



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
DOUTORADO EM DIREITO**

**FLORA AUGUSTA VARELA ARANHA**

**A PENALIDADE PECUNIÁRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO**

Salvador  
2019

**FLORA AUGUSTA VARELA ARANHA**

**A PENALIDADE PECUNIÁRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em  
Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito  
parcial para a obtenção do grau de Doutora em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito

Salvador  
2019

## FICHA CATALOGRÁFICA

Varela Aranha, Flora Augusta

A PENALIDADE PECUNIÁRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO / FLORA AUGUSTA VARELA ARANHA. -- SALVADOR, 2019.

162 f.

Orientador: EDVALDO PEREIRA DE BRITO. Tese (Doutorado - DOUTORADO EM DIREITO) -- Universidade Federal da Bahia, FACULDADE DE DIREITO, 2019.

1. Direito Tributário. Sanção Tributária. Penalidade Pecuniária. I., PEREIRA DE BRITO, EDVALDO. II. Título.

**FLORA AUGUSTA VARELA ARANHA**

**A PENALIDADE PECUNIÁRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutora em Direito, aprovada pela seguinte banca examinadora:

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof<sup>a</sup>. Dr. Edvaldo Pereira de Brito

---

Prof<sup>a</sup>. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

---

Prof<sup>a</sup>. Dra. Maria Auxiliadora Minahim

---

Prof. Dr. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de Alencar

---

Prof<sup>a</sup>. Dra. Clara Cardoso Machado Jaborandy

Salvador, 17 de setembro de 2019

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, Senhor e Mestre Jesus Cristo, grande EU SOU, que me permitiu viver esta experiência de crescimento profissional e pessoal, por quem e para quem são todas as coisas.

A minha mãe, que a cada dia me ensina perseverança e resiliência, rumo à concretização dos meus sonhos.

À Egrégia Faculdade de Direito da UFBA, casa que me recebeu desde 99.2 até hoje, a quem tenho profunda afeição. Vinte anos não são vinte dias. Ao Programa de Pós-Graduação em Direito da UFBA e todo seu corpo docente, em especial meu estimado orientador Prof. Dr. Edvaldo Brito, a quem sou grata pelas valiosas lições jurídicas, pela generosidade e inspirador exemplo de vida e de amor ao conhecimento.

Aos queridos colegas e amigos que conheci e caminharam comigo nessa jornada, todos do grupo Doutorado UFBA, em especial aqueles com quem pude trocar ideias e angústias de doutoranda, gratidão pela paciência: Juliana, Taysa, Mateus, Henrique, Homero, Raphael, Larissa, Carliane, Ramon, Pedro Sabino, José Gomes, Efsen.

Aos amigos que me incentivaram e apoiaram: Gabriel Fonseca, Fernanda, Tagore, Antônio Sá, Ivan da Procuradoria Fiscal do Município de Aracaju (sim, você mesmo, poderoso chefinho!!!), minha assessora do coração Jéssica Rayane e todos os servidores e colegas de trabalho que emitiram vibrações positivas.

Aos meus alunos, que dão sentido e alegria na trajetória acadêmica.

ARANHA, Flora Augusta Varela. **A penalidade pecuniária no direito tributário brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019.

## RESUMO

A presente tese estuda a sanção no Direito Tributário brasileiro, mais especificamente o espaço ocupado pela penalidade pecuniária, constante no artigo 113 do Código Tributário Nacional, em face das sanções não pecuniárias, sobretudo as mais gravosas ao patrimônio e à liberdade do cidadão e da tutela penal, incluindo a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em torno da matéria. A hipótese levantada pela presente investigação é a de que a obrigação tributária pode ser concebida como um processo, em que o Estado persegue o fim arrecadatório dos tributos devidos. Neste jaez, emerge a observância da boa-fé objetiva, em especial por parte do sujeito ativo ao qual a lei tributária confere privilégios, cujo sentido repousa na fidelidade às limitações constitucionais ao poder de tributar, mais especificamente ao rol das matérias reservadas à lei complementar que atribui à disciplina das normas gerais de direito tributário a obrigação, o crédito e conseqüentemente a sanção, de maneira que não pode atuar o legislador ordinário criando sanções tributárias mais gravosas ao contribuinte. Também é corolário da boa-fé objetiva no direito tributário a observância ao devido processo legal nas suas dimensões formal e material, vinculante ao legislador e ao administrador fazendário, os quais não podem praticar atos lesivos ou de difícil reparação ao patrimônio e à liberdade do administrado à margem da atuação do Poder Judiciário. Na seqüência, foi estudada a viabilidade jurídica da intersecção entre as esferas tributária e penal, demonstrada a impossibilidade de tutela penal indiscriminada sobre a inadimplência fiscal. Por fim, é apresentada a tese, que afirma ser a penalidade pecuniária a sanção tributária por excelência no ordenamento jurídico brasileiro, em grau de primazia sobre as sanções não pecuniárias que devem incidir em caráter supletivo, adequada aos fins do processo obrigacional tributário e sem causar lesão grave ou de difícil reparação ao patrimônio e à liberdade econômica dos cidadãos, concluindo pela confirmação da hipótese.

**PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO; SANÇÃO TRIBUTÁRIA; PENALIDADE PECUNIÁRIA.**

ARANHA, Flora Augusta Varela. **The pecuniary penalty in Brazilian tax law.** Doctoral thesis – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019.

### **ABSTRACT**

The present thesis studies sanctions in Brazilian Tax Law, specifically the role of monetary penalty (art. 113 of the National Tax Code) in the light of non-monetary and criminal penalties (mainly those more severe to the citizen's personal patrimony and liberty), including an analysis of the Supremo Tribunal Federal's case law regarding this issue. This research hypothesis is that the tax obligation may be considered a process in which the State pursues its revenue purposes. In this context, objective good faith must be respected, especially by the creditor, to whom the law gives privileges based on the constitutional limitations to the power to tax. The list of matters reserved to complementary legislation involves the general rules of Tax Law, including the discipline of obligation, credit, and sanction; therefore, the ordinary legislator cannot impose increased penalties to the taxpayer. Moreover, in Tax Law, the good faith requires the observance of the due process of law, both formal and substantial, both by the legislator and the revenue agents, who are not allowed to harm the taxpayer's liberty or property. This research studied the intersection of the criminal and the tax spheres, demonstrating the impossibility of indiscriminate use of the criminal sanction with respect to tax debts. Lastly, the presented thesis states that the financial penalty is the quintessential sanction in the Brazilian Tax Law, taking precedence over other penalties, which should be applied both subsidiarily and adequately to the ends of the tax obligational process, without harming the citizen's liberty and property.

**KEYWORDS: TAX LAW; TAX PENALTY; PECUNIARY PENALTY.**

ARANHA, Flora Augusta Varela. **La sanción pecuniaria en el derecho tributario brasileño.** Tesis de doctorado – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019.

## RESUMEN

La presente tesis examina la sanción en la Ley Tributaria Brasileña, más específicamente el espacio ocupado por la pena pecuniaria, en el artículo 113 del Código Tributario Nacional, frente a las sanciones no pecuniarias, especialmente las que son más onerosas para el patrimonio y la libertad del ciudadano y la tutela. Incluyendo el análisis de la jurisprudencia de la Corte Suprema Federal sobre el tema. La hipótesis planteada por la presente investigación es que la obligación tributaria puede concebirse como un proceso en el cual el Estado persigue el propósito de recaudación de los impuestos adeudados. En este caso, surge la observancia de la buena fe objetiva, especialmente por parte del sujeto activo a quien la ley tributaria le confiere privilegios, cuyo significado se basa en la fidelidad a las limitaciones constitucionales al poder tributario, más específicamente a la lista de asuntos reservados para la ley complementaria. que atribuye a la disciplina de las normas generales del derecho tributario la obligación, el crédito y, en consecuencia, la sanción, de modo que el legislador ordinario no puede actuar creando sanciones fiscales más tributarias para el contribuyente. También es un corolario de buena fe objetiva en el derecho tributario observar el debido proceso legal en sus dimensiones formales y materiales, vinculando al legislador y al administrador de la propiedad, quienes no pueden practicar actos que sean perjudiciales o difíciles de reparar para el patrimonio y la libertad de la administración. Al margen del Poder Judicial. Posteriormente, se estudió la viabilidad legal de la intersección entre el impuesto y las esferas criminales, lo que demuestra la imposibilidad de una tutela criminal indiscriminada en los incumplimientos impositivos. Finalmente, se presenta la tesis, que afirma que la sanción pecuniaria es la sanción tributaria por excelencia en el sistema legal brasileño, en un grado de primacía sobre las sanciones no pecuniarias que deben imponerse de manera complementaria, adecuada para los fines del proceso tributario y sin causar lesiones graves o reparación difícil para el patrimonio y la libertad económica de los ciudadanos, concluyendo para la confirmación de la hipótesis.

**PALABRAS CLAVE: DERECHO TRIBUTARIO; SANCIÓN TRIBUTARIA; PENALIDAD PECUNIARIA.**

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>2 O FENÔMENO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>11</b>
2.1 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA .....	18
<b>2.1.1. Norma jurídica. Estrutura e sanção na teoria geral do Direito.....</b>	<b>20</b>
<b>3 A SANÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>35</b>
3.1. NATUREZA.....	35
3.2. CLASSIFICAÇÃO.....	39
3.3. SANÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	45
3.4. O TRATAMENTO DAS SANÇÕES NÃO PECUNIÁRIAS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	53
<b>4 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>71</b>
4.1. A SANÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO.....	78
<b>5 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO PROCESSO. A BOA-FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A SANÇÃO.....</b>	<b>85</b>
5.1. A BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSIDERAÇÕES.....	103
<b>6 SANÇÃO TRIBUTÁRIA E ASPECTOS PENAIS. A TESE .....</b>	<b>114</b>
6.1. EXCLUSÃO DA ATUAÇÃO PENAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. A POSIÇÃO DE EDVALDO BRITO.....	124
6.2. A TESE.....	131
<b>7 CONCLUSÃO.....</b>	<b>144</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>149</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A presente tese, cujo título é *A penalidade pecuniária no direito tributário brasileiro* tem como objeto o estudo da sanção tributária no ordenamento jurídico pátrio, baseado no tratamento conferido pela Constituição da República, pelo Código Tributário Nacional e legislação extravagante à luz da interpretação sistemática, visando aferir sua validade jurídica e demonstrar o que é sanção tributária no Brasil.

Com efeito, a análise da sanção no direito tributário é um desafio ao pesquisador da área jurídica por ser um tema pouco problematizado na doutrina, que se acomodou ao classificá-la de forma difusa, quando não tautológica, resignada a harmonizar o direito tributário com o direito penal e o direito administrativo em detrimento de um estudo mais aprofundado visando discernir os limites jurídicos da atuação sancionadora do Estado em matéria fiscal.

Impende salientar que o enfrentamento da sanção tributária apresenta duas perspectivas de estudo: a primeira, de ordem político-constitucional e a segunda em torno do conceito de obrigação tributária, seus desdobramentos e intersecção com o direito civil nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN),<sup>1</sup> perpassando a análise do nascimento à exigibilidade do crédito tributário com a teoria do lançamento.

Nos termos do artigo 113 do mencionado Código, a despeito da ausência de um conceito expresso de obrigação tributária, a lei subdivide-as em espécies, intituladas principal e acessória, considerada a obrigação principal aquela que traz o tributo devido e a penalidade pecuniária correspondente, caso não realizado seu pagamento no prazo. Acrescente-se, ainda, o disposto no artigo 139, que conceitua o crédito tributário como aquele decorrente da obrigação principal e que possui a mesma natureza desta.

Assim sendo, por simples dedução concluir-se-ia que a sanção tributária é aquela constante do artigo 113 do CTN, de natureza pecuniária e decorrente do inadimplemento de uma obrigação de igual natureza, a integrar toda a dinâmica do crédito tributário, atingida sua exigibilidade com o procedimento administrativo de lançamento, ocasião em que este crédito,

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3 Ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2017

composto pelo tributo devido e a correspondente multa (penalidade pecuniária), tornar-se-á líquido e certo, materializando o direito de cobrança do Estado na esfera administrativa e, ato contínuo, na esfera judicial quando não houver tal satisfação, momento em que o crédito alcançará a fase da exequibilidade.

Sucedo que, ao longo da legislação tributária, mormente no âmbito da União com os tributos aduaneiros, no bojo do regulamentos dos seus respectivos impostos (Importação, Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados) há um arcabouço sancionador aplicado pela autoridade administrativa fazendária que sobremaneira ultrapassa os limites de uma multa em razão do não pagamento, do pagamento extemporâneo da exação, ou ainda na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, que, à luz do CTN, desempenha a função de promover o interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

Observa-se um rol severo de sanções não pecuniárias voltadas a coagir o sujeito passivo infrator a cumprir os comandos da legislação, sob pena de sofrer restrições e perdas em sua esfera jurídica que somente se afigurariam possíveis no contexto de um devido processo legal nos termos da Constituição em vigor, denominadas pela doutrina e jurisprudência de *sanções políticas*.

Desta forma, o sistema tributário brasileiro no tocante às sanções convive com o regramento do Código Tributário Nacional e com disposições da legislação tributária onde, por exemplo, um decreto-lei<sup>2</sup> autoriza o Poder Executivo, através do Fisco, a constranger a esfera de liberdade e patrimonial do administrado de uma forma que, *a priori*, somente em um processo judicial isso poderia ocorrer. A título de exemplo, recentemente foi promulgada a lei 13.606/2018<sup>3</sup> em conjunto com a Portaria PGFN n° 33/2018,<sup>4</sup> que autoriza a realização da

---

<sup>2</sup> BRASIL. **DEL 1593/1977 (DECRETO-LEI). 21/12/77**. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. (IPI). Publicado no Diário Oficial da União de 22/12/1977. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEL%201.593-1977?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%201.593-1977?OpenDocument). Acesso em: 07 jun 2019

<sup>3</sup> \_\_\_\_\_. **Lei 13.606/2018 (LEI ORDINÁRIA) 09/01/2018**. Institui o programa de regularização tributária rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; altera as leis n°s 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o decreto-lei n° 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (código penal); e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 10/01/18. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%2013.606-2018?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2013.606-2018?OpenDocument). Acesso em 06 jun 2019.

<sup>4</sup> \_\_\_\_\_. **Portaria PGFN n° 33, de 08 de fevereiro de 2018**. Publicada no Diário Oficial da União de 09/02/2018. Disponível em:

chamada *penhora administrativa de bens*, em que a certidão de dívida ativa pode ser averbada nos cartórios de registro imobiliário pela Administração Pública da União dispensado o ajuizamento de execução fiscal, como medida voltada à garantia de recuperação de créditos fiscais da sua competência.

Decerto que o artigo 97, inciso V, do CTN prevê que cabe a lei (neste caso, lei ordinária) cominar penalidades para as infrações aos seus dispositivos, e que as obrigações acessórias e suas respectivas sanções se afiguram necessárias ao regular exercício e andamento da tributação no país, visto que o tributo é a principal fonte de receita pública aos cofres do Estado, do qual depende sua subsistência.

No entanto, é questionável ao estudioso do direito tributário se o dispositivo em comento permite ao legislador ordinário criar sanções não pecuniárias com intuito indiretamente arrecadatário, sem prejuízo da imposição da multa devida em razão do inadimplemento, haja vista que a legalidade tributária assume contornos precisos na Constituição, dentre os quais merece destaque a reserva de lei complementar à disciplina de determinadas matérias, estando presente neste rol a sanção nos termos do artigo 146, inciso III, alínea 'b' do Texto Magno<sup>5</sup>.

Acrescente-se ainda, a criminalização da inadimplência fiscal ante o teor da lei 8.137/90<sup>6</sup>, de constitucionalidade e compatibilidade com o regime tributário igualmente questionáveis, ante a utilização simbólica da tutela penal para compelir o devedor a pagar tributos, algo descompassado com a finalidade e princípios do direito penal.

Em um Estado de Direito, onde o exercício do poder arbitrário é substituído pela razão e pelo respeito ao titular da soberania que é o povo, a tributação é legitimamente possível se observados certos princípios e diretrizes decorrentes expressa ou implicitamente da Carta Política, capazes de assegurar ao cidadão um plexo de limites ao poder do Estado, cuja tendência é, a rigor, sempre abusar do poder que dispõe.

---

<http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em 06 jun 2019

<sup>5</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Publicada no Diário Oficial da União de 05.10.1988. Disponível em:

<https://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/509f2321d97cd2d203256b280052245a?OpenDocument&Highlight=1,constitui%C3%A7%C3%A3o&AutoFramed>

<sup>6</sup> BRASIL. **Lei 8.137/90 (LEI ORDINÁRIA) 27/12/1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 28/12/1990. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%208.137-1990?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%208.137-1990?OpenDocument). Acesso em 23 jun 2019.

Por esta razão é que, se de um lado a teoria da imposição tributária indica sociologicamente uma certa resistência do cidadão em participar espontaneamente da arrecadação, não raro considerando-a abusiva e o orçamento público mal administrado por seus representantes (motivo pelo qual o arcabouço sancionador tem o condão de desestimular a inadimplência fiscal), por outro essa mesma atividade tributante possui uma forte conotação política em termos do exercício da cidadania e expressão basilar da democracia.

Assim, o esforço histórico da tributação na Modernidade englobou o desenvolvimento do Estado de Direito e o constitucionalismo, sem ignorar a presença da cláusula *due process of law*, (devido processo legal), pioneira na construção do princípio da legalidade e cujo sentido original consistia na vedação à imposição tributária pelo Rei sem observar a “*lei da terra*”. Incorporado o sentido dessa expressão na história política e jurídica do Ocidente, tem-se como inadmissível qualquer intervenção estatal sobre a esfera de direitos do cidadão que não observe, material e procedimentalmente, os comandos legais, emanados das autoridades competentes e condizentes com a norma constitucional.

Ademais, o direito público em geral tem consagrado como regra de ouro no raciocínio jurídico a oração “*Tudo o que não está juridicamente permitido (em lei) está proibido*”, em sentido contrário à regulação jurídica da esfera privada, na qual tudo o que não estiver juridicamente proibido está permitido.

Desta forma, a roupagem política e jurídica que assume a imposição tributária no contexto de um Estado de Direito é a da *legitimidade ancorada na legalidade e na segurança jurídica*, não se podendo cogitar o exercício do poder tributário à margem dessa principiologia, ainda que sob circunstâncias adversas, a exemplo do problema da inadimplência fiscal e da necessidade de se criar mecanismos fiscalizatórios e arrecadatórios mais eficientes, com enfoque no resultado.

Entretanto, no âmbito dos julgados do Supremo Tribunal Federal o entendimento em torno deste tema oscila entre a sustentação do argumento acima mencionado e o interesse da arrecadação aos cofres públicos com o cumprimento do dever de pagar tributos, ainda que ao sacrifício de direitos fundamentais do contribuinte, mediante a utilização da técnica de ponderação de interesses. Neste sentido, observa-se que, em princípio, a Corte constitucional

brasileira proscreeveu as sanções políticas nos enunciados das Súmulas 70<sup>7</sup>, 323<sup>8</sup> e 547<sup>9</sup>, até se deparar com um caso envolvendo uma empresa devedora contumaz e vultosa de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cujas atividades empresariais foram cassadas pela negativa de um registro indispensável à manutenção da atividade. Foi decidida a constitucionalidade da aplicação de sanções políticas em matéria tributária quando as circunstâncias do caso concreto revelarem grave violação ao dever fundamental de pagar tributos, razão pela qual o interesse público da arrecadação deve prevalecer sobre o particular.

Sucedo que, posteriormente ao julgamento do caso *American Virginia*<sup>10</sup>, acima mencionado, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário 565.048/RS<sup>11</sup> (submetido ao rito da repercussão geral) retomou o entendimento anteriormente consagrado nas Súmulas 70, 323 e 547, reputando, por unanimidade, inconstitucionais as leis tributárias que estabelecem sanções restritivas de direitos do contribuinte ao arrepio da observância do devido processo legal e comprometendo o exercício da sua atividade econômica.

Neste particular, o Ministro Celso de Mello fez menção a outros julgados da Corte, que se inclinaram neste mesmo sentido (RE 413.782/SC, Rel. Min. Marco Aurélio; RE 374.981/RS, Rel. Min. Celso de Mello; RE 409.956/RS, Re. Min. Carlos Velloso; RE 409.958/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 414.714/RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa; RE 424.061/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; RE 434.987/RS, Rel. Min. Cezar Peluso)<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 70**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>. Acesso em: 26 mai 2019

<sup>8</sup> \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 323**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>. Acesso em: 26 mai 2019

<sup>9</sup> \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 547**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2201>. Acesso em: 26 mai 2019

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 550769/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 22/05/2013. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 03-04-2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em 26 mai 2019

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 565048/ RS – RIO GRANDE DO SUL**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Marco Aurélio. Julgamento 29/05/2014. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 09-10-2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>. Acesso em 07 set 2019

<sup>12</sup> Exemplos extraídos do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello no RE 565048/RS; Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 565048/ RS – RIO GRANDE DO SUL**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Marco Aurélio. Julgamento 29/05/2014. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 09-10-2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>. Acesso em 07 set 2019

Por sua vez, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça<sup>13</sup> o exame das sanções políticas em matéria tributária reporta-se à análise constitucional, em que faz menção ao julgamento do RE 565.048/RS, já citado – de maneira que a validade das sanções tributárias não pecuniárias encontra-se adstrita à análise do Supremo Tribunal Federal, que ora decide com base na primazia do devido processo legal, ora leva em consideração o comportamento do contribuinte devedor e o *animus* de, deliberadamente, permanecer nessa situação, prejudicando o Erário.

Desta forma, estando oscilante a jurisprudência do STF quanto ao julgamento das sanções políticas na seara tributária, comparando o caso *American Virgínia* e os julgados posteriores que retomaram o entendimento das Súmulas 70, 323 e 547, observa-se, a partir de um estudo mais amplo da sanção no direito tributário, a presença de uma antinomia no sistema na qual, de um lado, há o tratamento da obrigação, do crédito e do lançamento onde se insere a penalidade pecuniária como a sanção por excelência traçada para a relação jurídica tributária, e de outro lado a atuação do legislador ordinário com medidas sancionadoras exógenas ao regime mencionado, a rigor comprometedoras dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, cuja aferição de constitucionalidade no âmbito do Supremo Tribunal Federal apresenta variações, a depender das circunstâncias do caso concreto.

Apesar de a obrigação na seara fiscal guardar peculiaridades como a bipartição em principal e acessória, tendo a doutrina até então atribuído à segunda caracteres que não coincidem com a noção de acessoriedade no direito civil, como a perenidade e autonomia punitiva em face da obrigação principal, estando a portar a penalidade pecuniária natureza de crédito tributário em pé de igualdade com o próprio tributo devido, tal não descaracteriza o cunho obrigacional e patrimonial da relação jurídico tributária, tanto por vontade do legislador quanto em função do *objetivo* por esta colimado no sistema, que é a obtenção de receita pública, necessária à satisfação das necessidades coletivas.

Deste modo é que se operou a adaptação teórica de valorar como complexa a obrigação tributária, em razão dos princípios, atributos e prerrogativas do sujeito ativo desta relação jurídica que é o Estado. Igualmente foi traçada a teoria do crédito tributário e o procedimento

---

<sup>13</sup> Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RMS 53989/SE**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Relator Min. Gurgel de Faria. Julgamento 17/04/2018. Órgão julgador: T1 Primeira Turma. Publicado no DJe em 23/05/2018. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1698872&num\\_registro=201701000965&data=20180523&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1698872&num_registro=201701000965&data=20180523&formato=PDF) Acesso em 07 set 2019.

de lançamento, que o reveste de exigibilidade tornando-o apto a cobrança. Como atividade plenamente vinculada, é vedado à Administração cobrar tributos em inobservância ao lançamento. E considerando que o crédito tributário é seu objeto, abrangente do tributo e da penalidade pecuniária, quando houver, mais uma vez é detectada a prevalência da sanção tributária positivada no artigo 113 do Código.

