora Bushatsky, São Paulo, 1977.

DOTTI, René Ariel. Curso de Direito Penal, Parte Geral, 2ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2004.

DWORKIN, Ronald. Levando o Direito a Sério, Editora Martins Fontes, São Paulo, 2002.

FANUCCHI, Fabio. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª edição, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. Editora Dialética, São Paulo, 2001.

FERRAZ Jr. Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito, 3ª edição, Editora Atlas, São Paulo, 2001.

----- Sigilo de Dados: O Direito à Privacidade e os Limites à Função Fiscalizadora do Estado. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 1, Editora Revistas dos Tribunais – outubro-dezembro, São Paulo, 1992.

FERREIRA. Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa, 1ª edição, 11ª impressão, Editora Nova Fronteira, São Paulo, 2001.

FERREIRA. Roberto dos Santos. Crimes Contra a Ordem Tributária, 2ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2002.

FILHO, Antonio Gonçalves. Vocabulário Jurídico I – Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo, 2ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1999.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. Comentário ao Código Tributário Nacional. Editora Saraiva, São Paulo, 1997.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Infrações e Sanções Tributárias, Editora Dialética, São Paulo, 2003.

FILHO, Fernando da Costa Tourinho. Processo Penal, 19ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 1997.

FILHO, Luiz Dias Martins. Sanções Administrativas Tributárias, Coord. Hugo de Brito Machado, Editora Dialética, São Paulo, 2004.

FONROUGE, Giuliani. Derecho Financiero. Volume II, 2ª edição. Editora Depalma, Buenos Aires, 1977.

----- Conceitos de Direito Tributário, Editora Lael, São Paulo, 1973.

FRANCO, Alberto da Silva. Crimes. Crimes Hediondos, Editora Saraiva, São Paulo.

GODOY, Marciano Seabra. A figura da fraude à lei tributária prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 68, Editora Dialética, São Paulo.

GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva nos crimes contra a ordem tributária. Direito Penal Empresarial. Coord. Rocha, Valdir de Oliveira, Dialética, São Paulo, 1995.

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda, 1ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 1997.

-----, Princípios Informadores do Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária, RDT 23/24.

GONZALEZ, Eusebio. Curso de Derecho Tributário, Edersa, Madrid, 1975.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Editora Dialética, São Paulo, 2004.

GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal. Ed. Impetus, 2ª edição, 2005.

HART. Herbert L. A. O Conceito de Direito. Editora Fundação Calouste Gulbenkian, 3ª edição, Lisboa, Portugal, 2001.

HOLANDA, Aurélio Buarque de, Novo Dicionário, Editora Nova Fronteira, 2008.

HORVATH. Estevão. A Isenção trazida pelo Art. 3º, II, da Lei Complementar 87/96, Revista de Direito Tributário n. 71.

----- Princípio do Não-confisco no Direito Tributário, Editora Dialética, São Paulo, 2002.

HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal. Volume I, 4ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1958.

IBAP. Código Tributário Alemão. Revista dos Tribunais.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário, 10ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

JESUS. Damásio E. de. Código de Processo Penal Anotado, 7ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1989.

----- Direito Penal. Parte Geral, Volume I, 28ª edição, Editora Saraiva. São Paulo, 2005.

----- Prescrição Penal, Editora Saraiva, São Paulo, 1995.

JOLIVET. Régis. Tratado de Filosofia, Volume I, Editora Agir, Rio de Janeiro, 1969.

JÚNIOR, Miguel Reali. Instituição de Direito Penal, Vol. I, Editora Saraiva, São Paulo, 2000.

----- Enciclopédia Saraiva de Direito, São Paulo. 1994.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Editora Martins Fontes, São Paulo, 2000.

LINS, Robson Maia. A Mora no Direito Tributário. Tese de Doutorado em Direito. PUC/SP, São Paulo, 2008.

LYRA Filho, Roberto; Cernicchiaro, Luiz Vicente. Compêndio de Direito Penal, Parte Geral.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

----- Crimes Contra a Ordem Tributária, 2ª edição, Editora Atlas, São Paulo, 2009.

----- A Receita Bruta como Base de Cálculo do Tributo. Revista Interesse Público n. 15/2002.

----- Sanções Administrativas Tributárias, Editora Dialética, São Paulo, 2004.

----- A Pena de Perdimento de Bens e Insubsistência do Fato Gerador da Obrigação Tributária, Repertório de Jurisprudência IOB, 1ª quinzena de novembro de 2007, n. 21/2007, volume I, São Paulo, 2007.

MALERBI, Diva. Elisão Tributária, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984.

MARIENHOFF, Miguel. S. Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, Editora Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1964.

MARQUES. José Frederico. Tratado de Direito Penal, Volume I e II, 1ª edição, Editora Brookseller, Campinas. 1997.

MARTÍNEZ, Soares. Direito Fiscal, 9ª edição, Editora Livraria Almedina, Coimbra, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentário à Constituição do Brasil, Editora Saraiva, São Paulo, 1989.

----- Sanções Tributárias, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1979.

----- Curso de Direito Tributário, Volume I, 5ª edição, Editora CEJUP, Belém, 2000.

----- Incentivo Fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Vol. 47, Editora Revistas dos Tribunais, nov-dez, São Paulo, 2002.

----- Teoria da Imposição Tributária. 2ª edição. Editora LTr São Paulo, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito, 7ª edição, Editora Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1961.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 17ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 1992.

MELLO. Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 19ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2007

----- Sobre Princípios Constitucionais Tributários, Revista de Direito Tributário n. 55/147.

----- O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, Revista dos Tribunais, 1978.