Assim, o problema da tese repousa na seguinte pergunta: *A aplicação da penalidade pecuniária prevalece no sistema tributário brasileiro, figurando em caráter supletivo as sanções não pecuniárias, submetidas a critérios extraídos dos fundamentos da obrigação tributária? Ou ambas coexistem igualmente, cuja intensidade e proporcionalidade estão relegadas à casuística judicial?*

As questões norteadoras do problema acima apresentado repousam no estudo da sanção tributária pela estrutura da norma jurídica, pela natureza da sanção tributária e classificação doutrinária, somado aos aspectos constitucionais da sanção tributária (mais especificamente em torno da lei complementar no sistema jurídico), a fundamentação utilizada nos julgados do Supremo Tribunal Federal em torno das sanções não pecuniárias intituladas de sanções políticas, a interface existente entre o direito das obrigações e o direito tributário e a análise da interferência do direito penal ante o inadimplemento da obrigação tributária.

No tocante à intersecção entre o direito das obrigações e o direito tributário, que caracteriza o marco teórico do presente trabalho e da formulação da hipótese, tem-se o exame da corrente que considera o vínculo jurídico-obrigacional como um processo, em que as partes envidam esforços rumo ao adimplemento da prestação, de sorte que em torno deste fim último gravitam deveres auxiliares, *accessórios*, capazes de promover a regular e adequada satisfação do interesse do credor.

Contém a citada teoria a existência de uma diretriz ética ao comportamento das partes rumo à consecução do fim obrigacional, denominada *boa-fé objetiva*, cujo teor também é possível de ser aventado no direito tributário a partir do arcabouço principiológico da Constituição, dirigido ao Estado e regente da relação jurídico-tributária.

Com base na perspectiva da obrigação tributária como um processo, cujo desiderato é a satisfação do crédito tributário com a assunção de atribuições e deveres colaterais assumidos pelas partes, e tendo como parâmetro primeiro a norma constitucional, afigura-se evidente uma *essência teleológica* da obrigação tributária a partir do tratamento conferido aos sujeitos

envolvidos no liame jurídico em questão e ao próprio crédito, tanto no Código Tributário Nacional quanto aos exemplos dos mecanismos facilitadores do adimplemento da obrigação tributária, regulados por lei ordinária, quais sejam as políticas de parcelamento de débitos, as hipóteses de compensação, anistia e redução de juros e multa.

Além disso, frise-se a própria teoria do crédito tributário e seu procedimento de liquidação, que culmina na fase de cobrança judicial com a confecção da certidão de dívida ativa, em que o sistema jurídico, através do Código Tributário Nacional, traz as diretrizes que polarizam e protagonizam a obrigação tributária rumo ao adimplemento e à afirmação da natureza patrimonial desta relação jurídica. Neste cenário, a sanção que se apresenta, caso incidente sobre o sujeito passivo, sempre é a penalidade pecuniária, por força do artigo 139 do Código.

Neste contexto, foram ainda tecidas considerações em torno dos valores que permeiam a obrigação tributária como um processo em termos de boa-fé objetiva, cuja definição aplicável a este ramo do direito repousa na *observância às limitações constitucionais ao poder de tributar*, corolário da segurança jurídica e da proteção à confiança do contribuinte, *somado à cláusula do devido processo legal*, tanto em sua dimensão formal quanto substancial, ganhando destaque a norma do artigo 146, III, 'b' do Texto Maior, que atribui à lei complementar a disciplina de determinadas matérias, mormente a criação de normas gerais em matéria tributária.

Diante deste raciocínio e das reflexões traçadas em torno da boa-fé objetiva no direito tributário brasileiro, a hipótese levantada em face do problema consiste em: *aferir a validade das sanções não pecuniárias em matéria tributária a partir do exame desta obrigação como processo, donde predomina a finalidade sobre a prestação isoladamente considerada, que inclui a regência da boa-fé objetiva cujo sentido é parametrizado na Constituição, em termos de fidelidade às limitações constitucionais ao poder de tributar, à segurança jurídica e à proteção da confiança do contribuinte, somado à observância do devido processo legal.*

Neste jaez, observa-se que a análise da constitucionalidade das sanções tributárias pelo STF por meio da técnica de ponderação de interesses não poderá mitigar a pauta ética acima citada, tampouco excluir o atendimento ao devido processo legal em face da observância à reserva de lei complementar prevista no artigo 146, III, 'b' da Constituição da República, a qual se afigura como uma cláusula restritiva ao sopesamento puro e simples dos direitos

fundamentais – não pode a Corte Suprema, ao fundamento de considerar apenas as vicissitudes econômicas, políticas e sociais, ou o comportamento do contribuinte inadimplente, permitindo ao legislador ordinário criar sanções que não foram contempladas no formato legislativo expressamente almejado pela vontade constituinte, gerando insegurança jurídica e vulnerabilidade do contribuinte ao afã arrecadatário do Estado.

O tema proposto se reveste de especial relevância na atualidade por apresentar contornos teóricos mais amplos em torno da sanção tributária, situando-a no ordenamento com a demonstração de limites jurídicos e também éticos sobre a atuação do Estado, ante a conceituação da boa-fé objetiva na relação obrigacional tributária e de que modo este assunto pode estar relacionado à sanção.

A originalidade da abordagem reside na descrição da sanção tributária sob o viés exclusivamente obrigacional e patrimonial interpretada sistematicamente à Constituição e à luz da boa-fé objetiva no direito tributário, neste caso integrada aos princípios constitucionais tributários e à cláusula do devido processo legal formal, bem como especificada no respeito à reserva de lei complementar em matéria tributária, que no âmbito da técnica de ponderação de interesses se apresenta como cláusula restritiva.

O objetivo principal da tese consiste em afirmar que a sanção tributária válida é a que está definida pelo Código Tributário Nacional, não podendo ser classificada como tal aquelas que destoem da finalidade colimada neste vínculo obrigacional, que é a satisfação do crédito tributário respeitada a boa-fé objetiva.

Os objetivos específicos repousam na afirmação da obrigação tributária como um processo e da força normativa exercida pela boa-fé objetiva contextualizada à obrigação tributária e relacionada à compreensão da sanção, que conduzirá à revisão dos *fundamentos* da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em torno do tema, raciocínio este que é corroborado com a exclusão da criminalização do direito tributário.

Trata-se de pesquisa qualitativa, consistente em consulta à doutrina, nacional e estrangeira, à literatura especializada, todas encontradas em acervos públicos e privados e à legislação nacional vigente, sob o método hipotético-dedutivo e com procedimento monográfico.

No capítulo 2 serão abordados o fenômeno tributário e a norma jurídica tributária sob o panorama da teoria geral do Direito em torno do assunto. No capítulo 3, tem-se o estudo da

sanção tributária a partir da sua natureza jurídica, classificação e do tratamento conferido pelo Código Tributário Nacional, com análise de julgados no âmbito do Supremo Tribunal Federal acerca das sanções políticas. No capítulo 4, os aspectos constitucionais da sanção tributária ante a reserva de lei complementar estabelecida no artigo 146, III, 'b' do Texto Magno. No capítulo 5, a elaboração teórica da obrigação tributária como um processo e o conceito de boa-fé objetiva no direito tributário; no capítulo 6, o enfrentamento dos aspectos penais da sanção tributária e a criminalização do direito tributário com afirmação da tese; por fim, a conclusão.

## 2. O FENÔMENO TRIBUTÁRIO

No tocante ao estudo da sanção em matéria tributária emerge a análise preliminar da tributação enquanto fenômeno jurídico e o exame da norma jurídica tributária e sua estrutura, para que, em conjunto com as bases da relação jurídica tributária, seja possível delimitar o que pode e o que não pode ser definido validamente como sanção neste ramo do direito.

É importante salientar que a abordagem científica das sanções tributárias exige do pesquisador a análise de todo o encadeamento jurídico-positivo dos elementos que, à luz do quanto positivado no sistema a precedem, quais sejam a obrigação, o crédito e o lançamento, perpassando os fundamentos constitucionais e, ao fim, tangenciando os aspectos penais então relacionados, visando discernir antinomias e, conseqüentemente, nulidades.

Para tanto, o exame do tema a partir da delimitação do objeto, doravante citado, reclama o esboço preliminar do arcabouço teórico e reflexivo presente no fenômeno tributário em seu todo. Incontestável é o fato de que a tributação é responsável pelo provimento das necessidades sociais e, para alcançar este objetivo em um Estado democrático de direito é que, no Brasil, o texto constitucional em vigor elencou uma gama de princípios norteadores do poder de tributar sem fugir ao seu propósito nuclear de arrecadação, mediante imposição aos indivíduos de entregarem ao Estado uma certa quantia<sup>14</sup>, sob pena de, caso este comportamento não seja praticado, haja aplicação da correspondente sanção.

Com efeito, as pessoas alcançam a satisfação das suas carências com os recursos de seu patrimônio, o que não ocorre com o Estado, que demanda aquisição de parte dos bens dos particulares para exercer uma atividade financeira que ora se traduz em atos praticados *jure imperio*, ora se consubstancia em atos praticados *jure gestionis*, a bem dessa coletividade. Ao cooperarem financeiramente com o Estado por meio do tributo, os indivíduos cumprem um dever republicano imposto pelo beneficiário imediato dessa atividade, em caráter soberano – do contrário, não subsistiria sem a existência de mecanismos políticos e legais hábeis para se apossar de parte da riqueza privada.<sup>15</sup>

Saliente-se que nem sempre o fenômeno tributário guardou o teor de racionalidade jurídica e política da forma como atualmente apresenta. Foi necessário todo um processo histórico e evolutivo das ideias políticas para que fosse prevalente, na consciência dos países democráticos, a íntima e umbilical relação entre a tributação e Estado de direito, democracia e

---

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2018

<sup>15</sup> DÓRIA, Hélio Ivo. **Direito processual tributário**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1963, p.p.23-24

cidadania, pois historicamente o poder de tributar deixou de estar atrelado à noção clássica de soberania do Estado, de cunho político e ilimitado, para se aproximar de um conceito jurídico, conquistado após o advento das revoluções liberais europeias e cuja materialização passou a fazer parte do texto constitucional, exercitado pela função legislativa.

A trajetória histórica da tributação, portanto, sempre envolveu imposição, poder, autoridade e deu azo a muitas arbitrariedades, tendo sido confundida como restrição desmedida a direitos e a confisco e marcada pela sujeição dos contribuintes associada à impotência e indignação ante a destinação que era dada aos recursos arrecadados. Não sem motivo é que, desde a Magna Carta inglesa, passando pelas revoluções liberais na Europa e na América do Norte, esteve presente nos documentos históricos os limites à exação.<sup>16</sup>

Da *Magna Charta* inglesa de 1215 ao advento da modernidade foram erigidas na história das ideias políticas dois grandes dogmas, relacionados à tributação: o princípio da legalidade e as limitações ao poder de tributar. Destacando as ideias de Locke e de Montesquieu, o pensamento moderno, sob a ótica legal, elaborou o arcabouço discursivo que permitiu afastar do conceito de tributo a ideia de opressão da liberdade, presentes na Antiguidade e na Idade Média, com a inserção de uma coerência metodológica pautada no distanciamento entre indivíduo e Estado, na qual sempre esteve em evidência a liberdade, rival mais importante da equidade, concepção que predominava no pensamento medieval.<sup>17</sup>

Acrescente-se, ainda, a questão da legitimidade do poder estatal e os mecanismos limitadores da sua atuação, relacionada ao problema da obrigação política em que a obediência é devida apenas ao comando do poder legítimo<sup>18</sup>, cerne do dogma da soberania popular a compor o rol de princípios fundamentais nas constituições modernas e contemporâneas, ao lado do princípio da separação dos poderes ou funções do Estado.

Verifica-se, pois, que o panorama histórico dos tributos traçou um processo de legitimação e coerção em torno do financiamento da esfera governante, paralelamente ao movimento de resistência individual, sobretudo em torno do questionamento sobre como pode ser compatível a tributação com o estatuto do homem livre que, ausente de voluntariedade, é

---

<sup>16</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6 ed. rev atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.p.14-16

<sup>17</sup> PALMEIRA, Marcos Rogério. **A tributação na Idade Moderna: uma construção de mitos**. In *O tributo na História: da Antiguidade à Globalização* / Ubaldo Cesar Balthazar (org) – Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p.p. 75; 78-83

<sup>18</sup> BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: por uma teoria geral da política**. Tradução Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p.p. 89-91

compulsoriamente obrigado a contribuir para a formação da receita do Estado<sup>19</sup>, ainda que ao argumento do dever republicano de contribuir para as despesas públicas por parte de cada cidadão, com o fito de assegurar seu custeio,<sup>20</sup> argumento este que passou a embasar a responsabilidade político-constitucional de participar do custeio das atividades desenvolvidas pelo Estado.

Não é despidendo anotar que a missão que cumpre a um Estado que assume o perfil dualista, como é o Estado brasileiro na atual formatação constitucional, que conjuga promoção do bem-estar e desenvolvimento, é desafiadora a missão de conseguir os recursos necessários ao atendimento das necessidades públicas, e a um só tempo atuar na definição, orientação e fiscalização das circunstâncias em que se deve processar este desenvolvimento econômico sem se apartar da correlata distribuição social dos seus resultados, estando a tributação a fazer parte de uma conjuntura estatal intervencionista e reguladora da economia.<sup>21</sup>

Por outro lado, perpassa aos olhares acadêmicos da teoria da imposição tributária a resistência do cidadão em contribuir espontaneamente, exemplificado no trabalho de Ives Gandra da Silva Martins<sup>22</sup> que dedicou o estudo da tributação sob o viés da teoria tridimensional do direito (fato, valor e norma) e agregou à compreensão da norma jurídica tributária aspectos de ordem moral, sociológica, econômica e política, a ponto de defender a existência de uma deontologia geral *versus* uma deontologia jurídico-tributária, não raro distanciada da consciência social e da realidade fática, emergindo, dessa forma, o papel desempenhado pela sanção de coagir o cidadão a pagar tributos, já que, espontaneamente, não tende a fazê-lo.

Neste caso, emerge a análise comportamental do sujeito passivo em torno desta realidade normativa, que em geral encontra justificativas para não cumprir esse dever de pagar tributos, diferentemente do que ocorre com as demais normas jurídicas que trazem um

---

<sup>19</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009

<sup>20</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6 ed. rev atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 18

<sup>21</sup> BRITO, Edvaldo. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.p.17-18

<sup>22</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. Prefácio de Bernardo Ribeiro de Moraes. 2ª Edição, Revista e Atual. – São Paulo: LTR, 1998

substrato moral, subjetivo, para sua natural observância, a exemplo do dever de proteção à vida – daí o fato de ser considerado o tributo uma penalidade<sup>23</sup> ao invés de um dever jurídico.

Sob o prisma da justificação política para considerar o tributo algo penoso ao cidadão, encontra-se a premissa de que o ser humano tende a inclinar-se ao abuso do poder, exigindo sempre da comunidade mais do que para esta é desejável. Deste modo, a carga tributária atende a uma finalidade dúplice no processo de arrecadação, ou seja, a satisfação do bem do povo e dos detentores do poder, estando qualificada como desmedida em qualquer espaço geográfico e temporal. Somado à instabilidade do poder, a imposição tributária pertence ao quadro das normas de rejeição na sociedade.<sup>24</sup>

Um outro argumento passível de nota é o da teoria da carga tributária desmedida, cuja explanação traz os seguintes aspectos: a má gestão política dos objetivos e necessidades públicas, os gastos supérfluos, o tratamento desigual entre contribuintes, mesmo no campo dos incentivos fiscais; a sonegação, a fiscalização e o tratamento prático diferencial, causando revolta entre aqueles que pagam diante dos sonegadores, beneficiados ante a falta de uma máquina fiscalizadora eficiente e proba<sup>25</sup>.

Nesta ordem de ideias, há uma finalidade política para a sanção tributária, que é a de unicamente forçar o pagamento do tributo, ora apenando o atraso, ora a sonegação, consistindo numa penalidade maior que visa tornar desinteressante ao contribuinte deixar de atender a uma penalidade menor que é o próprio tributo, assim entendido por encontrar resistência em ser adimplido espontaneamente, mormente pela impressão de que as normas tributárias, via de regra, são injustas, por se apresentarem excessivas.<sup>26</sup>

Destarte, o cenário da tributação, marcado como instrumento de opressão e de discriminação social, chegou a assumir na atualidade a configuração de um valor socialmente caro, assim como a vida e a liberdade das pessoas, de modo a ser uma constante nas legislações modernas a preocupação com o fiel cumprimento dos deveres jurídico-tributários

---

<sup>23</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária e ética do Estado legislador**. In Tratado de direito tributário, Volume I. / Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2011, p.43

<sup>24</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibid.*, p.47

<sup>25</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibid.*, p.p.48-49

<sup>26</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sanções Tributárias**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p.p. 270-271

visando conferir a máxima eficácia aos preceitos legais <sup>27</sup> sem, contudo, ferir as balizas jurídico-políticas, consagradas no texto constitucional.

É importante frisar que a concepção sobre a imposição tributária acima, explorada por Ives Gandra da Silva Martins, adota uma perspectiva maniqueísta entre o poder de império do Estado e o indivíduo, dotada de maior carga política que jurídica. Já sob o viés normativista, de ordem formal, o poder de tributar é o exercício da competência tributária amparada em procedimentos e regras previstos no ordenamento jurídico, estando legítima e justificável a norma criada em conformidade com o sistema, apartando-se da discussão jurídica os questionamentos que venham a ultrapassar esses limites teóricos.<sup>28</sup>

Diante da atual formatação do tributo a partir do Estado democrático de direito, como corolário da cidadania e instrumento para a manutenção de uma ordem pública, administrativa e socialmente comprometida a oferecer serviços públicos com eficiência à população, em termos ideais, tal discurso, que embasa o afã de conferir maior efetividade às normas tributárias com maior rigor punitivo aos infratores, não pode se apartar de princípios fundamentais como a legalidade e a segurança jurídica, mesmo ao momento de sancionar o contribuinte.

Pertinentes as observações doutrinárias mencionadas por Alberto Xavier em torno do fenômeno tributário, o qual abarca uma visão dúplice do Estado de Direito: sob o aspecto material, o anseio de realização da justiça é entendido como rigorosa delimitação da livre esfera dos cidadãos, de modo a prevenir o arbítrio do poder e conferir, ao máximo possível, segurança jurídica; quanto ao aspecto formal, o Estado deve exclusivamente utilizar formas jurídicas, que na esfera tributária desencadeou a formulação dos princípios da generalidade, da legalidade, da capacidade contributiva, compondo uma profunda unidade sistemática que expressa a própria emanção do Estado de Direito.<sup>29</sup>

É salutar, nesta ordem de ideias, fazer menção ao pensamento de Valcir Gassen, que substitui a expressão ‘sistema tributário’ por *matriz tributária*, a designar de forma mais

---

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **A função social dos tributos**. In Tratado de direito tributário, volume I / Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2011, p. 94

<sup>28</sup> CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. In Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho / coordenador Heleno Taveira Torres. São Paulo: Saraiva, 2005, p.382

<sup>29</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p.p.8-9

adequada a complexidade que constitui tal fenômeno, definido em linhas gerais como o resultado das escolhas políticas feitas em dado momento histórico, abrangendo a um só tempo o conjunto das normas regentes das relações entre Estado e contribuinte, a escolha das hipóteses de incidência tributárias e participação no total da arrecadação, as questões dogmáticas concernentes à obrigação tributária, o atendimento a certos direitos fundamentais e o exame da estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência e condições de funcionamento ofertadas pela arrecadação dos tributos<sup>30</sup>

Impende salientar que é imprescindível o estudo do fenômeno tributário sob a ótica constitucional, por materializar uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na construção de uma esfera cívica de liberdade e igualdade entre público e privado, à luz dos direitos e deveres fundamentais previstos na Constituição. Neste sentido, em acréscimo à perspectiva normativista, o fenômeno tributário também guarda análise sistemática que integra o estudo de suas bases políticas, constitucionais e normas infraconstitucionais e calcado numa ética material, figurando o texto constitucional como a norma mais importante desse sistema, detentora de princípios, regras e valores jurídicos.<sup>31</sup>

No ordenamento jurídico brasileiro, é a Constituição a fonte primaz do poder tributário, que estabelece as competências legislativas e concede adequada abertura ao legislador ordinário para exercer o poder derivado e os termos em que esta atribuição se há de fazer, sob uma trama de princípios fortemente limitadores<sup>32</sup>, seja para instituir e cobrar os tributos, seja para, especialmente, exercer o poder de sancionar o descumprimento deste dever.

Por esta razão é que, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, o poder tributário é expressão da soberania estatal relacionada à instituição de tributos e respectivas proibições, mediante lei criada por órgão estatal devidamente autorizado (no caso, o poder legislativo), mediante o qual opera-se a conversão do poder fiscal como *um poder de fato para um poder jurídico*<sup>33</sup>, juridicidade essa que parte do regramento constitucional.

---

<sup>30</sup> GASSEN, Valcir. **Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e tributação. 2 ed ver atual aum. [organizado por] Valcir Gassen. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p.p. 4-5

<sup>31</sup> CALIENDO, Paulo. **Sanções políticas no direito tributário: conteúdo e vedação**. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.) – Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.p.675-677

<sup>32</sup> CALIENDO, Paulo. *Ibid.*, p.p.290-304

<sup>33</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.p. 121-122

Desta forma, o dever de pagar tributos guarda *status* de categoria jurídica em que o administrado deverá *compulsoriamente* contribuir para os gastos públicos na proporção de seus haveres. No quadro evolutivo do Estado de Direito, o tributo passou a ser exigido por meio de uma *relação jurídica*, com a possibilidade de ser interpretada e aplicada, conclusivamente, pelo Poder Judiciário.<sup>34</sup>

Nas reflexões de José Casalta Nabais<sup>35</sup> sobre o assunto, o poder tributário no Estado contemporâneo é entendido como o poder de criação e exigência dos impostos e tem a constituição e por via de concretização a lei ou equiparável ao primeiro, e a lei ou normas secundárias (regulamentos) e por via de realização a ação administrativa ao segundo, e que tal definição é o resultado da modificação na concepção deste poder como expressão da soberania política do Estado, mediante imposição de deveres de pagamento ao tesouro, para um entendimento mais próximo à ideia de juridicidade.

Conforme ensinamentos de Aliomar Baleeiro, é seguro afirmar que em todos os países civilizados modernos o tributo é uma obrigação legal que estatui o *quantum* e os casos em que o contribuinte a ela está sujeito, diferentemente do que ocorre com os preços públicos, cujo assento é contratual.<sup>36</sup> Neste mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>37</sup> tratou o fenômeno tributário como aquele que cuida das receitas derivadas do patrimônio particular transferidas para o tesouro público mediante “obrigações tributárias” previstas em lei, visando o pagamento dos tributos por estas últimas e o recebimento dos mesmos pelas pessoas políticas. O tributo é a prestação por excelência deste liame obrigacional estabelecido entre Poder Público e contribuintes.

Uma vez emanado o comando jurídico tributário, esgota-se o poder fiscal (vontade política) e a entidade pública passa a dar efetividade à pretensão concreta (aplicação da norma jurídica tributária) e a esta submeter-se, juntamente com o sujeito passivo. Sob o aspecto pragmático, repousa na compreensão do fato gerador da obrigação fiscal, como um fato

---

<sup>34</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995, p.6

<sup>35</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. (teses de doutoramento). 4ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2015, p.p. 269-273

<sup>36</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19ª Ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p.243

<sup>37</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª Ed. rev atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p.p. 26-27

descrito numa estrutura normativa posta em função de valores econômico-financeiros que o Estado tenha em mente realizar<sup>38</sup>, constante na hipótese de incidência tributária.

No ordenamento jurídico brasileiro, a par da finalidade arrecadatória presente na dinâmica tributária, que traz o discurso republicano e o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, também coexistem neste mesmo sistema, na forma de critérios objetivos e balizadores deste interesse o direito à propriedade e à obtenção da riqueza privada, os princípios constitucionais aplicáveis à tributação e o quadro de normas gerais em matéria tributária, a serem observados pelas autoridades tanto no momento da criação das leis que instituem e cobram os tributos quanto das sanções a serem aplicadas na hipótese de inadimplemento – de maneira que o vocábulo *supremacia* submete-se aos limites do Estado democrático de direito.

Por outro lado, se a tributação é pensada em contraponto ao direito de propriedade, também pode tal fenômeno ser vislumbrado como o suporte a esse direito, na medida que o tributo acompanha o cotidiano jurídico em seus modos de aquisição, perda, transmissão etc. Figurando como consequência e não como início de discussão da matriz tributária, a propriedade passa a ser desmistificada em sua suposta origem jusnaturalista e passa a ser encarada como um direito tão convencional quanto a própria realidade tributária, que a modula e, de certo modo, a define no corpo social<sup>39</sup>.

Diante do contexto jurídico e constitucional em que se encontra a imposição tributária no Brasil, verifica-se que, a partir do Texto Maior com desdobramento no Código Tributário Nacional (CTN), houve a criação de um modelo sancionador em face do descumprimento da obrigação tributária, tendente a preservar os direitos do contribuinte constitucionalmente assegurados, sem violar as bases de legitimidade política da tributação.

## 2.1. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O estudo do objeto da presente tese que é a sanção tributária enseja análise preliminar da norma jurídica e sua estrutura, haja vista que se trata do pensamento da conduta humana

---

<sup>38</sup> PACIELLO, Gaetano. **As sanções do direito tributário**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979

<sup>39</sup> GASSEN, Valcir. **Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e tributação. 2 ed ver atual aum. [organizado por] Valcir Gassen. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016, p.p. 9-10

em sua liberdade, a estrutura lógica da experiência jurídica e a classe típica de conceitos de que se vale o jurista para mencionar a tal realidade no conhecimento científico.<sup>40</sup>

Conforme lições de Geraldo Ataliba, a norma tributária é aquela que trata do tributo na sua configuração e dinâmica e rege o comportamento dos sujeitos da obrigação tributária em torno dos seus direitos e deveres, compondo o conjunto que se convencionou designar direito tributário material. Sua estrutura é idêntica à das demais normas jurídicas, sendo passíveis de igual tratamento técnico, destacando que a norma figurante do centro do direito tributário é aquela que contém a descrição do fato a que se imputa o comando de entregar determinado valor ao Estado e inserida no conceito de tributo.<sup>41</sup>

Fenômeno social dirigido a comunicar padrões de conduta às pessoas, disciplinando-as, o Direito desempenha seu papel por meio de normas, veiculadas pela legislação *lato sensu* formada por leis, decretos, portarias, atos administrativos, mediante permissões (faculdades), proibições (vedações) ou obrigações (imposições), valoradas e apreendidas juridicamente pelo intérprete.<sup>42</sup>

Figura o estudo da norma jurídica, pois, como o ponto de referência para relevantes construções interpretativas do Direito, em suas variadas propostas cognoscentes e direções teóricas, a par de, no direito tributário, ser bastante explorada a vertente semiótica do Direito, que engloba o exame do prisma deontico, no seu arcabouço lógico, mais as dimensões semântica e pragmática, num enfoque intra e extranormativo, respectivamente.<sup>43</sup>

Portanto, o aprofundamento do exame da sanção tributária enseja investigação dos aspectos basilares da norma jurídica e da sanção na teoria geral do Direito presentes em diversas vertentes teóricas, como requisito elementar à compreensão do tema e considerando o objeto e os fins a que se destinam a presente tese. Assim, segue a exposição das contribuições de Jhering, Hans Kelsen, Norberto Bobbio, Carlos Cossio, Lourival Vilanova e Niklas Luhmann acerca do fenômeno jurídico e da realidade normativa a este inerente.

---

<sup>40</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 11

<sup>41</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Edição. 17ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2018, p.p. 52-53

<sup>42</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.p.14-16

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7 ed. rev – São Paulo: Noeses, 2018, p.p. 132-133

### 2.1.1. Norma jurídica. Estrutura e sanção na teoria geral do Direito

Discorrer sobre a estrutura da norma jurídica, gênero da qual a norma tributária é espécie, requer a exposição de um panorama na teoria geral do Direito, a começar pelo pensamento de Rudolf Von Jhering, jurista do século XIX que figurou entre os expoentes do positivismo jurídico moderno.

Em artigo dedicado à teoria da norma à luz do citado teórico, Tercio Sampaio Ferraz Junior menciona que é na obra *A Finalidade no Direito* onde Jhering trata da norma jurídica e do direito, descrito como o conjunto das normas coativas, válidas em um Estado. No tocante à norma, seu conteúdo é um pensamento expresso em uma proposição de natureza prática, de modo que o legislador transmite alguma coisa que ele pensa quando determina que se cumpra esta ou aquela ação. Esta concepção de Jhering ficou conhecida como a teoria da *mens legislatoris*, o pensamento do legislador<sup>44</sup>.

Além disso, segundo Jhering a categoria fundamental para interpretar o mundo das ações humanas (normas) é a finalidade enquanto a causa é a categoria fundamental para interpretar o mundo da natureza, estando as ações humanas classificadas em quatro espécies de finalidades: o ganho (esfera do econômico), a coação (esfera jurídica), e os sentimentos do dever e do amor próprios das atividades éticas. A coação está contida no universo do direito e adquire existência pelo Estado, compondo o Direito, a coação e o Estado três elementos indissoluvelmente ligados<sup>45</sup>.

Desta forma, o critério de todas as normas jurídicas é sua realização por meio da coação exercida pelo Estado; constituem imperativos públicos, dirigidos, inicialmente, aos órgãos do poder e secundariamente ao destinatário da norma, que torna seu cumprimento incerto<sup>46</sup>. Tendo em vista o caráter teleológico da teoria de Jhering em torno de conceber uma finalidade *no* Direito, a que se propõem os indivíduos ou os grupos, onde cada particular lança-se na busca de seu interesse, tanto pela subsistência quanto no desejo de dominação sobre os outros,

<sup>44</sup> FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **A teoria da norma jurídica em Rudolf Von Jhering**. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/168> . Acesso em 12 set 2019

<sup>45</sup> BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. Tradução e notas Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p.p. 153-154

<sup>46</sup> JHERING, Rudolf Von. **A Evolução do Direito (Zweck im Recht)**. Vertido da tradução francesa de O. de Meulenaere, conselheiro da relação de Gand. Por Abel D' Azevedo (advogado). Oferecido à Biblioteca do Tribunal Federal de Recursos pelo presidente Cunha Vasconcelos Filho, 15 de setembro de 1963. Lisboa: Antiga Casa Bertrand – José Bastos e C.a. Editores. 73-Rua Garret- 75, p.p. 229-231

verifica-se que o direito é a resultante deste conflito, como o produto de um combate entre estas forças contraditórias (a luta pelo direito)<sup>47</sup>.

Neste sentido, a sanção em Jhering afigura-se como a reação dos indivíduos (no âmbito das suas profissões) e o Estado às condutas que afetam ou ameaçam sua condição de existência e promoção da sua finalidade, através da lei, denominada de *reação ao sentimento de direito legal*, que será tanto mais violenta quanto maior for o grau dessa ameaça.<sup>48</sup>

Quanto ao pensamento de Hans Kelsen e seu normativismo (corrente que mais se destacou no estudo do Direito do século XX), a norma constituiu o enfoque epistemológico e foi construída uma lógica jurídica que pressupôs o estabelecimento da sanção como expressão máxima do poder de punir do Estado, através de seus mecanismos organizados, criteriosos e procedimentais.

Nesta perspectiva, o Direito consiste num sistema de normas que regula o comportamento humano, significando a norma jurídica algo que *deve ser* ou acontecer. Como um ato de vontade, aquele que ordena ou confere o poder de agir, quer, aquele a quem o comando é dirigido, deve, indicando a norma o juízo de dever ser e o ato de vontade de que ela constitui o sentido um ser, qual seja a intenção do agente criador do comando de que o outro se porte de determinada maneira<sup>49</sup>.

Em Kelsen, a distinção entre ser e dever ser é um dado imediato da consciência, figurando a norma o conteúdo de um ato de pensamento, algo que pode ser pressuposto, antes de ser ao menos querido. Neste aspecto, tem-se que a qualificação de um ato ou fato da vida como jurídico repousa no sentido objetivo fornecido por uma norma, que, sendo um esquema de interpretação, sempre estatui como devida uma sanção para a hipótese da ocorrência da conduta oposta, no âmbito da sua elaboração lógico-formal. O ser-devido da sanção inclui em si o ser-proibido da conduta que é o seu pressuposto específico e o ser -prescrito da conduta oposta – de maneira que a fórmula “*dado P, deve ser S*”, ‘S’ é a sanção.<sup>50</sup>

Sob as bases formais do pensamento jurídico constantes na teoria pura do direito de Hans Kelsen, o direito é uma ordem que dispensa reflexões em torno da justiça, moralidade

---

<sup>47</sup> VILLEY, Michel. **Filosofia do direito**: definições e fins do direito. Tradução Maria Valéria Martinez de Aguiar; prefácio François Terré; revisão técnica Ari Solon. 2 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008 (coleção justiça e direito), p. 184

<sup>48</sup> JHERING, Rudolf Von. **A luta pelo direito**. Tradução por João de Vasconcelos. In Coleção a obra prima de cada autor (texto integral). São Paulo: Martin Claret, 2009, p.p. 33-34

<sup>49</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 5

<sup>50</sup> KELSEN, Hans. *Ibid.*, p.p. 4-10; 26-27

ou ideologias para ser compreendido. Trata-se de uma estrutura normativa, formal, de coerção, capaz de formar um sistema hierarquicamente organizado que determina as condições através das quais os agentes do Estado são habilitados (autorizados) a impor sanções,<sup>51</sup> compondo um espectro objetivo e racional para criar normas de conduta e as correlatas respostas às eventuais violações dos seus preceitos.

Tais formulações conduziram ao entendimento de que o Estado não é um ente real e sim um objeto construído pelo jurista, restando impossível pensá-lo fora do direito. A tese da redução do Estado à normatividade presta-se a derrubá-lo como poder atrelado às tradições arcaicas e religiosas, presentes na visão substancialista refutada pela epistemologia moderna. Ao coincidir o Estado com o ordenamento jurídico, cai toda visão mítica, potente e absoluta, em substituição à racionalidade de ser pensado como direito, como sistema normativo personificado que soluciona suas antinomias e suas aporias em si mesmo.<sup>52</sup>

Neste contexto, exercem as valorações um papel limitado, que segundo Karl Engisch<sup>53</sup> só se tornam genuínas regras jurídicas ao armarem-se como imperativos; com simples normas de valoração não poderia o Direito exercer o domínio que lhe compete sobre a vida dos homens em comunidade. Só na medida em que as normas de valoração adquirem a força de manifestações de vontade, ou seja, de ordens ou comandos, é que elas se transformam em normas jurídicas, a reclamarem efetividade.

Na última fase da trajetória intelectual de Kelsen, retratada na obra *Teoria Geral das Normas*, encontram-se aspectos de sua doutrina que foram modificados, mormente a posição da norma jurídica primária e secundária na estrutura normativa. Desta vez, Kelsen reconsiderou a inversão elaborada na *Teoria Pura do Direito*, tendo definido a norma primária como sendo o preceito e a secundária como a sanção, a saber, o condicional ato de coação por parte de um órgão judicial para o caso de violação do preceito<sup>54</sup> – ou seja, o núcleo semântico da norma repousa na conduta esperada; a sanção está condicionada à violação deste comando, e depende de um órgão estatal para aplicá-la.

---

<sup>51</sup> MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito: dos gregos ao pós-modernismo**. 2. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012

<sup>52</sup> COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (organizadores). **O Estado de direito: história, teoria, crítica**; com a colaboração de Emílio Santoro. Tradução de Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 155

<sup>53</sup> ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p.p.46-48

<sup>54</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas (*Allgemeine Theorie der Normen*)**. Tradução e revisão por José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986, p.68

A partir desta nova leitura da estrutura dual da norma jurídica, segundo observado por Edvaldo Brito<sup>55</sup>, verifica-se uma parte da norma apresentando-se inteiramente independente da outra, uma vez que norma jurídica é formada por dispositivos que podem estar em um mesmo discurso normativo, ou em mais de um, considerando-se o seu modo de entrelaçamento no conjunto (fontes do Direito e seu sistema). Desta forma, a conclusão é a de que serão identificadas normas jurídicas como proposições hipotéticas disjuntivas, em dois momentos: um enunciativo, do relato (endonorma), e o outro que prescreve a sanção, o do cometimento (perinorma), presente em todo o repertório da pragmática da comunicação humana.

Não é despiciendo anotar que as bases teóricas kelsenianas são aproveitadas nos estudos da linguagem e lógica no direito, algo bastante explorado por parte da doutrina tributarista e que guarda relação direta com o exame da norma jurídica tributária. Em Lourival Vilanova, por exemplo, a lógica jurídica afigura-se como uma metodologia do conhecimento jurídico-dogmático, que sob o aspecto formal utiliza constantes lógicas (não, e, ou, se → então) a interagir com os símbolos, construindo proposições e relações entre proposições.<sup>56</sup>

Assim, o momento lógico-jurídico repousa na estrutura formalizada reduzida a variáveis e a constantes lógicas, na qual o dever ser é o modal específico da linguagem das proposições normativas em geral, no qual está inserido o direito. Neste caso, o dever ser jurídico assume importante papel relacional, dada a incidência da norma aos fatos a que se atribuem consequências jurídicas, vinculando-os a um relacionamento entre sujeitos de direito<sup>57</sup>.

No discurso de Kelsen, o dever ser (imputação) é interpretado como uma variável relacional (R) que pode assumir três usos: o obrigatório (O), o proibido (V) e o permitido (P): caracterizam as três funções normativas a que alude a *Teoria Pura do Direito*, em contraponto à causalidade. Desempenha a ciência do direito, neste jaez, a função epistemológica de descrevê-los no nível da norma jurídica, cuja expressão linguística é a proposição normativa, onde se preceituam o proibido, o obrigatório e o permitido<sup>58</sup>, cuja atuação dinâmica se dá com

---

<sup>55</sup> BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1993, p.p. 48-49

<sup>56</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 64

<sup>57</sup> VILANOVA, Lourival. *Ibid.* p. 69

<sup>58</sup> VILANOVA, Lourival. *Ibid.* p.p. 75-77

a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os respectivos efeitos jurídicos na consequência<sup>59</sup>

Assim, o antecedente da proposição normativa representará, invariavelmente, uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter para ser considerado fato jurídico, ou a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar. Lá, na norma geral e abstrata, um enunciado conotativo; na norma individual e concreta, um enunciado denotativo, ambos com a prescritividade inerente à linguagem jurídica<sup>60</sup> e sob o raciocínio lógico formal dos modais deônticos presentes no dever ser.

Como toda norma jurídica, a tributária é portadora de dois elementos – o antecedente ou hipótese, consistente na descrição de um ato, fato ou situação, e o conseqüente ou mandamento, que traça o dever jurídico cujo conteúdo é um dar, fazer, não fazer ou suportar. Partindo do pressuposto de que a norma jurídica é um juízo hipotético que sempre corresponde a algo que *deve ser*, e que imputa a um dado antecedente certo conseqüente, o Direito, em última análise, caracteriza um conjunto de conseqüentes, na medida que ocorrem no plano fático os respectivos antecedentes, estando tal conjunto no campo tributário, a se apresentar de forma rigorosa em face do princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I, da Constituição<sup>61</sup>.

Desse modo, a hipótese de incidência tributária para se concretizar depende da ocorrência de um fato para, assim, perfectibilizar o nascimento do dever de pagar um tributo e com isso nascer, lógica e cronologicamente, a relação jurídica tributária abstrata<sup>62</sup> – nesta subsunção entre fato e norma (entre mediato e imediato) repousa a noção da *tipicidade* (enquadramento perfeito do elemento fático à hipótese normativa), como atributo da legalidade.

Figurando a lei como fonte imediata da obrigação tributária é que o seu exame, para alguns autores, demanda análise da hipótese de incidência, definida por Geraldo Ataliba como sendo a descrição legal e hipotética de um fato ocorrido no tempo e espaço, que a configura rigorosamente. São dois momentos lógicos e cronológicos, nos quais em um a lei descreve o

---

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 162

<sup>60</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibid.*, p. 163

<sup>61</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Ibid.*, p.p.18-19; 23

<sup>62</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Edição. 10ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.p. 53-54

fato e o correlato potencial de ser gerada uma obrigação e, em outro, o fato realiza-se, concretizando o nascimento desta obrigação, com o enquadramento jurídico da sujeição passiva tributária.<sup>63</sup>

Como proposição descritiva de situação objetiva real, a hipótese é construída pela vontade do legislador, que recolhe os dados de fato da realidade que deseja disciplinar, qualificando-os normativamente como *atos jurídicos*. Esse descritor, intitulado de antecedente ou suposto da norma, está imerso na linguagem prescritiva do direito positivo e atrelado à consequência da regra, onde reside a estipulação da conduta, meta finalística e razão da própria existência do direito. Por isso, os conceitos jurídicos veiculados na hipótese não estão sujeitos aos critérios de verdade ou falsidade, como ocorre em outras áreas da ciência, e sim valem ou não valem, assim como as suas respectivas consequências<sup>64</sup>.

Em consonância com este posicionamento, Roque Antônio Carrazza também adotou as terminologias *hipótese de incidência* e *fato imponible* para designar, respectivamente, a descrição legislativa do acontecimento que, uma vez presente, acarretará o surgimento da obrigação tributária, e o fato jurídico que, ao se subsumir à hipótese descrita, concretizou-a. Referido autor, no tocante à definição da expressão *fato gerador*, classificou-o em abstrato ou concreto, respectivamente, com os sentidos da hipótese de incidência e do fato imponible.<sup>65</sup>

Sendo todo tributo produto direto da lei, esta deverá indicar todos os elementos dessa relação jurídica, sendo impossível juridicamente qualquer delegação ao Poder Executivo para dispor sobre tal matéria. A estrita legalidade é a principal guardiã da segurança jurídica e da justiça fiscal, pelo que o tipo tributário haverá de ser um conceito exato, rígido, cuja sintaxe e semântica confinam a realidade, não podendo contemplar inovações fora da lei que o criou.<sup>66</sup>

Jusfilósofo italiano de destaque na teoria geral do Direito, Norberto Bobbio percorreu um extenso itinerário intelectual no qual sempre esteve presente a reflexão em torno do conceito de direito, de norma jurídica e, especialmente da sanção, caminho este traçado desde a perspectiva positivista, com amplas incursões no pensamento de Kelsen, até a visão do fenômeno sob a análise funcional, a partir da década de 1970.

---

<sup>63</sup> ATALIBA, Geraldo. *Ibid.*, p.p.55-56

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.165

<sup>65</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.p.10-11

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Ibid.*, p.p.24-28

Bobbio foi o construtor de um edifício teórico sólido no tema da sanção, visto que partiu do mundo do dever ser e chegou a um conceito de Direito que não estivesse enclausurado neste universo<sup>67</sup>. Também é digno de nota o envolvimento interdisciplinar com a teoria política, presente em toda sua carreira, e com a sociologia, quando se dedicou à compreensão funcional da experiência jurídica.

Sem perder o rumo da presente pesquisa, o pensamento de Bobbio em torno da sanção será mencionado tendo como referência as seguintes obras: “*Teoria Geral do Direito*” (que reúne a teoria da norma jurídica e a teoria do ordenamento jurídico, na abordagem estrutural da norma jurídica e da sanção presente em sua carreira), “*Da estrutura à função* (que contempla a perspectiva funcional do direito através das sanções positivas)” e “*Direito e Poder*”.

Na tradição positivista, bastante delineada nos escritos de Bobbio, o Direito é definido a partir do conceito de sanção, tema que se tornou pedra angular na teoria geral do direito cujos contornos se apresentaram mais hegemônicos na epistemologia jurídica ocidental, no século XX.<sup>68</sup> A premissa inicial é a de que a experiência jurídica guarda a essência normativa, podendo ser sintetizado o conceito de direito como um conjunto de regras de conduta que integra a realidade que é a de viver segundo normas: religiosas, morais, sociais, de etiqueta.<sup>69</sup>

Distingue-se no pensamento de Norberto Bobbio a sanção social, a sanção moral e a sanção jurídica, sendo adotados como critérios o conteúdo, o fim, o valor da justiça, o modo que é acolhida pelo destinatário ou ainda o sujeito que a estabelece, destacando a especificidade da norma jurídica não pela forma e sim por ser uma norma com eficácia reforçada, qual seja seu aparato sancionatório, com vistas a salvaguardar a lei da erosão das ações a esta contrárias.<sup>70</sup>

Sempre presente nos escritos de Bobbio, a sanção é atrelada, especialmente na primeira etapa de sua carreira, ao sentido negativo e ao paradigma kelseniano, como criação legislativa

---

<sup>67</sup> SALGADO, Gisele Mascarelli. **Sanção na teoria do direito de Norberto Bobbio**. Sn, 2008. 275 fls. Tese (doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Área de concentração Filosofia do Direito. Orientador Prof. Dr. Tercio Sampaio Ferraz Jr.

<sup>68</sup> SALGADO, Gisele Mascarelli. **Sanção na teoria do direito de Norberto Bobbio**. Sn, 2008. 275 fls. Tese (doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Área de concentração Filosofia do Direito. Orientador Prof. Dr. Tercio Sampaio Ferraz Jr., p.18

<sup>69</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do Direito**. 3 ed. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.p.13-18

<sup>70</sup> SALGADO, Gisele Mascarelli. **Sanção na teoria do direito de Norberto Bobbio**. Sn, 2008. 275 fls. Tese (doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Área de concentração Filosofia do Direito. Orientador Prof. Dr. Tercio Sampaio Ferraz Jr., p.75

presente em todo ordenamento, podendo assumir dois modos: ora como um óbice ao transgressor dos comandos, fazendo com que, ao violar a norma, não se alcance o fim a que se propunha (testamentos, normas contratuais) ou fazendo com que, ao violar a norma, se alcance um fim oposto e desagradável àquele a que se propunha (pena). São redutíveis a proposições hipotéticas<sup>71</sup>.

Ao comparar a sanção jurídica com as sanções moral e social, o teórico italiano enfatizou que, conquanto todo sistema normativo traga o expediente sancionatório em resposta à violação da conduta desejada e com o fito de garantir a eficácia da norma, no plano especificamente jurídico a sanção é externa e institucionalizada, criada com as mesmas formas e através das mesmas fontes de produção dos comandos<sup>72</sup>.

Em Bobbio, a presença da sanção na composição estrutural da norma jurídica é item de especial importância do ponto de vista da sua eficácia, uma vez que consiste na garantia contra a negação, a par das considerações históricas e sociológicas em torno do fenômeno.<sup>73</sup>

Sucedo que, a partir dos anos 1970, Norberto Bobbio fez uma releitura do positivismo jurídico estrutural e analítico de bases kelsenianas, movido pelo advento do moderno Estado social, cujas transformações permearam tão profundamente a sociedade a ponto de influenciar o próprio direito, enquanto regulador daquela mesma sociedade, notadamente em relação à sua função repressiva dos comportamentos indesejados, vislumbrada sob o ângulo da função promocional, que se manifesta nos incentivos com os quais o Estado induz aos comportamentos desejados.<sup>74</sup>

Enquanto nas teorias jurídicas estruturais a função do direito era limitada à ameaça ou à aplicação da sanção, criações normativas do "Estado castigador", no Estado de bem-estar social, convertido em pagador e promotor de resultados, restaram insuficientes as explicações das teorias sistemáticas e analíticas sobre o direito. Assim, cada vez com maior frequência nos escritos de Bobbio a concepção sistemática de Kelsen era contraposta à concepção

---

<sup>71</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do Direito**. 3 ed. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p.p.110-111

<sup>72</sup> BOBBIO, Norberto. *Ibid.*, p. 152

<sup>73</sup> BITTAR, Eduardo C. B. **O direito na pós-modernidade**. 3 Ed. modificada e atualizada. São Paulo: Atlas, 2014, p. 158

<sup>74</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007. Prefácio à edição brasileira por Mario G. Losano, p.p. X-XI

sociológica de Jhering, na qual a função promocional do direito tem uma posição de particular relevo.<sup>75</sup>

Desta feita, à teoria geral do direito, fruto da proposta científicista kelseniana, foi agregado o estudo funcional do fenômeno jurídico, presente na obra de Bobbio, no qual estão relacionados os conceitos jurídicos fundamentais com a sociologia jurídica, a psicologia social e a teoria política, sob a alcunha da *função promocional do direito*.