----- O Princípio da Legalidade e Algumas de suas consequências para o Direito Administrativo Sancionador, n. 1, Editora Del Rey, Belo Horizonte, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário, 2ª edição, Editora Dialética, São Paulo, 1999.

----- Sanções Administrativas Tributárias, Editora Dialética, 2004.

MELO, Roque Gadelha de. Natureza e Aplicação das Multas Fiscais, Editora Livraria Progresso, Belo Horizonte, 1959.

MERSÁN, Carlos A. Direito Tributário, 2ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988.

MICHELI, Gian Antonio. Corso di Diritto Tributario, Turim, 1976.

MIRABETE, Julio Fabrine. Manual de Direito Penal. Editora Saraiva, São Paulo, 1988.

MIRANDA. Pontes de. Tratado de Direito Privado. Tomo XLVII. Editora Borsoi, Rio de Janeiro, 1958.

MONTEIRO. Washington de Barros. Curso de Direito Civil, Volume 2, Editora Saraiva, São Paulo, 1998.

MORAES, Alexandre. Direito Constitucional, 24ª edição, Editora Atlas, São Paulo, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de Direito Tributário, 5ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1996.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao Direito do Trabalho, 18ª edição, Editora LTr, São Paulo, 1992.

NETO, Camilo Jorge Kzam. A Norma de Anistia no Direito Tributário, 1ª edição. Editora Quartier Latin, São Paulo, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva, São Paulo, 2004.

NORONHA. Edgar Magalhães. Direito Penal. Editora Saraiva, São Paulo, 1987.

NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal. Parte Geral, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2006.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Curso de Direito Financeiro, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Curso de Direito Tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, São Paulo. 2005.

PACIELLO, Gaetano. Sanções Tributárias, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1979.

PACHECO. Ângela Maria da Motta. Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias, Editora Max Limonad, São Paulo, 1997.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da doutrina e da jurisprudência, 8ª edição. Livraria do Advogado, 2006.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituição de Direito Civil, 20ª, edição. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005.

PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro, 5ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004.

PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004.

PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário, Editora Dialética, São Paulo, 2000.

QUEIROZ, Luís César Souza de. Sujeição Passiva Tributária, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1998.

REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial, 22ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1995.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito, 14ª edição. Editora Saraiva, São Paulo, 1987.

RODRIGUES, Ivan Taulil. O Princípio Jurídico da Boa-fé e o Planejamento Tributário. O Pilar Hermenêutico para a Compreensão de Negócios Estruturados para obter Economia Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 93, São Paulo.

RODRIGUES, Silvio. Curso de Direito Civil, 12ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1989.

RUSSO, Pasquale. Manuale di Diritto Tributario, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1994.

SANTI, Eurico Marcos Dinis de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 2ª edição, Editora Max Limonad, São Paulo, 2001.

----- Lançamento Tributário, 2ª edição, Editora Max Limonad, São Paulo, 2001.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, 14ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1998.

SILVA, Edgar Neves. Curso de Direito Tributário, 5ª edição. Editora CEJUP, Belém, 1997.

SILVA, Franco. Crimes Hediondos.

SILVA, Isabel Marques da. Responsabilidade fiscal penal cumulativa. Lisboa: Católica, 2000, p. 509, apud Edmar Oliveira Andrade Filho. Infrações e Sanções Tributárias.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo, 22ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2003.

----- Os Tributos no Quadro do Direito. Revista de Direito Administrativo, Vol. 124, FGV, Rio de Janeiro, 1976.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2007.

SOLER, Sebastian. Derecho Penal Argentino, 2ª edição, Tipografia Editora Argentina, Buenos Aires, 1999.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Incentivo Fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Vol. 47, Editora Revistas dos Tribunais, nov-dez, São Paulo, 2002.

SOUZA, Hamilton Dias de. Curso de Direito Tributário, 5º edição, Editora CEJUP, Belém. 1997.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária, Edição Póstuma, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1975.

TELES, Ney Moura. Direito Penal. Parte Geral, Editora Atlas, São Paulo, 2004.

TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios Básicos de Direito Penal, 5ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1994.

TORRES, Heleno. Jurisprudência Comentada – Pena de Perdimento de Bens e Sanções Interventivas em Matéria Tributária, Repertório IOB de Jurisprudência, 19/2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 12ª edição, Editora Renovar. Rio de Janeiro, 2005.

UCKMAR. Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976.

VASQUES, Sérgio. Regime das Taxas Locais, Editora Almedina, Coimbra, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição Tributária Interpretada, Editora Atlas, São Paulo, 2007.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito Civil, Volume I, 3ª edição, Editora Atlas. São Paulo, 2003.

----- Direito Civil, Volume II, 3ª edição, Editora Atlas. São Paulo, 2003.

VICTORINO, Nuno. Regime Geral das Infrações Tributárias, 2ª edição, Editores Vislis, Lisboa, 2004.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e Relação no Direito, 4ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2000.

VILLEGAS, Hector B. Direito Penal Tributário, Editora Resenha Tributária, EDUC, São Paulo, 1974.

----- Cursos de Finanzas, Derecho Financiero Y Tributário, T. I. 3ª edição, Editora Depalma, Argentina.

----- Infracciones y Sanciones en el Derecho Penal Tributário Brasileño. RDP 31/209-218.

----- El Principio de Legalidad en el Ilícito Tributário. RDP n. 27/190.

WAGNER, José Carlos Graça. Suplemento Literário n. 171/177, Editora LTR, São Paulo.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil, 5ª edição. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2002.

----- Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. Editora Dialética, São Paulo, 2002.

ZAFFORONI, Eugenio Raúl. Manual de Direito Penal Brasileiro, 5ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2004.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)