Nesta perspectiva, foi detectado o emprego cada vez mais difundido das técnicas de encorajamento em acréscimo ou em substituição às técnicas tradicionais de desencorajamento, passando a coexistir ao conceito normativista de sanção uma teoria que considera o direito sob a função protetora dos atos lícitos, desenvolvendo a importância dos prêmios na própria definição do termo, como presente na agenda do pensamento jurídico a partir do *Welfare State*,<sup>76</sup> em que a busca por resultados positivos passaram a ser tão relevantes quanto a manutenção da ordem pelos mecanismos de coação e coerção, figurando o direito premial como parte integrante do estudo da sanção na teoria da norma jurídica.

Assim é que o objeto da função promocional do direito (ou direito premial) avanta bens jurídicos que seriam estados de coisas ou valores considerados desejáveis pelo sistema, seja por razões de utilidade (socialmente benéficos) ou ainda por princípio (são em si mesmos valiosos), a exemplo dos fins sociais, econômicos, culturais que perseguem as políticas públicas constitucionais ou, ainda, valores de liberdade, igualdade, justiça, expressas em princípios, expressas na forma de motivação das condutas desejáveis, positivamente valoradas, através dos prêmios ou estímulos ao comportamento.<sup>77</sup>

Neste sentido, a contribuição do trabalho de Norberto Bobbio, mormente com a edição da obra *Da Estrutura à Função* foi a de trazer um conceito mais abrangente de sanção na teoria da norma jurídica, como sendo puramente uma consequência, boa ou má, agradável ou desagradável, da conduta humana face a uma exigência jurídica: ora o cumprimento

---

<sup>75</sup> BOBBIO, Norberto. *Ibid.*, p. XII

<sup>76</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007. Prefácio à edição brasileira por Mario G. Losano, p.2

<sup>77</sup> LLEDÓ, Juan Antonio Perez. **Sobre la función promocional del derecho. Um análisis conceptual**. Artigo disponível em: <http://hdl.handle.net/10045/10282>. Revista DOXA 2000, n. 23, p.p. 667-668

voluntário do preceito normativo, ora sua inobservância, ora a atitude *sobrenormal*, mediante adesão a um estímulo, digno de ser recompensado, premiado.<sup>78</sup>

No campo tributário, os principais exemplos de sanções premiaias se encontram nas políticas de incentivos fiscais, mediante concessão de isenções, ou ainda nas hipóteses de exclusão de juros e multa sobre débitos constituídos administrativamente ou sob execução fiscal, como forma de incentivar o pagamento e, conseqüentemente, eliminar conflitos entre Estado e contribuinte no plano fiscal.

Se de um lado a estrutura lógico-formal da norma jurídica, isoladamente considerada, pode ser analisada pelo normativismo kelseniano e pelos estudos da semiótica, a estrutura normativa pode ser também descrita à luz do egologismo existencial do jurista argentino Carlos Cossio, em que o direito é entendido como conduta em interferência intersubjetiva.

Para a teoria egológica, o real objeto do Direito é a conduta humana em sua interferência intersubjetiva e a norma jurídica a sua expressão intelectual. A norma é o pensamento com o que se pensa uma conduta, tal como os conceitos de triângulo ou do sol são representações cognitivas ao geômetra ou ao astrônomo, respectivamente; é uma significação e uma representação do axiológico, não se confundindo com os próprios valores, que se acompanham a conduta, desde a ordem à justiça.<sup>79</sup> Já o Direito, por ser esta conduta, engloba nele mesmo os valores, de maneira que toda lei vivida é, ela mesma, alguma justiça, alguma paz, alguma ordem.<sup>80</sup>

Sob o aspecto estático, o Direito é apresentado por Cossio como uma ordem social mediante um sistema de normas que regula a *conduta* recíproca dos homens; o Direito é a particular significação dos atos por meio dos quais as autoridades jurídicas regulam a conduta daqueles que lhe são submetidos. É a conduta que se acomoda ou não ao Direito. Diante disso, foi a teoria egológica a primeira que demonstrou a importância do princípio “tudo o que não está juridicamente proibido está juridicamente permitido” e que, em consequência, toda conduta humana está juridicamente determinada pelo Direito, seja direta, seja indiretamente –

<sup>78</sup> VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 2ª edição, revista. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.p. 209-210

<sup>79</sup> COSSIO, Carlos. **La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. Buenos Aires: Editorial Losada S.A., 1944, p.p. 96-97

<sup>80</sup> COSSIO, Carlos. *Ibid.*, p. 107

assim, o objeto da ciência do Direito são normas jurídicas cujo conteúdo é a conduta humana juridicamente regulada<sup>81</sup>

Por centralizar o estudo do fenômeno jurídico na conduta, o egologismo elaborou o juízo disjuntivo para descrever logicamente a norma jurídica: *‘dado fato deve ser prestação por alguém obrigado frente alguém titular (endonorma) ou dada não prestação deve ser sanção a cargo do funcionário obrigado pela comunidade pretensora (perinorma)’*, no qual emerge a inclusão da liberdade na compreensão do direito,<sup>82</sup> e a equivalência entre prestação e sanção na relação jurídica, esta última, denominada perinorma ou norma secundária, encontra-se condicionada à aplicação válida pela autoridade competente. A conduta humana é vislumbrada como liberdade metafísica, representada pela cópula do *dever ser*, figurando a experiência normativa uma experiência de liberdade enquanto tal, que conceitua a conduta e veicula valores.<sup>83</sup>

A *endonorma* caracteriza o preceito ou antecedente, no comando que expressa o comportamento esperado do destinatário da norma; a *perinorma*, por sua vez, caracteriza o conseqüente normativo que traz a sanção, cuja aplicação é dependente da autoridade designada pelo sistema jurídico para tanto. Neste jaez, a disjunção cossiana traz o *ius puniendi* do Estado à racionalidade procedimental, sem o qual inexistente sanção jurídica.

Neste particular, Edvaldo Brito salienta que a estrutura dual da norma jurídica cossiana (endonorma e perinorma) esgota toda a linguagem jurídica porque o funcionário obrigado (sujeito passivo da perinorma) é o poder formal investido das atribuições jurisdicionais, dizendo o Direito no caso concreto e a comunidade pretensora (sujeito ativo da perinorma) é toda a comunidade jurídica que tem a prerrogativa de exigir a sanção porque lhe interessa a continuidade do sistema jurídico. Para o jurista citado esta fórmula é melhor do que o do positivismo lógico, seja porque, fugindo da concepção mandamental pura e simples, insere no contexto jurídico a conduta humana pensada em liberdade, mais coerente com a realidade social, porque casa o relato com o cometimento<sup>84</sup>.

---

<sup>81</sup> COSSIO, Carlos. **Kelsen-Cossio. Problemas escogidos de la teoria pura del derecho. Teoria egologica y teoria pura.** Buenos Aires: Editorial Guillermo Kraft Ltda, 1952. Disponível em: <https://www.carloscoasio.com.ar>, p.p. 33-39. Acesso em 12 jun 2019

<sup>82</sup> MACHADO NETO, A.L. **Compêndio de introdução à ciência do direito.** 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 52-54

<sup>83</sup> COSSIO, Carlos. **La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad.** Buenos Aires: Editorial Losada S.A., 1944, p. 110

<sup>84</sup> BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional.** Porto Alegre: Fabris, 1993, p. 48

Transpondo a descrição do fenômeno jurídico através da teoria egológica para o direito tributário, observa-se que tal contribuição é valiosa à compreensão da dinâmica e concretização da obrigação tributária e, especialmente, da sanção, visto que ambas compõem o crédito tributário, que só poderá ser cobrado mediante o procedimento administrativo do lançamento, tornando-o juridicamente exigível perante o Fisco e, num momento posterior, caso o débito ainda assim não seja adimplido, este crédito tornar-se-á exequível com a sua inscrição em dívida ativa, confeccionada administrativamente, e submetida ao processo judicial de execução fiscal.

Tem-se, portanto, a evidente operacionalização da *perinorma* ou norma secundária, através da atuação dos funcionários obrigados (Fisco e, posteriormente, o juiz) rumo à satisfação do crédito tributário, sem os quais o Estado não obterá a receita tributária que, abstratamente, lhe é devida.

Sob a descrição de Lourival Vilanova, o estudo do Direito é realizado sob o viés linguístico e formal, partindo da premissa de que tal linguagem possui um vocabulário próprio, com símbolos e regras que estabelecem a construção de estruturas com sentido sintático, caracterizando um sistema *nomológico* cujo desenvolvimento obedece à derivação dedutiva de proposições básicas situadas em seu interior, em caráter diferenciado de um sistema tão somente empírico, dotado de uma linguagem material e aberta ao acréscimo de enunciados fundados na experiência. Neste jaez, a metodologia jurídica apresenta uma lógica especial, fundada em critérios de aplicabilidade das normas aos fatos sociais com base nas fontes do Direito.<sup>85</sup>

Em si mesmo, o Direito é norma, regra, preceito, estando a norma jurídica a estatuir relações entre condutas, entre fatos do mundo social e do mundo natural socialmente relevantes, assim qualificados por se tornarem *suportes de incidência* de uma norma, capaz de atribuir-lhe efeitos. Estruturalmente, a norma jurídica é dúplice, apresentando a norma primária e a secundária, cada parte relacionando hipótese e consequência, caracterizando a primeira o suporte fático como fato natural ou evento, e a segunda a não verificação da consequência da primeira norma, compondo o pressuposto antijurídico e a sanção.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p.p. 55-56; 62-63

<sup>86</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 Ed. São Paulo: RT, 2000, p.p. 52-55; 74; 78

No arcabouço teórico de Lourival Vilanova, a sanção presume o não-cumprimento de deveres ou obrigações principais, a fazer parte da norma secundária, que se diz norma sancionadora cujo descumprimento é o pressuposto antijurídico que conduz à relação jurídica processual. Esquematizando formalmente, tem-se que: se se dá o fato F, deve ser a relação R' de A em face de B – onde B obriga-se à prestação P e, correlativamente, A adquire o direito subjetivo de exigir essa prestação; se se dá (se ocorre) o descumprimento da obrigação por parte de B - pressuposto antijurídico -, então deve ser a relação R" de A em face de C. Vê-se que as duas relações, R' e R", são efeitos normativos de pressupostos fáticos. E que sobrevêm outra relação entre R' e R"<sup>87</sup>.

Por fim, a leitura do fenômeno jurídico e da sanção na obra de Niklas Luhmann, contextualizada ao esgotamento do Estado intervencionista que apontava uma tendência para a desregulação da vida econômica e sociopolítica,<sup>88</sup> em um primeiro momento aborda uma teoria que diferencia as partes do sistema social conforme estrutura e função, em que o meio (sociedade) é dividido em subsistemas, cada um com seus próprios caracteres e sua própria linguagem (códigos), cujo aperfeiçoamento ocorre à medida que cada sistema desempenhe sua tarefa de reduzir as complexidades do meio. A relação entre sistema e entorno (ambiente), somado à preocupação com a redução das complexidades refere-se à proposta do teórico em criar uma teoria geral da sociedade, que pudesse descrevê-la, com precisão e delimitação de seu objeto.<sup>89</sup>

Quanto aos elementos chave da teoria luhmanniana dos sistemas sociais (e, conseqüentemente, do direito), vale ressaltar que este trabalho mudou o modo de a ciência se relacionar com os fenômenos substituindo a diferença todo/partes para sistema/ambiente, deixando com isso de buscar elementos últimos, totalidades (a exemplo da norma fundamental na teoria pura de Hans Kelsen) para detectar diferenças, expondo-as na descrição da realidade; todavia, a preocupação com a unidade, entretanto, operou-se por um ângulo diverso ao do prisma analítico-estrutural: baseada nas lentes do observador, geradora da noção autorreferencial, qual seja a de que os sistemas, em sua capacidade de auto-observação, são

---

<sup>87</sup> VILANOVA, Lourival. *Ibid.*, p. 194

<sup>88</sup> MURICY, Marília. **Racionalidade do direito, justiça e interpretação. Diálogo entre a teoria pura e a concepção luhmanniana do direito como sistema autopoietico.** In **Hermenêutica plural: possibilidades jusfilosóficas em contextos imperfeitos** / organizadores Carlos Eduardo de Abreu Boucault, José Rodrigo Rodriguez. São Paulo: Martins Fontes, 2002 (Coleção tópicos)

<sup>89</sup> TRINDADE, André. **Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoietico.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008

criadores de realidades e de diferenças, tornando-o cognitivamente aberto (reconhece o ambiente) e operacionalmente fechado (reconhece suas operações, seus códigos linguísticos redutores da complexidade do meio).<sup>90</sup>

A tese do fechamento normativo na teoria dos sistemas sociais autorreferenciais orienta-se, sobretudo, contra a ideia de que a moral poderia ter vigência imediata no sistema do direito, o qual pode garantir consistência suficiente de suas decisões, funcionando, assim, como unidade. As valorações morais, ao contrário, são plurais, devendo o direito levar em conta o fato de que o código moral, como esquematismo binário, é o mesmo ao longo de toda a sociedade, enquanto os programas da moral e, portanto, os critérios de diferenciação entre bem e mal, ou entre bom e ruim, já não são passíveis de consenso.<sup>91</sup>

O sistema jurídico tem por finalidade reduzir a complexidade do ambiente por meio da estabilização das expectativas objetivas através das quais as pessoas se orientam, podendo expressar-se nos códigos que comunicam o dever ser, promovendo uma estabilização temporal, geral e abstrata, a partir das quais, inclusive, podem ser construídas novas regras sobre novas expectativas a partir de então criadas, visando obter a segurança dos comportamentos.<sup>92</sup>

Relativamente à sanção na teoria do direito em Luhmann, tal é conceituada não como um elemento essencial da norma jurídica, e sim como uma possibilidade de marcar resistência à frustração da expectativa normativa. Trata-se de um modo de generalização e não de coação para determinada ação; a única coação relevante ao direito é a seleção de expectativas, a fazerem parte ou não do sistema, tendo como maior exemplo a ser extraído o *procedimento*, tanto de *criação* quanto de *aplicação* da lei, capaz de despersonalizar os papéis sociais e cargos, prevalecendo a tomada de decisões conforme este modelo.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup> ALBUQUERQUE, Ana Carolina Cavalcanti. **A sanção jurídica da sociedade** / Ana Carolina Cavalcanti de ALBUQUERQUE; orientador Celso Fernandes Campilongo – São Paulo, 2015. Xi; 175 f. Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Filosofia do Direito e Teoria Geral do Direito) Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2015, p.p. 27; 30-32

<sup>91</sup> LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade** (Locais do Kindle 1192-1203). Edição do Kindle.

<sup>92</sup> LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: edições tempo brasileiro, 1983

<sup>93</sup> ALBUQUERQUE, Ana Carolina Cavalcanti. **A sanção jurídica da sociedade** / Ana Carolina Cavalcanti de ALBUQUERQUE; orientador Celso Fernandes Campilongo – São Paulo, 2015. Xi; 175 f. Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Filosofia do Direito e Teoria Geral do Direito) Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2015, p.p.106-110

Neste caso, com base na descrição luhmanniana da sanção e relacionando-a ao fenômeno normativo tributário, tem-se a indispensabilidade da observância às regras que estabelecem os critérios sancionadores, desde o tratamento constitucional da matéria aos comandos oriundos da relação jurídica tributária, vinculantes ao legislador ordinário e ao Poder Judiciário, no âmbito de seu trabalho hermenêutico do sistema.

Feitas as considerações em torno do fenômeno tributário e do esboço da teoria geral do Direito e suas digressões em torno da norma jurídica e da sanção, segue-se à análise da sanção tributária, sua classificação e o contexto em que está inserida no Código Tributário Nacional (CTN), a saber, o da obrigação e do crédito.

### 3. A SANÇÃO TRIBUTÁRIA

A partir das ideias abordadas no capítulo anterior em torno da imposição tributária, da norma jurídica e as considerações em torno da sua estrutura, impende trazer à pesquisa o exame da sanção tributária e o espaço por esta validamente ocupado no sistema.

Na qualidade de centro teórico organizador da dogmática, a norma jurídica traz o dever ser da conduta num conjunto de proibições, obrigações e permissões, por meio do qual são travadas as mais diversas relações sociais e criadas as suas instituições. As reações do Estado ao cumprimento ou descumprimento das expectativas normativas caracterizam, em síntese, as sanções,<sup>94</sup> *que no plano tributário decorre, em linhas gerais, do inadimplemento da obrigação subjacente.*

Todavia, a simples assertiva de que a sanção tributária é a resposta ao ilícito tributário em torno do descumprimento obrigacional é, por parte da doutrina, insuficiente, tendo em vista a complexidade existente do próprio direito tributário, por abarcar as prerrogativas do Estado e a atuação da Administração Pública no âmbito da sua relação jurídica, sem prejuízo dos aspectos penais, que serão tratados em capítulo específico.

Além disso, o estudo da sanção tributária não encontra uniformidade de tratamento, por abranger variadas classificações e posicionamentos em torno da sua natureza jurídica. Desta forma, segue a exposição da natureza, classificação da sanção tributária e o contexto ao qual está inserida em sede do Código Tributário Nacional.

#### 3.1. NATUREZA

Partindo da concepção genérica em torno do ato ilícito como toda conduta contrária ao quanto prescrito e esperado pelo Direito, a definição de ilícito tributário por Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>95</sup> reside em toda ação ou omissão antijurídica, tipificada e vinculante aos dois pólos da relação jurídica. Relativamente à natureza dos ilícitos tributários, o jurista afirma que a doutrina apresentou critérios como o da *espécie normativa violada*, do *bem jurídico*

---

<sup>94</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação.** 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003

<sup>95</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito Tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.p.674-675

*ofendido ou lesado*, do tipo de sanção imposta pelo sistema jurídico, do *móvel da conduta* (se dolosa ou culposa) e o do *processo* que aplica a sanção (administrativo ou jurisdicional).

Neste sentido, desenvolveram-se ao longo da doutrina as seguintes correntes em torno da natureza das infrações e sanções tributárias: a primeira, de ordem *penalista*, segundo a qual a infração tributária deve reger-se pelos princípios do direito penal, em razão do caráter público e não voluntário desta relação jurídica e da relevância do bem jurídico protegido para a coletividade, somado à convergência de interesses entre o legislador penal e o tributário, na medida que restringem a liberdade de ação do indivíduo em defesa do bem público. A segunda, de cunho *civilista*, apenas exclui a penalidade tributária de qualquer conotação penal, por corresponderem à simples reparação ou ressarcimento dos danos causados pelo inadimplemento da obrigação tributária.<sup>96</sup>

A terceira ordem, por sua vez, reside na *corrente administrativista* fomentada na Alemanha, que traz o pensamento de Otto Mayer dentre seus adeptos. Calcada na distinção entre crimes e delitos de polícia, a infração tributária consiste na classe de delitos administrativos que atentam contra a Fazenda Pública e requer tratamento especial, próprio de um direito administrativo penal. As infrações tributárias coincidem com as administrativas, ensejando o mesmo tratamento. Já a tendência autônoma, defendida, entre outros, por Dino Jarach, postula um tratamento específico a ser conferido ao direito tributário em face da sua autonomia científica, separado do direito penal, civil ou administrativo.<sup>97</sup>

Por outro lado, para José Carlos de Souza Costa Neves e Dejalma de Campos, por exemplo, às sanções tributárias devem ser aplicados os princípios específicos de direito tributário. Sua natureza é puramente fiscal, haja vista que as multas têm caráter estritamente patrimonial e, ao contrário das penas, a responsabilidade não é pessoal, a exemplo da sucessão tributária. Neste ramo do Direito, toda infração, direta ou indiretamente, favorece o patrimônio do particular em detrimento do Erário, cujo dano deve ser reparado com a extração do patrimônio que se favoreceu da infração, ainda que transferido a terceiros.<sup>98</sup>

Somado ao argumento da sucessão tributária, estes autores ainda mencionaram a sistemática do Código Tributário Nacional através dos artigos 113, § 1º e 139, segundo os

<sup>96</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Ibid.*, p.675-676

<sup>97</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de *Ibid.*, p. 676

<sup>98</sup> NEVES, José Carlos de Souza; CAMPOS, Dejalma. **Sanções tributárias**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p.p.14-16

quais a obrigação tributária principal decorre do pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, estando, por força de lei decorrer o crédito tributário da obrigação principal e possuir a mesma natureza desta – logo, as multas são créditos tributários ou fiscais<sup>99</sup>.

Tem-se, portanto, como nota distintiva no direito tributário sancionador a *indissociabilidade entre o tributo devido e a multa aplicada por seu inadimplemento, compondo o crédito tributário uma unidade a ser exigível*, tanto na fase administrativa quanto judicial.

Quanto ao exame dos ilícitos tributários e correspondentes sanções na obra de Rubens Gomes de Sousa,<sup>100</sup> tem-se que a expressão *direito penal* assume duplo sentido, caracterizando em sentido estrito a acepção de ramo do direito público responsável por definir as condutas consideradas como crimes e fixar as respectivas penas por parte do Estado, visto que o crime é a infração mais grave praticada no meio social. Já o direito penal em sentido amplo refere-se aos dispositivos legais pertencentes a qualquer ramo do direito, voltados a punir os seus infratores, a exemplo das indenizações e multas no direito civil, administrativo e as penalidades no direito tributário.

Neste contexto, ante a discussão em torno do enquadramento dos crimes tributários, se no direito penal ou no próprio direito tributário, Rubens Gomes de Sousa pugna pela segunda opção, sob as seguintes razões: o direito penal específico apenas se referem aos crimes e contravenções e nem todas as infrações tributárias possuem tal natureza, e os atos puníveis criminalmente o são por si mesmos, enquanto aqueles de que cuida o direito penal tributário só são punidos em conjunto e dependentes da obrigação tributária.<sup>101</sup>

Verifica-se que, atrelada ao critério pecuniário encontra-se a análise teleológica da sanção, como desdobramento da teoria da imposição tributária e sua legitimidade política, especialmente nos escritos de Ives Gandra da Silva Martins. Assim, dirige-se a sanção à garantia da cobrança do tributo e o desestímulo à sonegação; a “penalidade” maior (multas), teria a função de desincentivar o não pagamento da “penalidade menor” que é o tributo (já que para o referido jurista o tributo em si é considerado aos olhos do contribuinte uma

---

<sup>99</sup> NEVES, José Carlos de Souza; CAMPOS, Dejalma. *Ibid.*, p.17

<sup>100</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p.p. 129-131

<sup>101</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Ibid.*, p. 131

penalidade, afigura-se um dever cujo cumprimento espontâneo é alvo de maior resistência se comparado aos demais deveres jurídicos)<sup>102</sup>

Acrescente-se às considerações acima a distinção teórica entre delitos e infrações tributárias, presentes em obra específica intitulada *Sanções Tributárias*, em que os primeiros caracterizam os crimes e as segundas a transgressão ao mandamento fiscal. Neste trabalho, Ives Gandra da Silva Martins, com base na doutrina estrangeira e fiel ao seu posicionamento que conjuga tributação e legitimidade política, extraiu a natureza jurídica da sanção tributária a partir da sua finalidade – qual seja a de coagir o contribuinte a participar do suprimento das necessidades públicas, criando um ambiente de pressão maior no recebimento e controle do crédito público, de menor relevância se comparados aos bens jurídicos passíveis de tutela penal<sup>103</sup>.

Longe de estarem próximas a transgressão tributária e a periculosidade no direito penal, o contribuinte é aquele que não cumpriu seu dever de pagar tributos por entender ilegítima a intervenção estatal sobre seu patrimônio. Assim, em que pese existirem certos delitos praticados no contexto da esfera tributária, tais condutas devem ser tratadas pelo direito penal comum, sendo despicienda uma atuação específica, sobretudo porque a sanção tributária integra uma “economia de aquisição compulsória”, dirigida ao recebimento forçado do crédito público, inexistindo um direito penal tributário ou um direito tributário penal distinto do direito tributário, mas um direito tributário sancionador<sup>104</sup>.

Para Elisabete Rosa de Mello, que analisa o ilícito tributário sob a ótica da unicidade do sistema jurídico, funde o exame da natureza jurídica com o da classificação, salientando que a utilidade em se classificar o ilícito tributário é a de permitir o estabelecimento de um sistema de consequências, especialmente no tocante à identificação da competência legislativa e administrativa<sup>105</sup>.

Neste ínterim, as sanções gerais da ordem jurídica tributária podem apresentar naturezas civil, administrativa, penal e tributária, em que a primeira consiste na multa moratória, nos juros de mora, acréscimos e correção monetária. Já a segunda diz respeito à multa fiscal (pecuniária), apreensão de bens e suspensão de atividade empresarial. A terceira versa sobre

---

<sup>102</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sanções Tributárias**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p.p.265-270

<sup>103</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, p.p. 12-15

<sup>104</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibid.*, p.p.15-23

<sup>105</sup> MELLO, Elisabete Rosa de **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013, p. 88-89

as penas privativas de liberdade, restritivas de direitos e multa, próprias do direito penal. A última trata da apreensão de mercadorias e da multa punitiva.<sup>106</sup>

Entretanto, em sentido diverso se posiciona Paulo Roberto Coimbra Silva, que combate a tese da unicidade da pretensão punitiva do Estado, esclarecendo que, a despeito do reconhecimento no sistema jurídico de princípios gerais e comuns à repressão como um todo, é patente a expressiva diversidade, formal e substancial, nos mais variados ordenamentos, dos regimes jurídicos aplicáveis às infrações tributárias, mormente as delituosas e não delituosas, sendo cada uma dotada de peculiaridades e considerações específicas<sup>107</sup>.

De acordo com o autor acima citado, relativamente à comparação, por exemplo, entre o ilícito fiscal e o penal, se de um lado as apontadas identidades trazem a prevalência de princípios comuns, suas diferenças demandam disciplina legal adequada em regimes jurídicos justificadamente desiguais, haja vista que as normas investigadas pelo Direito Tributário sancionador albergam valores especificamente vinculados à arrecadação das receitas tributárias, indispensáveis à consecução dos fins do Estado<sup>108</sup>.

Além disso, a doutrina nacional atribui as infrações fiscais constantes da legislação tributária natureza *administrativa* ou, mais precisamente, tributária; e, em que pese a sujeição ao controle dos atos administrativos, *as infrações fiscais segregam-se das demais infrações administrativas ante o enquadramento das suas sanções às limitações constitucionais ao poder de tributar*, aos limites qualitativos e quantitativos específicos, bem como o da extinção da responsabilidade pela sua prática decorrente do pagamento espontâneo do crédito tributário<sup>109</sup>, em que se evidencia o aspecto finalístico e objetivo do poder sancionador do Estado nessa seara.

### 3.2. CLASSIFICAÇÃO

Em face da discussão e diversidade em torno da natureza jurídica da sanção tributária, muito próxima da sua classificação, é possível, resumidamente, à luz do direito tributário positivo, subdividir a sanção em: *penalidade pecuniária* (multas e suas espécies) e *sanções*

<sup>106</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. *Ibid.*, p.p.90-91

<sup>107</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 146

<sup>108</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Ibid.*, p. 148

<sup>109</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Ibid.*, p.p.144-145. Grifo.

*não pecuniárias*. A sanção penal em matéria tributária está prevista na lei de crimes tributários (lei 8.137/90<sup>110</sup>), que será objeto de análise em capítulo próprio neste trabalho.

No que concerne aos acréscimos civis que também incidem sobre o débito pendente de pagamento, a saber, correção monetária e juros, saliente-se que parte da doutrina tributarista os qualifica como sanções, a exemplo de Ives Gandra da Silva Martins<sup>111</sup>, Elisabete Rosa de Mello<sup>112</sup> e Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>113</sup> (que os intitula de sanções civis ou compensatórias).

Por outro lado, a dicção do artigo 161 do Código Tributário Nacional<sup>114</sup>, que informa o acréscimo de juros de mora sobre o crédito vencido e não pago, seja qual for o motivo determinante da falta e sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, em conjunto com o artigo 2º, § 2º e § 5º, inciso II da lei 6830/80<sup>115</sup>, relacionam os juros moratórios e a atualização monetária a encargos típicos de toda e qualquer obrigação, sem portar natureza tipicamente tributária.

A este respeito, Arnoldo Wald conceitua os juros como *rendimentos do capital*; juridicamente não se trata de uma sanção e sim de um *fruto civil*, como coisa acessória em relação ao capital nas obrigações pecuniárias, podendo decorrer da lei ou de convenção, ou ainda podem ser designados como *compensatórios*, quando visam a compensação pela utilização do capital, e *moratórios*, originados do atraso no adimplemento<sup>116</sup>.

De um modo ou de outro, os juros têm por finalidade a reposição de um capital que deveriam estar em poder do credor mas que, por algum motivo, este montante não chegou. Já correção monetária implica atualização do valor da moeda, com intuito de preservar seu poder

---

<sup>110</sup> BRASIL. **Lei 8.137/90 (LEI ORDINÁRIA) 27/12/1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 28/12/1990. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%208.137-1990?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%208.137-1990?OpenDocument). Acesso em 05 jun 2019.

<sup>111</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sanções Tributárias**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p.p.277-279

<sup>112</sup> MELLO, Elisabete Rosa de. *Ibid.*, p.p. 100-101

<sup>113</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Ibid.*, p.700

<sup>114</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3 Ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2017

<sup>115</sup> BRASIL. **lei 6.830/1980 (LEI ORDINÁRIA) 22/09/1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial de 24-09-1980. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%206.830-1980?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%206.830-1980?OpenDocument). Acesso em 09 jun 2019

<sup>116</sup> WALD, Arnoldo. **Direito Civil: direito das obrigações e teoria geral dos contratos**, 2 / Arnoldo Wald; com a colaboração dos professores Semy Glanz, Ana Elisabeth Lapa Wanderlei Cavalcanti e Lilitiana Minardi Paesani. 20 Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.p.182-183

aquisitivo desgastado pelo processo inflacionário<sup>117</sup>, inexistindo qualquer caráter punitivo sobre o devedor.

Neste mesmo sentido inclina-se Paulo de Barros Carvalho, ao não considerar os acréscimos legais como correção monetária e juros de mora sanções tributárias porque os juros são acréscimos civis, módicos, que visam remunerar o capital que permanece em poder do administrado por tempo excedente ao permitido. Já a correção caracteriza a atualização do valor da dívida em razão da desvalorização da moeda pela inflação.<sup>118</sup> Tais acréscimos, longe de serem reputados como sanções, denotam direitos do credor em consequência do inadimplemento de uma obrigação, não fugindo a esta regra a obrigação tributária.

Quanto ao exame das variadas classificações das infrações tributárias ao longo da legislação, Paulo de Barros Carvalho ordenou-as em harmonia com o CTN, por ter priorizado o aspecto pecuniário da sanção. Assim, estão concernentes à obrigação tributária principal as multas (mais utilizadas) e as sanções decorrentes das violações aos deveres instrumentais ou formais (obrigações acessórias), bem como a distinção entre infrações subjetivas e objetivas, em função da participação dolosa ou não do agente, à luz do artigo 137 do CTN, ao permitir a criação de figuras típicas de infrações subjetivas, como a sonegação, a fraude e o conluio presentes na legislação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)<sup>119</sup>.

Relativamente às espécies de sanções tributárias, o sistema jurídico pátrio, de acordo com o teórico acima, elenca as *penalidades pecuniárias, multa de ofício, multa isolada, multa agravada, multa de mora e outras providências como apreensão de mercadorias e de documentos, de veículos que os transportarem, suspensão ou inclusão de contribuinte a regime especial etc.* A penalidade pecuniária, mais expressiva sobre o devedor, é calculada em percentuais ou mediante importância determinada e, agravando sensivelmente o débito, exerce um efeito psicológico sobre o devedor para desestimular o inadimplemento da obrigação, podendo agravar-se nos casos de dolo, fraude ou simulação (multa agravada)<sup>120</sup>.

A multa de ofício é a aplicada por ocasião do lançamento de ofício ou auto de infração ou imposição de multa (AIIM) pela autoridade fiscal, sem prejuízo de cumular-se à multa moratória, cujo caráter é indenizatório. A multa punitiva é típica sanção de ato ilícito, sob a

---

<sup>117</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Ibid.*, p. 330

<sup>118</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p.p. 311-312

<sup>119</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibid.*, p.p.298-299

<sup>120</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibid.*, p. 308

forma de prestação pecuniária compulsória, aplicada em decorrência da prática de determinadas infrações, respeitado o devido processo legal. A multa isolada, por sua vez, é fruto de procedimento sancionatório, autorizado em lei, que permite a cobrança isoladamente ao tributo devido e não pago tempestivamente, sendo vedada sua cumulação com a multa de ofício<sup>121</sup>.

As outras providências mencionadas por Paulo de Barros Carvalho consistem nas chamadas *sanções políticas*, aplicadas pelas autoridades fazendárias em reforço às sanções de cunho pecuniário. São instrumentos coercitivos incidentes sobre o patrimônio, a liberdade ou as atividades por este exercidas, ante a prática de determinadas infrações previstas em lei, assemelhando-se, em alguns casos, aos atos de constrição praticados pelo Poder Judiciário no curso do processo de execução fiscal, cuja análise jurisprudencial no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) será objeto de exame no capítulo seguinte.

Sob a contribuição de Ives Gandra da Silva Martins, a classificação das sanções tributárias assumiu enfoque pecuniário, com a subdivisão em sanções ressarcitórias, punitivas, desincentivadoras, implícitas e corretivas. As primeiras objetivam a reposição do valor do tributo recolhido fora do prazo mediante acréscimos compensatórios do custo daquele valor (são as multas por atraso no pagamento); já as punitivas ultrapassam o limite do ressarcimento e representam acréscimo de receita (consistem nas multas por falta de recolhimento).<sup>122</sup>

Já as sanções desincentivadoras, por sua vez, são mais elevadas que as punitivas e aplicáveis aos casos de sonegação, conluio ou fraude. As sanções implícitas são aquelas que se incorporam ao tributo nos casos específicos de tributação penal, e as corretivas, por fim, consistem nas penalidades apenas incidentes sobre infrações formais (descumprimento de obrigação acessória), sem que tenha havido falta de recolhimento do tributo.<sup>123</sup>

A par da sua análise predominantemente patrimonial, Ives Gandra da Silva Martins não fugiu à observação do direito positivo, a partir do qual consagrou três grandes espécies sancionadoras aos delitos e infrações tributárias, que permanecem a despeito das transformações legislativas: a pena pecuniária, a perda da liberdade e as sanções políticas, estas últimas criadas no governo de Getúlio Vargas sob a forma de apreensão de mercadorias,

---

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibid.*, p.p.309-310

<sup>122</sup>MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sanções Tributárias**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p.p. 274-275

<sup>123</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibid.*, p.p. 274-275

sujeição a regime especial de fiscalização e restrições bancárias aos contribuintes inadimplentes, com intuito de forçá-los a pagar os débitos tributários sem questioná-los administrativa ou judicialmente.<sup>124</sup>

Por sua vez, as considerações de Leandro Paulsen acerca das infrações à legislação tributária e respectivas sanções decorrem do descumprimento do dever de pagamento do tributo ou das obrigações acessórias correspondentes, sendo a multa a sanção mais comum em matéria tributária para ambas as modalidades, comportando a seguinte classificação geral: *moratórias* (decorrentes do atraso no pagamento do tributo), *de ofício* (aplicadas pela autoridade fazendária ao verificar que o contribuinte deixou de pagar tributo por omissão ou fraude) e *isoladas* (incidentes quando do descumprimento de obrigações acessórias ou outras infrações que independem do pagamento do tributo)<sup>125</sup>

Além disso, contempla o sistema tributário em sua legislação as penalidades de perdimento de bens e de restrição a direitos do contribuinte, como medidas mais gravosas e não tão usuais, estando o perdimento previsto na legislação aduaneira e as restrições a direitos ao longo da legislação tributária, em diversas situações, relativamente às atividades econômicas e profissionais do contribuinte.<sup>126</sup>

Não é despidendo anotar, todavia, que algumas sanções aplicadas pelo Fisco seriam reputadas desproporcionais ou excessivas ante os meios de que dispõe para a cobrança dos seus créditos, caracterizando o que se costuma designar como *sanções políticas*. Porém, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em julgado mais recente, validou-as no sistema por considerar preponderante, no caso concreto, o dever de pagar tributos nas hipóteses de inadimplência elevada e contumaz<sup>127</sup>, alvo de maiores reflexões em tópico posterior neste capítulo.

Leandro Paulsen ainda discerne as restrições de direitos do contribuinte de caráter geral, consideradas como óbices ao exercício de certas prerrogativas como condição para a prática de certos atos jurídicos ou acesso a determinados benefícios, a exemplo do entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) quanto à constitucionalidade da admissão ao Simples

---

<sup>124</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, p.p.33-34

<sup>125</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6 ed. rev atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.174

<sup>126</sup> PAULSEN, Leandro. *Ibid.*, p.p.172-173

<sup>127</sup> PAULSEN, Leandro. *Ibid.*, p. 173

Nacional (artigo 17, V, da Lei Complementar 123/2006), concedido somente às empresas que ostentem regularidade fiscal<sup>128</sup>.

Em pesquisa recente dedicada ao tema, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, acompanhando Bernardo Ribeiro de Moraes, acrescenta que a análise da norma identificada pelo bem jurídico tutelado é o critério mais seguro para se definir a espécie sancionadora, sendo administrativa a que esteja relacionada aos ilícitos regentes das atividades da Administração Pública e sua relação com os administrados, e tributárias aos ilícitos tipificados na lei fiscal, reguladora da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, relativos à violação dos interesses da Administração na qualidade de sujeito ativo da relação jurídico-tributária.<sup>129</sup>

No contexto dos deveres impostos ao sujeito passivo, a autora fez menção à subdivisão das infrações tributárias em materiais, relativamente ao descumprimento da obrigação principal, e formais, concernentes às transgressões aos deveres instrumentais em colaboração com a fiscalização (obrigações acessórias)<sup>130</sup>.

Relativamente à observação das sanções tributárias sob o critério pecuniário, tais se apresentam sob a forma de multas (sanções tributárias pecuniárias) e de restrições a direitos, também denominadas de sanções interventivas (não pecuniárias), aplicadas pelas autoridades fiscais. Relacionadas ao exercício do poder de polícia administrativa, tais sanções possuem o intuito de forçar o contribuinte por via oblíqua a recolher a exação aos cofres públicos sem o recurso ao Poder Judiciário, em detrimento da cláusula do devido processo legal, abrangendo a sanção de perdimento e apreensão de bens e mercadorias, a recusa da expedição de certidão de dívida ativa e o regime especial de controle e fiscalização<sup>131</sup>.

Semelhantemente, esse critério classificatório das sanções tributárias foi adotado por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que intitulou de moratórias ou de revalidação as multas atribuídas a quem descumpriu o dever de pagar o tributo (pagamento intempestivo ou insuficiente), e de formais ou isoladas àquelas impostas aos contribuintes que fizeram o que era proibido por lei ou que não fizeram o que era obrigatório fazer, caracterizando normas

---

<sup>128</sup> PAULSEN, Leandro. *Ibid.*, p.173

<sup>129</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p.p. 62-63

<sup>130</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Ibid.*, p.p.159-160

<sup>131</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Ibid.*, p.p. 166-169

sancionadoras fundadas em distintas hipóteses de incidência, apesar de, em ambos os casos, serem aplicadas a multa.<sup>132</sup>

Em obra mais recente, o citado jurista afasta a discussão e o levantamento de possíveis antinomias entre as esferas jurídicas incidentes sobre a prática do ilícito tributário, sendo importante perceber que diante de um mesmo fato, a depender do ângulo em que seja enfocado e os fins pretendidos pela ordem jurídica, pode ser valorado de diferentes maneiras, suscitar diversas consequências jurídicas, desde que observado o devido processo legal.<sup>133</sup>

Um outro trabalho dedicado exclusivamente ao direito tributário sancionador foi o de Paulo Roberto Coimbra Silva, que realizou exaustivo estudo da sanção tributária, sua relação com o direito administrativo e o direito penal e seus diversos critérios classificatórios, presentes no direito brasileiro e no direito comparado. No sistema jurídico pátrio, em consonância com a bipartição da obrigação tributária em principal e acessória, as sanções tributárias classificam-se em materiais e formais, figurando as primeiras como decorrentes do inadimplemento da obrigação principal e as segundas do descumprimento das obrigações acessórias.<sup>134</sup>

Destarte, apresentada a variedade de posições e critérios classificatórios das sanções tributárias, o capítulo segue com o exame da sanção no contexto e sistemática do Código Tributário Nacional (CTN) que traz o regime de nascimento e concretização da relação jurídica tributária, a partir da obrigação, e encerrado com o lançamento tributário.

### 3.3. SANÇÃO TRIBUTÁRIA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Procedendo ao exame do artigo 113 e parágrafos do CTN<sup>135</sup>, verifica-se que o legislador, ao invés de elaborar um conceito de obrigação tributária, classificou-a em principal e acessória sendo a primeira proveniente do pagamento de tributo ou *penalidade pecuniária*, e a segunda decorrente da legislação tributária cujo objeto são as prestações positivas ou

<sup>132</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Sanções tributárias**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p.p.447-448

<sup>133</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª Edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 550

<sup>134</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.p.110-111

<sup>135</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3 Ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2017

negativas, a serem cumpridas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos; quando descumprida, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Cumprido ressaltar que, além do artigo 113, o Código Tributário Nacional trouxe o vocábulo *penalidade* aos artigos 97, V (que dispõe sobre a reserva de lei para cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas), 112, IV (que versa sobre critérios de interpretação da legislação tributária) e 181, I, *b* (que trata dos casos de anistia, hipótese de exclusão do crédito tributário).

Tem-se, portanto, na estrutura da relação jurídica tributária o tratamento específico conferido pelo Código foi específico, de expressão patrimonial e integrado à obrigação, com natureza de crédito tributário. Neste ínterim, convém proceder à releitura de alguns conceitos e ideias que constituem o pano de fundo deste tema, a começar pela definição e conteúdo técnico jurídico da *obrigação*.

Autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa<sup>136</sup> especifica que a obrigação tributária consiste no poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da prestação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação); caracteriza-se como principal a referente ao dever de pagar o tributo e acessória relativa à prática ou abstenção de certos atos exigidos ou proibidos por lei para garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a sua fiscalização.

Na relação obrigacional tributária, por ser de direito público, as fontes repousam na lei, no fato gerador e no lançamento. Como fonte imediata, a lei expressa o poder de tributar do Estado, em que, dada a ocorrência de determinado fato nela previsto, estará o contribuinte em tese obrigado ao pagamento do tributo, traduzindo o fato gerador a fonte mediata, em que se verifica a fase do direito objetivo, quando se concretiza a situação jurídica hipoteticamente prevista; e, por fim, o lançamento, consistente na fase do direito subjetivo, quando há, por

---

<sup>136</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p.p. 83-87

parte do Fisco a individualização deste crédito mediante a apuração do fato gerador e o cálculo do tributo devido.<sup>137</sup>

Consonante com o tratamento conferido pelo CTN em torno da matéria, Edvaldo Brito menciona que norma e fato são as fontes da obrigação e, conseqüentemente, do crédito tributário. Fazendo menção a Alberto Xavier, salientou que uma das mais importantes conquistas científicas do Código foi a distinção entre a obrigação e o crédito, por integrar a obrigação e, uma vez nascido, gerar uma situação jurídica que se especifica em outras relações jurídicas, sempre a partir da realização do fato gerador, compondo a obrigação tributária uma relação jurídica subjacente e o crédito uma relação abstrata, que se concretizará quando tornar-se exigível pelo procedimento de lançamento tributário.<sup>138</sup>

Neste caso, deve a lei que instituir o tributo indicar com precisão e rigor todos os elementos da relação jurídica tributária, quais sejam o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota e a sanção, de modo a tornar o crédito tributário existente uma unidade operacional a ser exigida e potencialmente exequível, caso não seja satisfeito pelo sujeito passivo.

O conceito de obrigação tributária, portanto, é extraído da exegese do direito positivo, figurando a norma geral de direito tributário um campo comum de aplicabilidade aos subsistemas tributários dos entes federativos<sup>139</sup>, por ter criado essa unidade formal entre o tributo devido e a sanção, e à penalidade pecuniária o caráter jurídico de obrigação principal, de maneira que é possível exigir uma multa e inscrevê-la em dívida ativa, por exemplo.

Inobstante a penalidade pecuniária detenha natureza de crédito tributário, a configurar uma unidade exigível e exequível com o tributo, com este materialmente não se confunde, visto que o artigo 3º do CTN <sup>140</sup> deixou expresso que tributo não constitui sanção de ato ilícito; entretanto, é inegável, a partir do estudo da obrigação tributária, que formalmente há uma convergência entre tributo e sanção, mormente por constituírem elementos da obrigação tributária, e, conseqüentemente, desencadearem a formação do crédito tributário.

<sup>137</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Ibid.*, p.p.88-89

<sup>138</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p. 91-92

<sup>139</sup> BORGES, José Souto Maior. **Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica**. In *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Coordenador Heleno Taveira Torres. São Paulo: Saraiva, 2005, p.p.66-67

<sup>140</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3 Ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2017

Contudo, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>141</sup> teceu uma crítica no sentido de que ao § 1º do artigo 113 do CTN, o legislador quis dar ao crédito decorrente das multas fiscais o mesmo regime processual do tributo (inscrição em dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos do crédito tributário), passando a ideia de que tributo e multa se confundem, o que não é permitido pelo art. 3º do CTN. Rigorosamente, a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo, e o inadimplemento é que origina uma multa à guisa de sanção. Todavia, não quitada a multa, pode esta ser exigida, como se fora crédito tributário, juntamente com o tributo.

A este respeito, os estudos de Ives Gandra da Silva Martins<sup>142</sup> identificaram, em apertada síntese, princípios que regem as semelhanças entre o tributo e a sanção, quais sejam o da exigência simultânea, da natureza intrínseca semelhante, da formulação extrínseca, da tipicidade comum, da legalidade única e da interpretação conjunta, visando demonstrar o caráter financeiro, patrimonial do vínculo tributário, a identidade entre tributo e sanção quanto ao fato gerador e a competência legislativa em matéria tributária para estabelecer sanções.

Com efeito, o princípio da exigência simultânea entre o tributo e a sanção informa que a esta poderá ter natureza pecuniária e física, compondo a obrigação tributária apenas a e cunho pecuniário, seja devido a falta de recolhimento do tributo, seja por descumprimento de obrigações acessórias; e, uma vez deflagrado este débito, emerge automaticamente a sua exigência simultânea com a penalidade, que se encontra realçada ao momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento<sup>143</sup>.

Já o princípio da natureza intrínseca semelhante denota que a legalidade, por si só, não distingue o tributo da sanção, pois na medida que for utilizada a tributação como mecanismo injustificado e abusivo de obtenção de receita pelo Estado, alheia a ditames de ordem ética e desvinculada de uma finalidade social, o tributo e a sanção tornam-se semelhantes. Quanto ao princípio da formulação extrínseca, refere-se à identidade entre o tributo e a sanção quanto ao fato gerador. Relativamente à tipicidade comum e à legalidade única, diz-se que tanto o tributo quanto a sanção devem observar a tipicidade cerrada e a reserva legal. Quanto ao

---

<sup>141</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª Edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 492

<sup>142</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. Prefácio de Bernardo Ribeiro de Moraes. 2ª Edição, Revista e Atual. – São Paulo: LTR, 1998, p. 187 e ss.

<sup>143</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibidem*, p.p. 187-189

princípio da interpretação conjunta, orienta utilização dos mesmos critérios hermenêuticos e exegéticos conferidos pelo legislador complementar aos tributos e às sanções<sup>144</sup>.

A bem da verdade, estes princípios doravante elencados por Ives Gandra da Silva Martins tratam não apenas de aspectos comuns ao tributo e à sanção observáveis no crédito tributário, desde o momento da sua existência à sua constituição pelo lançamento em face da disciplina da obrigação tributária, como também da questão da competência legislativa para impor sanções, se compete exclusivamente ao legislador complementar ou se, por lei ordinária, é permitida tal criação pelo ordenamento jurídico, o que será alvo de maiores considerações em capítulo posterior.

O fato é que, pela dicção do artigo 113 do CTN<sup>145</sup>, qual seja o tratamento legal conferido à obrigação tributária, que somado aos caracteres gerais extraídos do direito obrigacional, verifica-se que a resposta ao seu inadimplemento guarda, a rigor, o caráter patrimonial, estando a acompanhar a natureza da relação jurídica que lhe deu causa, elemento este que se encontra ainda mais reforçado na leitura do crédito tributário e do lançamento, uma vez que o Código Tributário Nacional distinguiu a obrigação do crédito, tendo-o inserido, por sua vez, em uma cadeia procedimental como requisito de sua exigibilidade.

O exame do desdobramento da obrigação tributária rumo ao seu aspecto procedimental permite ao intérprete e estudioso desse sistema extrair relevantes considerações a respeito da sanção, a partir das regras e fundamentos regentes dessas fases ao longo da relação jurídica tributária, por serem indispensáveis ao cumprimento válido e eficaz deste vínculo obrigacional.

Com efeito, as regras previstas nos artigos 139 a 142 do Código Tributário Nacional, referentes à materialização e formalização da obrigação tributária, através das figuras do crédito e do lançamento, permitem ao estudioso da matéria visualizar a indispensável conexão entre os elementos dessa relação jurídica rumo a uma adequação formal, já que em direito tributário a forma e o conteúdo são aspectos complementares e essenciais.

Não raro, em que pese ter ocorrido o fato gerador (que é o nascedouro da obrigação tributária), a lei não requer do sujeito passivo nenhum pagamento *se e enquanto* não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico do qual se deve dar ciência

---

<sup>144</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibidem*, p.p. 190-211

<sup>145</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3 Ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2017

ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança pela via judicial; embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de exigibilidade sem a prática deste ato formal.<sup>146</sup>

A teoria do crédito tributário apresenta três fases, cada uma com repercussões distintas, conquanto interdependentes, respeitadas as suas fontes que são a lei e o fato gerador: a existência, a exigibilidade e a exequibilidade. De acordo com Edvaldo Brito<sup>147</sup>, consiste o crédito tributário em direito subjetivo do sujeito ativo, com todas as suas prerrogativas e supremacia próprios do Estado, de atuar sobre a esfera jurídica de outrem, o sujeito passivo. Por isso, o procedimento administrativo que converte o crédito tributário existente em exigível é uma manifestação desse poder-dever.

A existência do crédito se afigura com a concretização, na realidade social, de uma situação abstratamente descrita por uma norma jurídica,<sup>148</sup> guardando identidade as suas fontes e as da obrigação tributária: a lei (imediate) e o fato (mediate). Ressalte-se que, ainda no campo das fontes, a lei nada produzirá no mundo jurídico sem a realização do fato gerador, que no entendimento do Código é a situação que a lei define como necessária e suficiente à sua ocorrência; neste jaez, sua realização é o que constitui, em última análise e definitivamente, o crédito tributário.<sup>149</sup>

Nasce, portanto, o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, verificado à ocorrência do evento hipoteticamente descrito no suposto da regramatriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo, e emergindo como direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, em contraponto ao dever jurídico de cumprir aquela conduta, intitulado *débito*. O crédito é elemento integrante da estrutura lógica de uma obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo.<sup>150</sup>

Não é despiciendo anotar que, relativamente à hipótese normativa que descreve o fato, esta pode apresentar-se em diversos artigos de uma mesma lei, de leis diferentes, ou ainda

<sup>146</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 Ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006

<sup>147</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p.90

<sup>148</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p.91

<sup>149</sup> BRITO, Edvaldo. **A constituição definitiva do crédito tributário e a prescrição**. In Caderno de pesquisas tributárias n. 1. Co-Edição Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p. p.89-90

<sup>150</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.p.220-221

emanar da construção jurisprudencial, que também auxilia a nitidez da norma jurídica tributária ao lado das formulações doutrinárias, especialmente no sistema tributário brasileiro, onde a norma que desenha a hipótese do fato origina-se da Constituição, ao longo das suas disposições que outorgam competência aos entes federados para tributar<sup>151</sup>, estendendo-se ao Código Tributário Nacional e nas leis específicas que tratam das espécies tributárias.

Preleciona Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>152</sup> que a obrigação e o crédito tributários unem-se em torno da dívida, correspondendo o crédito à individualização da obrigação e caracterizando um direito subjetivo cuja origem, forma e conteúdo estão predeterminados em lei, consubstanciando o lado ativo da relação jurídica tributária. Nasce com a ocorrência do fato gerador, ocasião em que este sujeito ativo tributário ostenta seu direito de crédito. Contudo, por não coincidir o nascimento deste crédito com o termo de seu vencimento, resta fulcral à Administração Tributária estabelecer estes dois momentos importantes, em que pode e deve determinar a dívida já nascida com o lançamento, e aquele em que a Administração pode e deve compelir o sujeito passivo a satisfazê-la.

A este respeito salienta Fabio Fanucchi<sup>153</sup> que a relação jurídica tributária compõe-se de três graus de eficácia distintos: um primeiro, em que a relação *existe* mas não se impõe de imediato o cumprimento da prestação, seja por não ter atingido o termo *a quo*, seja porque a satisfação depende de um procedimento do credor com a prática de um ato administrativo que venha a formalizá-la; um segundo instante, em que a prestação torna-se *exigível*, pelo vencimento da dívida ou por formalização levada a efeito pelo sujeito ativo; e um terceiro e último momento, em que a relação torna-se *exequível*, através de novo procedimento administrativo, consistente na formalização do título executivo da dívida para início da cobrança deste crédito tributário em juízo.

Estes estágios, respectivamente, caracterizam o crédito tributário, o lançamento tributário e a inscrição do crédito lançado em dívida ativa, assim designados pelo legislador em ordem crescente de grau de eficácia, com designações curtas e próprias para instantes de uma mesma relação jurídica com efeitos jurídicos diversos, os quais podem ser apontados

---

<sup>151</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p.96

<sup>152</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p.p. 577-578.

<sup>153</sup> FANUCCHI, Fábio. **A propósito da obrigação e do crédito tributários**. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 127: 623-628, jan/mar 1977. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42196/40913> . Acesso em 12 jun 2019

pelo exame de dois institutos de efeito final praticamente idêntico, mas que, na verdade, agasalham detalhes fundamentalmente distintos, quais sejam a decadência e a prescrição<sup>154</sup>.

No tocante ao lançamento tributário, o artigo 142 do CTN informa ser o ato privativo da autoridade administrativa de constituição do crédito tributário, através de procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível, em sendo o caso.

Vale ressaltar que parte da doutrina refuta o citado artigo, pugnando que, em verdade, trata-se o lançamento tributário de um ato administrativo e não de um procedimento; todavia, para os fins a que se destina a presente pesquisa, é despicendo adentrar neste debate doutrinário. Esclarecedor é o posicionamento de Rubens Gomes de Souza<sup>155</sup>, ao afirmar que o lançamento diz respeito a atos que competem ao Estado como órgão administrativo, através dos seus funcionários especialmente encarregados dessa missão, uma vez que consiste em atividade privativa, que não pode ser exercida por nenhuma outra pessoa. Além disso, pode caracterizar-se pela prática de um ato ou de uma série de atos, relacionada à espécie tributária envolvida, ensejando as modalidades de lançamento, também previstas no Código: de ofício, por homologação ou por declaração.

Importante é centralizar-se na concepção orgânica e unitária do processo fiscal, que reúne a fase administrativa do lançamento e o procedimento jurisdicional do contencioso, com a formação do título executivo apto a lastrear a cobrança judicial do crédito tributário. O cerne do lançamento tributário, portanto, traduz-se na condição legal da qual depende o seu efeito de tornar exigível o crédito tributário já existente desde a ocorrência do fato gerador, de que emanou a obrigação tributária<sup>156</sup> – desta formalização é que exsurge o dever jurídico de pagar o tributo, *in concreto*, pelo sujeito passivo, bem como a penalidade aplicável, quando cabível.

Relacionando a teoria do crédito tributário e do lançamento à sanção, tem-se que, desde a existência do crédito à sua constituição encontra-se a penalidade pecuniária, que será exigida e, se for o caso, executada em conjunto com o tributo devido, compondo uma unidade

---

<sup>154</sup> FANUCCHI, Fábio. **A propósito da obrigação e do crédito tributários**. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 127: 623-628, jan/mar 1977. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42196/40913> . Acesso em 12 jun 2019

<sup>155</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 102

<sup>156</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p.p.99;

creditícia, pois tudo o que integra o crédito tributário deverá ser necessariamente submetido às fases de existência e constituição pelo lançamento para que seja dotado da necessária exigibilidade e, com isso, seja procedida à cobrança juridicamente válida, seja no âmbito administrativo, seja na esfera judicial.

Assim, sendo, com base na dinâmica da relação obrigacional tributária a premissa mais segura de ser adotada em torno da sanção é a de que sua natureza jurídica é fiscal e patrimonial, mesmo em sede de obrigações acessórias; e o artigo 97, inciso V do CTN, à luz de uma interpretação sistemática, não é suficiente para embasar juridicamente o estabelecimento de sanções em que há perda de bens e atos de constrição patrimonial assemelhados à penhora, extrapolando os limites do regime jurídico do crédito tributário no Código.

#### 3.4. O TRATAMENTO DAS SANÇÕES NÃO PECUNIÁRIAS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Com base no exame da obrigação e do crédito tributários na sistemática do Código Tributário Nacional, que traz o contexto da sanção, verifica-se que, tal como positivada pela norma geral em comento, a penalidade pecuniária é a sanção por excelência no direito tributário.

Conforme explanado na classificação das sanções tributárias, a penalidade pecuniária comporta reflexões em torno da função exercida no sistema tributário conforme a gradação e proporcionalidade, demonstradas em sede jurisprudencial.

É preciso esclarecer que, para os fins a que se destina a presente pesquisa, importa mencionar em linhas gerais o posicionamento que se destacou em torno da apreciação dos limites a serem traçados para essas multas, haja vista que, conquanto deva exercer seu papel pedagógico de, por meio da elevação do *quantum debeatur* fiscal sobre o sujeito passivo inadimplente, desestimular a impontualidade da obrigação tributária, a penalidade não pode ser tratada como um fim em si mesma, destacando-se da incidência tributária que lhe deu origem.

Com efeito, as sanções pecuniárias de natureza tributária ensejam a cobrança compulsória de certa quantia ao infrator em face do sujeito ativo da obrigação tributária,

ressaltando que tal reação prevista na norma constitui uma dívida exigível pelos órgãos competentes da Administração Pública, com a estrita finalidade de assegurar a manutenção da ordem jurídica, primando pela eficácia das normas tributárias, longe e não se confundindo com a finalidade arrecadatória (típica dos tributos) ou indenizatória (relegada aos juros)<sup>157</sup>.

Deste modo é que o ordenamento jurídico contempla as seguintes modalidades de multa: graduáveis, proporcionais, fixas ou progressivas. As primeiras são aquelas cujo *quantum* é estipulado em lei entre limites mínimo e máximo à luz de critérios previamente estabelecidos no ordenamento, pela sistemática dos dias-multa<sup>158</sup>.

As multas proporcionais ou referenciais são as estipuladas em torno de uma fração ou múltiplo percentual que exsurge com a infração tributária correspondente ao crédito pendente de pagamento, e as fixas têm seu valor preestabelecido pelo legislador estipulado para cada infração, utilizadas nas obrigações acessórias; as progressivas correspondem as denominadas agravações tributárias, exemplificadas nas hipóteses de arbitramento em que se aumenta a base de cálculo de determinado imposto em dado percentual.<sup>159</sup>

Neste particular, Elizabete Rosa de Mello<sup>160</sup> enquadra as multas no universo das sanções civis, abrangendo as multas fixas, proporcionais, moratórias, acréscimos, correção monetária e juros de mora. Relativamente a tais subespécies, as fixas aplicam-se nas infrações por descumprimento de obrigações acessórias, fixadas em referencial compatível com as unidades fiscais dos entes federativos. As proporcionais incidem sobre as obrigações principais e são fixadas em percentual sobre o montante do imposto devido ou sobre a base de cálculo. As moratórias decorrem por falta de pagamento da exação no prazo, provenientes da obrigação principal.

Outra distinção criada em sede jurisprudencial e doutrinária é a que se faz entre *multas moratórias e multas punitivas*, figurando as primeiras em razão do atraso no cumprimento da obrigação pelo sujeito passivo da relação tributária, e a segunda decorrente de fato ou ato ilícito praticado, visando coibir a prática de nova infração<sup>161</sup>, o que enseja profícua discussão em torno da sua eventual abusividade e violação ao princípio constitucional da vedação ao

---

<sup>157</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.164

<sup>158</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Ibid.*, p. 165-167

<sup>159</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Ibid.*, p. 168-171

<sup>160</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013, p.99

<sup>161</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. *Ibid.*, p. 101

confisco – e, com isto, haver o desvirtuamento finalístico da penalidade pecuniária ora mencionado.

A respeito do tema, precisas são as observações de Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>162</sup>, que proscree o alcance das multas a patamar confiscatório e, ao mesmo tempo, ressalta a dificuldade de se estabelecer um critério objetivo para tanto, sobretudo porque uma multa que ultrapassa o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores configura uma burla ao dispositivo constitucional que proíbe o confisco, que só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência, à luz de um procedimento.

Tendo em vista que a aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa, quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como meio confiscatório indireto e, portanto, inconstitucional<sup>163</sup>.

Desta forma, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal estabeleceu limites objetivos às multas punitivas e moratórias, aferíveis no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n° 938.538/ES, que enquadra como confiscatórias e abusivas as multas punitivas que ultrapassem o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido, figurando como limite da punição a própria incidência tributária; quanto às multas moratórias, tal percentual não pode ultrapassar 20% (vinte por cento)<sup>164</sup>

Quanto aos limites a serem estabelecidos nas multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário 640.452 RG/RO<sup>165</sup>, em que o Ministro relator Joaquim Barbosa

<sup>162</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª Edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p.p.549-550

<sup>163</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Ibid.*, p.551

<sup>164</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 938538 AgR/ES – ESPÍRITO SANTO**. Ag. Reg. No Recurso Extraordinário com Agravo. Relator Min. Roberto Barroso. Julgamento em 30/09/2016. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicado no DJe 21-10-2016. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+938538+ES%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y4rgfmqr>. Acesso em 09 jun 2019. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 949147 AgR/RS – RIO GRANDE DO SUL**. Ag. Reg. No Recurso Extraordinário com Agravo. Relator Min. Roberto Barroso. Julgamento em 21/06/2016. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicado no DJe 16-08-2016. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MULTAS+MORATORIAS+LIMITES%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y3trwaf1>. Acesso em 09 jun 2019

<sup>165</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 640.452 RG/RO**. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em 06/10/2011. Órgão Julgador: Tribunal Pleno – meio eletrônico. Publicado no DJe 07-12-2011. Disponível em:

informou serem as multas tributárias graduadas de acordo com a intensidade da conduta ilícita, e de considerável valor nos casos de sonegação fiscal intencional do tributo devido ou nas omissões e incorreções sem a comprovação específica de sonegação, com aplicação de multas variáveis entre 20% a 100% do valor remanescente a título de tributo – diferindo, pois, da *multa isolada*, cuja hipótese reside uma omissão ou um erro puramente formal, sem correlação ao tributo devido, tendo com isso ensejado o pronunciamento da Corte suprema a respeito de tal peculiaridade, estando o recurso pendente de julgamento.

Debruçado sobre a questão jurídica acima citada foi que William Roberto Crestani propôs como solução critérios para nortear os testes de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, consistentes no *exame do meio, do direito afetado e do fim almejado*. Sendo assim, a multa será sempre inadequada quando o ato ilícito praticado não implicar falta de recolhimento do tributo devido ou na privação de informações a serem prestadas à Administração Tributária que permitam apurar e calcular a exação ou verificar se se trata de imunidade ou isenção, a depender das circunstâncias do caso concreto, respeitando o patamar de até 100 % (cem por cento) do valor da obrigação principal<sup>166</sup>.

Relativamente às sanções políticas, nota-se que este adjetivo foi adotado pela doutrina e jurisprudência para qualificar a norma que autoriza a Administração Tributária forçar o contribuinte ao cumprimento das suas obrigações através da adoção de mecanismos de constrição patrimonial paralelamente ao procedimento do lançamento tributário e inscrição do crédito em dívida ativa.

É imperioso registrar que essas medidas administrativas tem sido realizadas à margem de provocação ao Poder Judiciário e, conseqüentemente, ao alvedrio do respeito à cláusula do devido processo legal formal e da inafastabilidade deste poder, prevista no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição da República<sup>167</sup>, obrigando o contribuinte eventualmente lesado a buscar, em ação própria, a anulação destes atos administrativos, arriscando-se a sofrer perda ou difícil reparação dos bens perdidos e direitos violados.

---

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+640452%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/yyx9vpqd>. Acesso em 09 jun 2019

<sup>166</sup> CRESTANI, William Roberto. **Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação acessória**. São Paulo: Almedina, 2018, p.p.141-142

<sup>167</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988.

Publicada no Diário Oficial da União de 05.10.1988. Disponível em:

<https://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/509f2321d97cd2d203256b280052245a?OpenDocument&Highlight=1,constitui%C3%A7%C3%A3o&AutoFramed>. Acesso em 09 jun 2019

Fazendo um recorte da sanção de perdimento de bens na legislação aduaneira, que mais detalhadamente trata do assunto, os artigos 603 a 606 do Decreto 7212/2010<sup>168</sup>(regulamento do IPI), o artigo 675 do regulamento aduaneiro (Decreto n° 6759/2009<sup>169</sup>) elenca as seguintes penalidades: *perdimento de veículo, perdimento de mercadoria, perdimento de moeda, multa e sanção administrativa*, a serem aplicadas pelo Auditor da Receita Federal.

Ressalte-se que o artigo 683 deste decreto informa que a denúncia espontânea da infração acompanhada do pagamento dos tributos devidos com os acréscimos legais excluirá a imposição da penalidade, salvo as aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento, nos termos do § 2º do artigo 683 do decreto 6759/09<sup>170</sup>.

Igual medida foi adotada em relação aos crimes tributários, à luz do disposto no artigo 34 da lei 9249/95<sup>171</sup>, que determina a extinção da punibilidade quando o agente, antes do recebimento da denúncia, promove o pagamento do tributo devido e seus acessórios, concluindo-se que a incidência de sanções mais severas sobre o patrimônio ou a liberdade do contribuinte, bem como a criminalização da inadimplência fiscal constituem para o Estado ferramentas indiretas de cobrança tributária paralelamente aos mecanismos tradicionais de cobrança esculpido no CTN, a saber, o lançamento tributário na esfera administrativa e a execução fiscal, após a inscrição do débito na dívida ativa.

---

<sup>168</sup> BRASIL. **DEC. 7.212/2010 (DECRETO DO EXECUTIVO) 15/06/2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Publicado no Diário Oficial da União de 16/06/2010. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%207.212-2010?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%207.212-2010?OpenDocument). Acesso em 06 jun 2019.

<sup>169</sup> BRASIL. **DEC 6.759/2009 (DECRETO DO EXECUTIVO) 05/02/2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Publicado no Diário Oficial da União de 06/02/2009. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument). Acesso em: 26 mai.2019

<sup>170</sup> BRASIL. **DEC 6.759/2009 (DECRETO DO EXECUTIVO) 05/02/2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Publicado no Diário Oficial da União de 06/02/2009. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument). Acesso em: 26 mai 2019

<sup>171</sup> BRASIL. **Lei 9.249/1995 (LEI ORDINÁRIA) 26/12/1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 27/12/1995. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%209.249-1995?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%209.249-1995?OpenDocument). Acesso em 05 jun /2019

Pertinente é a análise de Vitória Toledo de Aragão<sup>172</sup> quanto ao contrassenso entre os meios de cobrança do crédito tributário já consagrados no sistema jurídico e a proliferação da utilização do sistema repressivo como meio indireto de coibir o sujeito passivo a adimplir seus deveres perante o Fisco, em detrimento da observância de regras e princípios jurídicos caros à legitimidade do Estado democrático de direito.

Conquanto seja levantado o argumento de que a Administração Tributária aja no exercício do poder de polícia a que alude o artigo 78 do CTN, tendo competência para impor sanções aos administrados que estejam em desacordo com o interesse público, tem-se constatado que o Estado, com finalidade precipuamente arrecadatória, está aplicando sanções restritivas de direitos que comprometem garantias constitucionais<sup>173</sup> e as diretrizes de cobrança traçadas no Código Tributário Nacional, restando questionável a justificativa do artigo 78 do Código ora mencionado.

Ainda sob o afã de satisfação mais célere dos seus créditos tributários, tais sanções também estão sendo utilizadas nas hipóteses de descumprimento de obrigações acessórias. A título exemplificativo, extraído do regulamento aduaneiro, incide a pena de perdimento de veículos “quando a embarcação navegar dentro do porto, sem trazer escrito, em tipo destacado e em local visível do casco, seu nome de registro” (artigo 688, IV, do decreto 6759/2009<sup>174</sup>); a pena de perdimento de mercadoria “aplica-se quando existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações” (artigo 689, inciso IV, do decreto 6759/2009<sup>175</sup>).

Visando o esclarecimento da suposta relação existente entre poder de polícia e sanções políticas na seara tributária, é de fundamental importância tecer considerações sobre esta

<sup>172</sup> ARAGÃO, Vitória Toledo de. **As sanções políticas: contorno semântico e jurisprudencial acerca dos meios coercitivos indiretos de satisfação do crédito tributário**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Vit%C3%B3ria-Toledo-de-Arag%C3%A3o.pdf>. Acesso em 05 jun 2019.

<sup>173</sup> ARAGÃO, Vitória Toledo de. **As sanções políticas: contorno semântico e jurisprudencial acerca dos meios coercitivos indiretos de satisfação do crédito tributário**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Vit%C3%B3ria-Toledo-de-Arag%C3%A3o.pdf>. Acesso em 05 jun.2019.

<sup>174</sup> BRASIL. **DEC 6.759/2009 (DECRETO DO EXECUTIVO) 05/02/2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Publicado no Diário Oficial da União de 06/02/2009. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument). Acesso em: 05 jun 2019

<sup>175</sup> BRASIL. **DEC 6.759/2009 (DECRETO DO EXECUTIVO) 05/02/2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Publicado no Diário Oficial da União de 06/02/2009. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument). Acesso em: 05 jun 2019

importante prerrogativa da Administração Pública, sobretudo para que se distinga entre o exercício legítimo e ilegítimo desse poder, representado neste caso com a utilização deste expediente sancionador.

Com efeito, fazendo menção à escola norte-americana, Bilac Pinto<sup>176</sup> traz à baila a conceituação do poder de polícia sob a ótica constitucional, qual seja o poder de promover o bem público pela limitação e regulamentação do uso da liberdade e da propriedade. Difere do poder tributário porque, neste, o Estado busca atender às necessidades do Erário público e, naquele, a finalidade perseguida é política ou social. Sob um outro parâmetro de definição, de ordem financeira, o poder de polícia se difere do poder tributário porque este visa a obtenção de um rendimento e aquele, uma *regulamentação*.

É importante frisar que a concepção norte americana de poder de polícia denota uma acepção mais ampla, de fundo constitucional, englobando toda atividade estatal restritiva da liberdade e da propriedade, e desde a função legiferante até a função administrativa em sentido estrito. Já sob a tradição romano-germânica, a ideia deste poder guarda um significado mais restrito, que envolve a análise do contexto e fins da ação administrativa. Somado à contribuição francesa, pautada nos ditames da segurança, tranquilidade e salubridade públicas, sob as quais erigiu a noção de polícia administrativa, com o passar do tempo seu objeto foi ampliado, chegando a abraçar a disciplina das atividades econômicas e da proteção do meio ambiente<sup>177</sup>.

Sendo assim, a noção atual do poder de polícia respalda-se na ordenação social e econômica cujo objetivo é o de conformar a liberdade e a propriedade mediante prescrições ou induções, impostas pelo Estado e destinadas a promover o desfrute dos direitos fundamentais e o alcance de outros objetivos de interesse coletivo, respeitadas as possibilidades e limites constitucionais. Trata-se de um conjunto de regulações sobre o particular, desvinculadas ou complementares às relações de sujeição e dotadas ou não de força coercitiva, que erigem um sistema de incentivos voltados à promoção das condutas socialmente desejáveis e o correlato desestímulo aos comportamentos indesejáveis, compondo o denominado *direito administrativo ordenador*<sup>178</sup>.

<sup>176</sup> PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. Rio de Janeiro: Empreza Revista Forense Editora, p.p. 205-209

<sup>177</sup> BINEMBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação, regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador**. Prefácio de Luís Roberto Barroso; apresentação Carlos Ari Sunfeld. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 70

<sup>178</sup> BINEMBOJM, Gustavo. *Ibid.*, p.71

Neste sentido, ao confrontar o artigo 78 do CTN, as bases constitucionais e doutrinárias do poder de polícia com as sanções políticas empregadas na seara tributária, observa-se que tais constrangimentos sobre o contribuinte denotam o exercício abusivo e ilegal desse poder com violação a direitos fundamentais previstos na Constituição e inobservância aos ditames da razoabilidade e proporcionalidade, cerne dos fundamentos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, utilizados para qualificar tais medidas em desacordo com a Constituição.

Desta feita, ficam caracterizadas as sanções políticas em matéria tributária quando se apresentam sob a forma coercitiva da Administração para exigir o cumprimento de obrigações fiscais em desrespeito aos direitos fundamentais, a liberdade profissional e o livre exercício da atividade econômica.<sup>179</sup>

Todavia, no âmbito da Administração Tributária e do Poder Legislativo, as sanções políticas têm sido ampliadas ao invés de serem repensadas conforme os argumentos jurídicos explanados até então, chegando essa prática a se estender à fiscalização de outros tributos no âmbito da União segundo os artigos 20-B e 20-C da lei 13.606, de 2018<sup>180</sup>, onde no inciso II do artigo 20-B há previsão de *averbação da certidão de dívida ativa, inclusive por meio eletrônico, nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis* – uma espécie de penhora administrativa de bens.

Com a entrada em vigor dessa lei, foi ainda editada a Portaria PGFN n° 33, de 08 de fevereiro de 2018<sup>181</sup>, para fins de regulamentação da matéria de que trata a norma supracitada, destacando a implementação de um novo método de cobrança administrativa com a inclusão de medidas via de regra adotadas no curso de uma execução fiscal, como a penhora de bens do devedor, por exemplo – as regras da averbação pré-executória nos artigos 21 a 32 desta

<sup>179</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *Ibid.*, p. 169

<sup>180</sup> BRASIL. **Lei 13.606/2018 (LEI ORDINÁRIA) 09/01/2018**. Institui o programa de regularização tributária rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; altera as leis n°s 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o decreto-lei n° 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (código penal); e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 10/01/18. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viv\\_Identificacao/lei%2013.606-2018?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viv_Identificacao/lei%2013.606-2018?OpenDocument). Acesso em 06 jun 2019.

<sup>181</sup> BRASIL. **Portaria PGFN n° 33, de 08 de fevereiro de 2018**. Publicada no Diário Oficial da União de 09/02/2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em 06 jun 2019

portaria detalhou a indisponibilidade de bens do devedor pela Fazenda Nacional sem a participação e o controle do Poder Judiciário.

Se por um lado a Administração Pública e o Poder Legislativo têm criado métodos de cobrança dos créditos tributários com aplicação de sanções gravosas sobre a esfera de direitos do cidadão, fugindo ao controle jurisdicional ao fundamento do exercício do poder de polícia ou mesmo em nome da eficiência com a maximização da arrecadação e erradicação da inadimplência mediante a coerção, e isto sem a provocação oportuna do Poder Judiciário, por seu turno a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, desde a égide constitucional anterior a 1988, tem se inclinado contrariamente à criação das sanções políticas, conforme os enunciados das súmulas 70<sup>182</sup>, 323<sup>183</sup> e 547<sup>184</sup>, cujo teor estão abaixo descritos:

SÚMULA 70. É inadmissível interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

SÚMULA 323. É inadmissível apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

SÚMULA 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Procedendo ao exame dos acórdãos paradigma que deram origem aos enunciados acima, emergem como fundamentos jurídicos basilares a estas decisões o respeito à lei e ao Estado de Direito, ante a presença já estabelecida dos meios regulares e adequados para cobrança dos créditos tributários<sup>185</sup>, o que veda ao Poder Executivo ultrapassar estes limites; a proibição do contribuinte ao exercício de suas atividades econômicas como forma de subjugar-lo ao arbítrio do Executivo sem o recurso ao Judiciário é incompatível com o ordenamento constitucional brasileiro<sup>186</sup>; e o respeito ao princípio da liberdade profissional, segundo o qual é vedado ao

<sup>182</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 70**. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>. Acesso em: 26 mai 2019

<sup>183</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 323**. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>. Acesso em: 26 mai 2019

<sup>184</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 547**. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2201>. Acesso em: 26 mai 2019

<sup>185</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RMS 9698/GB – GUANABARA**. Recurso em Mandado de Segurança. Relator Min. Henrique D'Ávila. Julgamento 11/07/1962. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 05-11-1962. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RMS+9698%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y4cqfkaz>. Acesso em 07 jun 2019

<sup>186</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 63047/ SP – SÃO PAULO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Gonçalves de Oliveira. Julgamento 14/02/68. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 28-06-1968. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+63047%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yy8ostuh>. Acesso em 07 jun 2019

Fisco proibir o cidadão de exercer as suas atividades ao argumento de que se encontra inadimplente com suas obrigações tributárias<sup>187</sup>

Desde então, restou consolidado, em linhas gerais, que para o Supremo Tribunal Federal as sanções políticas, assim utilizadas como meios indiretos para cobrança e arrecadação de tributos são ofensivas à Constituição.

Ocorre que, no ano de 2007, chegou à Corte Suprema um caso que ganhou repercussão no direito tributário, com a elaboração de um novo entendimento jurisprudencial em torno das sanções políticas que de algum modo retirou a estabilidade do entendimento anteriormente consolidado através das súmulas 70, 323 e 547, supracitadas: o julgamento da Ação Cautelar nº 1657-RJ<sup>188</sup>, conhecido como ‘*Caso American Virgínia*’, no qual uma indústria de cigarros impugnou o cancelamento de seu registro para industrialização do produto pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, com base no descumprimento de obrigações tributárias.

Conforme a relatoria do caso, que esteve a cargo do Ministro Joaquim Barbosa, tratou-se, em síntese, de ação ajuizada pela indústria de cigarros American Virgínia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda, sobre a qual a Secretaria da Receita Federal iniciou em 01/09/2005 procedimento de fiscalização tendente a apurar as condições para manutenção do registro especial concedido em 1996, com base na legislação pertinente (o decreto-lei 1593/77<sup>189</sup>), necessário ao desenvolvimento da atividade fim da empresa.<sup>190</sup>

Ao verificar a presença de débitos fiscais, o que na legislação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) enseja o cancelamento desse registro, a Receita Federal concedeu o prazo de dez dias para que a devedora procedesse à regularização, incluindo débitos com

<sup>187</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 60664/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Gonçalves de Oliveira. Julgamento 14/02/68. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 31-05-1968. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+60664%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y658oxn7>. Acesso em 07 jun 2019

<sup>188</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AC 1657 MC RJ – RIO DE JANEIRO**. Medida cautelar em ação cautelar. Relator Min. Joaquim Barbosa. Rel. para acórdão Min. Cezar Peluso. Julgamento 27/06/2007. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 31-08-07. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>Acesso em 07 jun 2019

<sup>189</sup> BRASIL. **DEL 1593/1977 (DECRETO-LEI), 21/12/77**. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. (IPI). Publicado no Diário Oficial da União de 22/12/1977. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEL%201.593-1977?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%201.593-1977?OpenDocument). Acesso em: 07 jun 2019

<sup>190</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AC 1657 MC RJ – RIO DE JANEIRO**. Medida cautelar em ação cautelar. Relator Min. Joaquim Barbosa. Rel. para acórdão Min. Cezar Peluso. Julgamento 27/06/2007. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 31-08-07. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>Acesso em 07 jun 2019

exigibilidade suspensa (haja vista que o montante da dívida estava consideravelmente elevado), acarretando a provocação ao Poder Judiciário com o objetivo de ver mantida a sua atividade econômica, sob risco de falência da pessoa jurídica em comento, mediante concessão de efeito suspensivo ao Recurso Extraordinário n° 550769/RJ<sup>191</sup>.

Interessa para os fins a que se destina o presente trabalho analisar a fundamentação dos votos que repercutiram no entendimento da Suprema Corte em torno das sanções políticas na tributação a partir do controle da constitucionalidade do artigo 2° do decreto-lei 1593/77<sup>192</sup>, relativizando a aplicação das súmulas 70, 323 e 547.

Em sede do julgamento da medida cautelar, por maioria a Corte inclinou-se pelo indeferimento da liminar postulada, prevalecendo o entendimento esposado no voto do Ministro César Peluso, segundo o qual não merece acolhimento o pleito da recorrente, seja em virtude de o ato administrativo de cassação do registro das suas atividades estar em total conformidade com a lei, somado ao caráter extrafiscal do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e seu relevante impacto no mercado e na própria receita da União<sup>193</sup>.

No citado decreto, o julgador considerou que há uma *ratio iuris* inerente ao procedimento de fiscalização voltado à preservação da livre concorrência, com igual substrato constitucional, somado ao fato de que, na indústria do tabaco, o IPI assume um papel extrafiscal proibitivo, desestimulador do consumo pela oneração significativa do preço<sup>194</sup>.

Diante disso, a norma que autorizou a Administração Fazendária a cassar o registro de atividade do contribuinte não feriu a Constituição, em razão da relevante extrafiscalidade desempenhada pela legislação do IPI e ante a tutela do princípio da livre concorrência, vez

---

<sup>191</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 550769/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 22/05/13. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 03-04-14. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+550769%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7n6ksta>Acesso em 07 jun 2019

<sup>192</sup> BRASIL. **DEL 1593/1977 (DECRETO-LEI). 21/12/77**. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. (IPI). Publicado no Diário Oficial da União de 22/12/1977. Disponível

em:[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEL%201.593-1977?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%201.593-1977?OpenDocument). Acesso em: 07 jun 2019

<sup>193</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AC 1657 MC RJ – RIO DE JANEIRO**. Medida cautelar em ação cautelar. Relator Min. Joaquim Barbosa. Rel. para acórdão Min. César Peluso. Julgamento 27/06/2007. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 31-08-07. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>Acesso em 07 jun 2019

<sup>194</sup> Idem.

que a inadimplência contumaz e vultosa do devedor compromete o equilíbrio concorrencial deste mercado<sup>195</sup>.

Acrescendo ao voto do Ministro Cezar Peluso, o Ministro Eros Grau não considerou a medida de cassação do registro especial a que alude o artigo 2º do decreto-lei 1593/77 como uma penalidade e sim uma conduta da Administração adotada em decorrência do regime especial de tributação do IPI, ressaltando que o princípio da livre iniciativa não é absoluto, devendo respeitar os ditames da livre concorrência e da função social da empresa<sup>196</sup>.

Semelhantemente, o Ministro Carlos Ayres Britto em seu voto corroborou o entendimento dos seus pares quanto ao atendimento da função extrafiscal quanto à penalidade de cassação do registro especial aplicada sobre a empresa, não ostentando caráter de sanção política e sim consiste em política pública de defesa da saúde dos consumidores, tutelada pela Constituição Federal, por se tratar de atividade inserida na indústria do tabaco, produto que, por si só, causa sérios males ao organismo<sup>197</sup>.

Conquanto tivesse negado a concessão da liminar requerida pela American Virginia sob razões de ordem processual, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes adotou uma argumentação diferente: detectou que o caso em tela apresentava conflito entre direitos fundamentais, a saber, entre a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa da saúde e do consumidor como fatores justificativos da intervenção do Estado regulador. Salientou que em termos de produção e comercialização de derivados do tabaco a atividade realizada pelo Estado possui maior carga normativo-sancionatória, questionando até que ponto pode o Estado regulador avançar, com intuito de proteger a saúde pública, sem ferir a livre iniciativa<sup>198</sup>.

No que concerne ao julgamento do Recurso Extraordinário 550.769/RJ<sup>199</sup>, onde foi apreciado com maiores detalhes o mérito do caso, o resultado foi o não provimento do recurso por maioria, vencidos os votos dos Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio e Celso de Mello. Desta feita, convém fazer agora o recorte do entendimento que prevaleceu neste julgamento, em conjunto com os votos vencidos, a fim de, ao final, extrair uma conclusão

---

<sup>195</sup> Idem

<sup>196</sup> Idem

<sup>197</sup> Idem.

<sup>198</sup> Idem.

<sup>199</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 550769/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 22/05/13. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 03-04-14.

Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+550769%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7n6ksta>Acesso em 07 jun 2019

mais sólida em torno da constitucionalidade das sanções políticas, emanadas pela Suprema Corte.

Saliente-se que o voto do Ministro relator Joaquim Barbosa explicou e fundamentou a relativização da aplicabilidade das súmulas 70, 323 e 547. Ao longo da sua exposição, o julgador reconheceu que a estrutura normativa do decreto-lei 1593/77 é, de fato, a de uma sanção política, pois condiciona o exercício da atividade econômica ao pagamento do tributo sem ao menos proceder a uma calibração interna da gravidade deste débito, incorrendo em violação ao devido processo legal, visto que o mero inadimplemento da obrigação tributária já autoriza o fechamento das atividades da empresa, a despeito do controle administrativo ou mesmo judicial do ato<sup>200</sup>.

Em razão disso, com intuito de preservar a cláusula constitucional do devido processo legal foi que a Corte proferiu os enunciados das súmulas doravante mencionadas, historicamente confirmadas ao longo de diversos julgamentos, por gerarem as sanções políticas riscos ao exercício do direito fundamental ao controle administrativo e/ou judicial da validade dos créditos tributários, incorrendo em dois grandes desafios: o primeiro deles diz respeito ao controle da validade da própria restrição, e o segundo, não menos grave, reside no desestímulo ao controle dos próprios créditos tributários, pois em face de uma interdição de estabelecimento ou submissão a regime mais gravoso de apuração tributária o contribuinte pode se encontrar impedido de discutir esse crédito ante a falta de recursos suficientes para tanto<sup>201</sup>.

Outro aspecto que o Ministro relator do RE 550.769/RJ reputou digno de nota foi a violação ao devido processo legal substantivo ocasionado pelas sanções políticas, por implicar o abandono dos mecanismos previstos no sistema jurídico para apuração e cobrança de créditos tributários em favor de instrumentos oblíquos de coação e indução, tendo inclusive ressaltado que a função extrafiscal dos tributos não pode afastar a efetividade da jurisdição,

---

<sup>200</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 550769/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 22/05/13. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 03-04-14. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+550769%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7n6ksta>Acesso em 07 jun 2019

<sup>201</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 550769/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 22/05/13. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 03-04-14. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+550769%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7n6ksta>Acesso em 07 jun 2019

intimamente ligada ao direito fundamental ao devido processo legal de controle de validade das exações<sup>202</sup>.

Entretanto, as razões do Recurso Extraordinário foram rejeitadas porque a proibição da sanção política no ordenamento jurídico não pode funcionar como salvo conduto geral aos contribuintes que fazem da impugnação de lançamentos tributários uma ferramenta de vantagem competitiva. Para estes casos, prevalecem o direito à livre-concorrência e o dever fundamental de pagar tributos, estando a norma do decreto-lei 1593/77 a regular situações extremas de grave desequilíbrio concorrencial. Com efeitos tão drásticos, para ser declarada conforme a Constituição, esta deve atuar como proteção contra a resistência obstinada ao pagamento de tributo ante a necessidade de rápida resposta estatal somado à insuficiência dos meios ordinários de cobrança<sup>203</sup>.

Destarte, a partir da leitura do voto do Ministro relator no RE 550.769/RJ depreende-se uma relevante modificação do entendimento no Supremo Tribunal Federal acerca das sanções políticas em matéria tributária, tendo sido adotados três critérios: o da extrafiscalidade de determinadas normas, da ponderação de interesses nos casos de colisão entre direitos fundamentais e o comportamento assumido pelo contribuinte de devedor contumaz e irrefletido quanto ao uso dos mecanismos de impugnação dos créditos tributários contemplados no sistema jurídico.

Por outro lado, no âmbito dos votos vencidos, não foi acolhido o argumento da extrafiscalidade para justificar a adoção das sanções políticas; conforme leitura do voto do Ministro Gilmar Mendes, a penalidade imposta sobre a empresa devedora é caracterizada como sanção política na medida que a situação de fato causadora do cancelamento do registro especial é a mesma que motiva a aplicação das sanções diretas de multa e/ou execução fiscal, qual seja o mero descumprimento da obrigação tributária, seja ela acessória ou principal, ensejando a manutenção do entendimento historicamente sumulado na Corte.

---

<sup>202</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 550769/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 22/05/13. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 03-04-14. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+550769%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7n6ksta> Acesso em 07 jun 2019

<sup>203</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 550769/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 22/05/13. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJe em 03-04-14. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+550769%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7n6ksta> Acesso em 07 jun 2019

A despeito dos interesses aventados no caso concreto que acarretou o afastamento da aplicação das súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal, face a natureza predominantemente extrafiscal do IPI e a necessidade de proteção da saúde pública ante o caráter deletério do fumo, para o Ministro Gilmar Mendes tais circunstâncias não afastam o regime tributário e tampouco excluem a aplicação das limitações constitucionais ao dever de tributar, que dão ensejo a verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte<sup>204</sup>.

Fundamentando-se nas lições de Geraldo Ataliba, Gilmar Mendes salienta que razões extrafiscais não justificam aplicação de sanções políticas ante às restrições previstas no poder de tributar, *que objetivam resguardar valores essenciais e padrões ético-políticos que não podem ficar à mercê de exceções, mesmo provenientes do legislador ordinário*<sup>205</sup>.

Neste sentido, convém mencionar a obra de Diego Bomfim que trata da extrafiscalidade, a qual, em certa medida, agrega fundamento ao voto do Ministro Gilmar Mendes sobre o que não pode ser considerado norma tributária extrafiscal, qual seja *as que trazem regulações comportamentais*, uma vez que este tipo de norma atua somente no âmbito da indução – a conduta que se pretende estimular ou desestimular não pode se tornar obrigatória ou proibida pela norma tributária extrafiscal<sup>206</sup>, estando apartado deste universo as normas que estatuem sanções.

Verifica-se com a análise do *caso American Virgínia* o afastamento da aplicação das Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal pela Corte, tendo sido adotada uma interpretação constitucional tendente a acolher, a depender das circunstâncias do caso concreto e dos interesses em jogo, critérios de ordem política capazes de relativizar o regime tributário que traz o procedimento de exigibilidade e exequibilidade do crédito correspondente, somado ao comprometimento da cláusula do devido processo legal formal, na medida que o legislador ordinário passa a legislar sobre matéria que, a rigor, deveria ser tratada em lei complementar, qual seja a sanção tributária.

Todavia, no ano de 2014 ao julgar o Recurso Extraordinário 565.048/RS<sup>207</sup>, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, retomou a aplicação das Súmulas 70, 323 e 547 ao

---

<sup>204</sup> Idem.

<sup>205</sup> Idem.

<sup>206</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015, p.p. 12-16

<sup>207</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 565048/ RS – RIO GRANDE DO SUL**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Marco Aurélio. Julgamento 29/05/2014. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 09-

declararem inconstitucional lei estadual que condicionava a expedição de notas fiscais à prestação de garantia real ou fidejussória, por contribuintes em mora quanto ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), com intuito de cobrir obrigações tributária futuras decorrentes de operações mercantis presumidas, ao fundamento de restrição indevida e prejuízo ao exercício de atividade econômica lícita.

Ora, no julgamento do RE 550.769/RJ, doravante examinado, a Corte admitiu a relativização do direito à livre iniciativa com a restrição de atividade econômica lícita, visando proteger a livre concorrência com a proscrição da conduta sonegadora. Desta vez, houve a retomada de entendimento antigamente consagrado nas Súmulas 70, 323 e 547, sem análise das circunstâncias fáticas do débito tributário e eventual prejuízo à Fazenda, tal como analisado no caso American Virgínia.

Além disso, no ano de 2016 ao julgar a constitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único da lei 9.492/97<sup>208</sup>, que inclui as Certidões de Dívida Ativa no rol dos títulos sujeitos a protesto<sup>209</sup>, o Supremo Tribunal Federal por maioria inclinou-se pela compatibilidade do dispositivo em comento com a Constituição Federal, sob a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, restando vencidos os votos dos Ministros Edson Fachin, Marco Aurélio e Ricardo Lewandovski. Foi fixada na Corte a tese de que o protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA) não constitui sanção política por não restringir, de forma desproporcional, os direitos e garantias dos contribuintes.

No voto do relator da ação em comento, foi elaborado um conceito de sanções políticas, caracterizada como os meios não arrecadatários, gravosos e desproporcionais de coerção estatal com o intuito de forçar o contribuinte ao pagamento de tributos e comprometedores de sua atividade econômica, merecendo destaque para o caso do protesto da CDA a aferição de violação ao devido processo legal. Neste jaez, a relatoria entendeu que tal direito não foi

---

10-2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>. Acesso em 07 set 2019

<sup>208</sup> BRASIL. **LEI 9.492/1997 (LEI ORDINÁRIA) 10/09/1997**. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial de 11/09/1997. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%209.492-1997?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%209.492-1997?OpenDocument) . Acesso em 15 set 2019

<sup>209</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5135/DF – DISTRITO FEDERAL**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento 09/11/2016. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 07-02-2018. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+5135%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybf5y6mf> . Acesso em 15 set 2019

afrontado em razão de o devedor não se achar impedido de, judicialmente, discutir a validade do crédito tributário ou para sustar o protesto, não havendo qualquer mácula ao acesso do cidadão ao Poder Judiciário.<sup>210</sup>

No caso em tela, tem-se que a lei 9.492/97 deu ao protesto contornos jurídicos mais amplos, ao estender-se a títulos de natureza não cambial, com a função de comprovar o inadimplemento da obrigação com maior publicidade, visando constituir o devedor em mora e interromper a prescrição, apresentando-se para a Fazenda Pública como um instrumento extrajudicial de cobrança capaz de estimular a adimplência, incrementar a arrecadação e promover a justiça fiscal, impedindo que devedores contumazes se beneficiem com a morosidade do processo judicial e assim se locupletem no mercado com as vantagens indevidas da sonegação tributária. Desta forma, a origem cambial do instituto não impede que este sofra alterações, em compasso com a realidade jurídica atual.<sup>211</sup>

Outro aspecto digno de nota, a partir da leitura do voto vencedor de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, é o de que o protesto da CDA caracteriza um mecanismo de cobrança administrativa, alternativamente à cobrança judicial – ou seja, o processo administrativo fiscal já foi concluído e o crédito já foi constituído e já alcançado a fase de *exequibilidade* a partir de sua inscrição em Dívida Ativa e a confecção do título extrajudicial competente – a Certidão de Dívida Ativa, submetida ao regramento do Código Tributário Nacional e da lei 6.830/80<sup>212</sup>, criada para estabelecer as diretrizes especiais do processo executivo fiscal.

No âmbito dos votos vencidos foi considerado o protesto da CDA como uma espécie de sanção política em razão de tal medida comprometer o livre exercício da atividade econômica do contribuinte diante das restrições que o mercado pode impor a tais inadimplentes, sem

---

<sup>210</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5135/DF – DISTRITO FEDERAL**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento 09/11/2016. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 07-02-2018. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+5135%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybf5y6mf> . Acesso em 15 set 2019 , p.p. 11-16

<sup>211</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5135/DF – DISTRITO FEDERAL**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento 09/11/2016. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 07-02-2018. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+5135%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybf5y6mf> . Acesso em 15 set 2019 , p.p. 11-16

<sup>212</sup> BRASIL. **Lei 6.830/1980 (LEI ORDINÁRIA) 22/09/1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial de 24-09-1980. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viv\\_Identificacao/lei%206.830-1980?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viv_Identificacao/lei%206.830-1980?OpenDocument). Acesso em 09 jun 2019

prejuízo de configurar ato unilateral da Fazenda Pública que, administrativamente, constrange o devedor ao pagamento de tributos sem submetê-lo ao rito judicial que lhe assegura ampla defesa.

Desta vez, ao aferir a constitucionalidade do protesto, ainda que sua vasta publicidade cause transtornos à atividade econômica do contribuinte perante o mercado, paradoxalmente tal medida não foi reputada pela Corte como uma sanção política, estando a prevalecer neste caso o interesse do Estado em arrecadar de forma mais eficiente e alternativamente ao processo judicial, cuja morosidade e complexidade facilita, não raro, a sonegação.

Portanto, evidente é a oscilação e instabilidade no posicionamento do Supremo Tribunal Federal no tocante à análise de validade das sanções não pecuniárias em matéria tributária, denominadas de sanções políticas quando alcançam estágios mais agressivos ao patrimônio e à atividade econômica do cidadão, estando faltante, na apreciação da Corte, um exame mais aprofundado da obrigação tributária e sua conexão com a sanção, com os princípios constitucionais dirigidos à tributação, bem como ao próprio tratamento que o texto constitucional dedicou aos elementos da relação jurídica tributária.

#### 4. ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DA SANÇÃO TRIBUTÁRIA

Delineado o encadeamento jurídico da obrigação ao longo do Código Tributário Nacional, no qual a sanção integra todo seu desenvolvimento, qual seja do nascimento à exequibilidade do crédito tributário, somado ao panorama classificatório das sanções tributárias e seus aspectos jurisprudenciais segue-se a análise constitucional do objeto da presente pesquisa.

É incontestado que a fonte primaz do direito tributário repousa no texto constitucional, especialmente no âmbito das limitações ao poder de tributar. Relativamente ao direito brasileiro, país algum constitucionalizou tanto o direito tributário como o Brasil: sob a égide da Constituição de 1988 são encontrados 20 artigos, 76 incisos, 35 alíneas e 39 parágrafos dedicados ao poder de tributar, às regras de competência, aos princípios justributários e aos direitos e garantias dos contribuintes, em tratamento exaustivo e analítico.<sup>213</sup>

Desta forma, qualquer produção legislativa em matéria tributária no sistema brasileiro pressupõe a aferição de sua constitucionalidade mais que em qualquer outro ramo do direito, diante do tratamento minucioso conferido pela norma dotada do maior grau hierárquico no ordenamento jurídico: a Constituição, cerne do Estado de Direito e da democracia.

A íntima relação entre o direito constitucional e o direito tributário encontra análise profícua de Antônio Roberto Sampaio Doria<sup>214</sup>, que definiu a tributação como fenômeno inseparável da história dos povos e ter sido, desde sempre, o instrumento que mais arbitrariamente e abusivamente lançou mão o poder político; seu aprimoramento civilizatório ocorreu a partir do surgimento do Estado de Direito com o constitucionalismo dos séculos XVII e XVIII, em que foi materializado nas cartas políticas modernas o princípio da soberania popular, atrelado ao ideal de legitimidade política o respeito dos direitos fundamentais, como representativo da fórmula de racionalização do processo político mediante limitação do poder estatal.<sup>215</sup>

Neste ínterim, a figura do legislador foi aquela que se valeu do próprio arbítrio para eliminá-lo; no campo da tributação, como mais forte expressão de poder que atravessa todas as esferas de um governo, foram criadas reservas ao seu exercício, a ponto de se identificar ao longo das constituições contemporâneas princípios de conteúdo tributário, caracterizando o

<sup>213</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de constitucionalidade das leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2016, Edição do Kindle, posição 47%.

<sup>214</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p.11

<sup>215</sup> BRITO, Edvaldo. **Limites da revisão constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1993, p. 26

chamado *Direito Constitucional Tributário* como parte integrante da criação, interpretação e aplicação das regras tributárias no sistema jurídico positivo.<sup>216</sup>

É importante frisar que ao longo da sua trajetória - o que justifica a envergadura constitucional e a intensidade reflexiva em torno da sua legitimidade política - , a tributação representa uma tensão contínua entre o direito à liberdade e à propriedade *versus* a potestade estatal, que traz o dever de pagar tributos e a necessidade de custeio das necessidades públicas, em maior ou menor grau, de acordo com a conjuntura econômica e política de cada ordenamento.

Essa tensão representa a garantia de que os direitos à liberdade e a propriedade não podem impedir o cumprimento do dever fundamental de pagar tributo, nem, todavia, por ele reduzidos a um grau de eficácia que os desconfigure na prática, já que, sob a norma constitucional as pessoas tanto são chamadas a obrigar-se quanto são portadoras de direitos subjetivos, não sendo possível a uma regra ou um princípio constitucional conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia.<sup>217</sup>

Pressupondo a consagrada inexistência de hierarquia entre os direitos fundamentais e sim a existência de uma harmonização conferida pelo próprio sistema, mormente em face do artigo 5º, § 1º da Constituição brasileira de 1988,<sup>218</sup> tem-se que a composição do conflito entre liberdade, propriedade e imposição tributária é alcançada pela observância às limitações do poder de tributar, representando o consenso necessário entre Estado e contribuinte sem prejuízo da efetividade dos direitos supracitados, afigurando-se, portanto, o Direito Constitucional Tributário como a principal chave hermenêutica e parâmetro para o controle de constitucionalidade na seara tributária.

A tanto se verifica pelo núcleo semântico da Constituição em um Estado de Direito, que segundo Hans Kelsen denota o princípio supremo determinante de toda a ordem estatal, que exprime juridicamente o equilíbrio das forças políticas ao momento de sua criação e, a um só

---

<sup>216</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p.11;15

<sup>217</sup> CASTILHO, Ricardo. **Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar**. In Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar / organizadores Ives Gandra Martins Filho e Ricardo Castilho / autores Antônio Carlos Rodrigues do Amaral... [et al]. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.p.21-24

<sup>218</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Publicada no Diário Oficial da União de 05.10.1988. Disponível em: <https://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/509f2321d97cd2d203256b280052245a?OpenDocument&Highlight=1,constitui%C3%A7%C3%A3o&AutoFramed>

tempo, rege o procedimento da legislação, das normas gerais para cuja execução se exerce a atividade dos organismos estatais, dos tribunais e das autoridades administrativas, como base indispensável das normas jurídicas que regem a conduta recíproca dos membros da coletividade estatal<sup>219</sup>

Não é despiciendo anotar as observações de Paulo Caliendo<sup>220</sup> a respeito do tema, o qual descreveu a Constituição como a fonte primeira e superior do ordenamento tributário, capaz de relacionar tributação e cidadania, por meio de uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na estruturação de uma esfera cívica de liberdade e igualdade entre público e privado. Por esta razão figura a Constituição como a norma genética e fonte de validade de todas as normas jurídico-tributárias, inexistindo norma superior ou mesmo anterior em validade, perante a qual estas normas se reconhecem no sistema, portanto aptas a produzirem efeitos.

Além disso, como a carta política do poder de tributar, o texto constitucional traz a repartição e delimitação das competências jurídicas entre os entes federativos e portadora dos valores sociais capazes de firmar o compromisso entre setores sociais distintos sobre dilemas valorativos, orientando a solução leal de conflitos existentes em uma dada sociedade<sup>221</sup>.

A complexidade presente no conceito de Constituição vislumbra-se num sistema normativo formado por regras e princípios, que sob o olhar de Edvaldo Brito<sup>222</sup> assume o papel conformador das valorações políticas captadas pelo constituinte na sociedade civil, afigurando-se a Constituição como um plexo de garantias dos cidadãos em seus direitos subjetivos públicos e a imposição de deveres do Estado em direção a certos fins e a execução de tarefas; enquanto fundamentais, são historicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica, cuja recepção pode se dar expressa ou implicitamente no texto constitucional.

No tocante aos princípios constitucionais tributários no ordenamento brasileiro, caracterizam um núcleo sem o respeito ao qual não há que se falar sequer em tributo.

---

<sup>219</sup> KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. Introdução e revisão técnica Sérgio Sérulo da Cunha. Tradução do alemão por Alexandre Krug, do italiano por Eduardo Brandão e do francês por Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p.p. 130-131

<sup>220</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. Edição do Kindle.

Posição 50%

<sup>221</sup> CALIENDO, Paulo, Ibid., posição 51%

<sup>222</sup> BRITO, Edvaldo. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1993, p.p.65-66

Compõem o chamado *Estatuto do Contribuinte*, na forma de critérios juridicamente limitadores ao poder de tributar e inserido na competência tributária outorgada pela Constituição ao ente político intraestatal. Conquanto tenham natureza jurídica de princípio, pode-se entender que alguns destes, em sentido estrito, sejam meras técnicas destinadas a disciplinar, em cada espécie de imposição, a apuração do quanto devido de tributo, bem como desempenharem as funções de viabilização da imposição tributária e a de atribuição de limites ao sujeito ativo desta relação jurídica.<sup>223</sup>

Para fins de análise dos princípios constitucionais relacionados à sanção tributária, emerge o exame do princípio da *legalidade*, que acompanha toda a história da tributação em termos de busca da legitimidade política e harmonia com o direito fundamental à liberdade, do qual deflui a noção de segurança jurídica, basilarmente concebida nos Estados de Direito, onde vigora o controle jurídico do arbítrio.

Não sem motivo é que Sacha Calmon Navarro Coêlho inseriu o princípio da legalidade no rol daqueles relacionados aos direitos fundamentais e salientou que tanto o Direito penal quanto o Direito Tributário representam a luta indomada dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da lei, a permear a consciência jurídica dos povos, restando equivalentes na tributação Estado de Direito e legalidade, tanto formal quanto material (tipicidade), que juntamente com a anterioridade e a irretroatividade da lei tributária promanam diretamente da experiência dos povos.<sup>224</sup>

Historicamente, o princípio da legalidade tem sua origem ligada à tributação, remontando ao ano de 1215 na Inglaterra, em que a nobreza e a plebe unidas impuseram ao príncipe João um estatuto que visou a coibir-lhe a atividade tributária absolutamente extorsiva, intitulado de *Magna Charta Libertatum*, como expressão do anseio de liberdade e limitação dos poderes do Estado. Na Inglaterra, o nascimento e desenvolvimento do Parlamento está intimamente relacionado ao consentimento da tributação e ao controle da despesa pública. Semelhantemente, o movimento que culminou na independência dos Estados

---

<sup>223</sup> BRITO, Edvaldo. **Princípio da legalidade tributária**. In ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terrence (Coord.). *Direito Tributário – homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p.p.86-87

<sup>224</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de constitucionalidade das leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2016, Edição do Kindle, posição 72%

Unidos e a Revolução Francesa, em certa medida foram consequência da atividade tributária arbitrária do Estado.<sup>225</sup>

Frise-se, ainda, que a legalidade como princípio fundador do Estado de Direito emergiu historicamente da cláusula *due process of law* (devido processo legal), no contexto da Magna Carta inglesa em 1215 cuja redação original chamava-se *per legem terrae* (em inglês *law of land*), em que era vedado suprimir direitos relativos à vida, à liberdade e a propriedade sem previsão da lei da terra, apresentando-se na forma de garantias processuais que proscravam a interferência do arbítrio na supressão destes direitos, em termos de um direito a um processo ordenado (*orderly proceedings*)<sup>226</sup>.

Posteriormente, o direito constitucional inglês registra novamente a importância dessa cláusula em 1628 no reinado de Carlos I, ao qual o Sir. Edward Coke endereçou uma carta (o *Bill of Rights*) advertindo-o que ninguém poderá ser preso sem a evidência de uma justa causa, ante a ordem de prisão arbitrária aos cinco membros da nobreza que se recusaram a subscrever um empréstimo compulsório, assim como o *due process of law* inspirou as declarações de direitos preparatórias ao movimento de independência dos Estados Unidos, bem como na jurisprudência da Suprema Corte estadunidense ao exercer o controle da constitucionalidade das leis, ocasião em que o conteúdo da cláusula em apreço adquiriu uma dimensão substantiva.<sup>227</sup>

Em face das considerações históricas ora tecidas, tem-se que a partir do princípio da legalidade e o sentido que este atribui a um Estado de Direito, foi concebida a relação tributária como uma relação de direito e não de poder,<sup>228</sup> defluindo, a partir de então, os princípios conexos que são a anterioridade e irretroatividade tributárias, pautados nas noções de antecedência suficiente do conteúdo da norma aos cidadãos destinatários e a certeza de estabilidade dos atos pretéritos praticados em face da lei com a cessação da improvisação, da

---

<sup>225</sup> ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária**. Disponível em: [bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/36954/35723](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/36954/35723). Acesso em 11 jun. 2019, p.p.16-17

<sup>226</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p.p. 22-25

<sup>227</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Ibid.*, p.p. 26-30; 41-46

<sup>228</sup> ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária**. Disponível em: [bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/36954/35723](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/36954/35723). Acesso em 11 jun 2019, p.13

irresponsabilidade e do imediatismo com que os governos autoritários tendem a praticar a tributação.<sup>229</sup>

Não é despidendo anotar que a dicção dos princípios constitucionais tributários doravante mencionados, expressos no texto constitucional, permitem a identificação de um outro princípio altamente relevante no campo da tributação em um Estado de Direito, que se encontra implícito: a *segurança jurídica*, que nas lições de Roque Antônio Carrazza é princípio que deságua na confiança que as pessoas devem ter no Direito, que, ao submeter o exercício do poder, faz com que se preveja, em relativa certeza, as consequências que advirão das situações jurídicas a que derem causa.<sup>230</sup>

Sob análise de Paulo de Barros Carvalho<sup>231</sup>, todo princípio atua para implantar seus valores, podendo atuar conjuntamente para realizar outros de maior hierarquia, recebendo estes a designação de *sobreprincípios*. Entre esses, está o da *segurança jurídica* – que abraça, em matéria tributária, a atuação conjunta dos princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade e da universalidade da jurisdição, estando o direito positivo a ser criado para, ao projetar-se sobre a região material das condutas intersubjetivas, implementar todos estes valores.

Com a tarefa de proporcionar estabilidade e confiança às relações jurídicas, na esfera tributária pode ser definida a segurança jurídica como uma norma-princípio que exige dos poderes do Estado a adoção de comportamentos cada vez mais próximos à confiabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade e por meio do controle jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, de modo a, sem engano, frustração, surpresa *ou* arbitrariedade plasmar digna e responsabilmente o presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do futuro<sup>232</sup>.

Outro aspecto digno de nota foi a distinção operada por Alberto Xavier<sup>233</sup> entre a *preeminência da lei* e da *reserva de lei*, em que a primeira traduz a legalidade em sentido amplo através da fórmula negativa ou regra da conformidade, segundo a qual cada ato

<sup>229</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Ibid.*, posição 72%. Edição do Kindle.

<sup>230</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p.p. 449-450

<sup>231</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Disponível em: <http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/view/67584>, p.p. 175-180. Acesso em 12 jun.2019

<sup>232</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.p. 280-282

<sup>233</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p.p.14-15

concreto da Administração é inválido se e na medida em que contraria uma lei material; já o princípio da reserva de lei traduz a legalidade em sentido restrito, fórmula positiva ou regra da compatibilidade, onde cada ato concreto da administração que intervém na liberdade ou propriedade do cidadão depende da autorização legal, a desempenhar basicamente uma função de garantia dos particulares contra as intervenções do poder.

Sucedo que no direito tributário a legalidade assume ainda contornos mais precisos, em termos de uma *reserva absoluta de lei*, em que, mesmo no sentido material, deve a mesma conter todos os elementos de decisão no caso concreto, desde a elaboração do fim ao seu conteúdo, cabendo ao órgão de aplicação subsumir o fato à norma, sem qualquer margem discricionária.<sup>234</sup> Essa estrita legalidade foi aperfeiçoada com a *tipicidade tributária*, que estabeleceu a necessidade de que a lei traga, rigorosamente no seu bojo, os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional<sup>235</sup>.

É inegável, a partir do exame das normas constitucionais, que o Sistema Tributário Brasileiro fez opção pela rigidez dessa ordem jurídica e adotou a técnica da *tipicidade* no âmbito das hipóteses de incidência das respectivas obrigações, estabelecendo critérios e impondo limites expressos no próprio texto da Constituição.<sup>236</sup>

No âmbito da Federação brasileira, a reserva legal é tratada pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 97 sobre as diferentes esferas políticas da Federação, que por meio de lei própria podem instituir e regular os tributos de sua competência, respeitadas as normas de repartição previstas na Constituição Federal. Assim, um tributo estará instituído e regulado em norma apta a desencadear deveres, direitos e obrigações se nascer de ato de vontade do Poder Legislativo da pessoa competente, não podendo ser suprido pela edição de normas gerais (complementares à União), tampouco pela manifestação de qualquer outro Poder da mesma ou de outra pessoa da Federação<sup>237</sup>.

Quanto às sanções tributárias, e mais especificamente o objeto da presente pesquisa que é a penalidade pecuniária, o tratamento constitucional e legal consta no tópico seguinte, relacionado, precipuamente, ao estudo da lei complementar tributária.

---

<sup>234</sup> XAVIER, Alberto. *Ibid.*, p.p.37-39

<sup>235</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 107

<sup>236</sup> PORTO, ÉDERSON GARIN. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. Edição do Kindle, posição 66%.

<sup>237</sup> **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Mizabel Abreu Machado Derzi – 14 ed., rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 940

#### 4.1. A SANÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO

O estudo da sanção tributária a partir da Constituição reclama tanto análise principiológica do tema, já explanado acima, quanto os aspectos relacionados à competência legislativa, remetente ao Código Tributário Nacional (CTN). Figurando no texto constitucional o rol das matérias reservadas à lei complementar, em seu artigo 146, III,<sup>238</sup> é importante mencionar que apesar de o CTN ter sido criado por lei ordinária o constituinte de 1988 atribuiu-lhe *status* de lei complementar por trazer em seu corpo normativo as disposições colimadas pelo Texto Maior, mormente acerca de todos os elementos atinentes à relação jurídica tributária como a obrigação, crédito, lançamento, prescrição e decadência tributários, com a missão de traçar diretrizes gerais sobre todo o território nacional, de observância obrigatória a todos os entes federativos.

A doutrina preleciona a função da lei complementar como a responsável por tratar sobre elaboração de normas jurídicas. Nos escritos de Geraldo Ataliba<sup>239</sup> em torno do tema, as leis complementares nada mais são do que *leis que dispõem sobre leis*. Sua tarefa é a de integrar a Constituição, de modo que, por desdobrar os seus preceitos, as normas gerais em matéria tributária não podem ser consideradas leis tributárias no mesmo sentido que lhes atribui a lei ordinária, e sim caracterizam normas cujo conteúdo é igual ao mandamento que a completa – *in casu*, de envergadura constitucional.

Dentre as atribuições que o constituinte de 1988 reservou à lei complementar em matéria tributária, relaciona-se ao objeto da presente pesquisa a instituição das normas gerais de Direito Tributário, especialmente sobre obrigação, crédito, decadência e prescrição, com o espoco de garantir segurança e estabilidade em um ambiente federativo e unidade normativa à diversidade de cada Ente Federado, proporcionando segurança jurídica tanto nas relações entre estes quanto na relação vertical com os contribuintes<sup>240</sup>, trazendo a epopeia do

<sup>238</sup> \_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988.

Publicada no Diário Oficial da União de 05.10.1988. Disponível em:

<https://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/509f2321d97cd2d203256b280052245a?OpenDocument&Highlight=1,constitui%C3%A7%C3%A3o&AutoFramed>

<sup>239</sup> ATALIBA, Geraldo. **Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário**. In Revista de informação legislativa, v.22, n.85, p. 233-236, jan/mar 1985. Disponível em:

<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181614>. Acesso em 29 mai 2019.

<sup>240</sup> ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.p.307-308

nascimento, vida e morte da obrigação tributária sobre todo o território nacional em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia federativa.<sup>241</sup>

É preciso ressaltar a diversidade doutrinária em torno da posição ocupada pela lei complementar no ordenamento jurídico pátrio, cujo debate remonta aos idos da Constituição de 1967, em que Geraldo Ataliba sustentou a superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária, tendo reconsiderado após preleção de José Souto Maior Borges, que na ocasião sustentou a existência de dois grupos de leis complementares: as leis que fundamentam a validade de atos normativos e as que não fundamentam a validade de atos normativos, ostentando apenas a primeira categoria o patamar de superioridade hierárquica,<sup>242</sup> a exemplo da edição das normas gerais de direito tributário, cujas matérias defluem expressamente da vontade constituinte.

Por outro lado, Hugo de Brito Machado adota o aspecto formal para análise das leis complementar e ordinária, por entender que a distinção e definição da posição hierárquica de uma norma no ordenamento jurídico se dá em razão da competência do órgão que a emite e o procedimento de sua elaboração, não o conteúdo.<sup>243</sup>

Em sentido diverso posiciona-se Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>244</sup>, ao afirmar que a lei complementar, tanto na forma quanto no conteúdo, só é contrastável com a Constituição e pode apenas adentrar nas matérias que lhe estejam expressamente reservadas, não podendo estas serem objeto de apreciação por lei ordinária, sendo o conhecimento destes requisitos lastreiam a técnica de reconhecimento das leis complementares tributárias no sistema jurídico brasileiro, as quais, uma vez aplicadas, podem conduzir à adaptação, à rejeição ou à recepção das normas no sistema.

Semelhante entendimento em torno da suposta hierarquia entre lei complementar e lei ordinária é vislumbrado nas ideias de Leandro Paulsen, que afirma a inexistência de hierarquia formal estando apenas vedado a lei ordinária a afrontar a lei complementar somente

---

<sup>241</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de constitucionalidade das leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2016, Edição do Kindle, posição 55%

<sup>242</sup> VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Lei complementar tributária**. Artigo disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45128>, p.p.119-120. Acesso em 12 jun 2019

<sup>243</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 85

<sup>244</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O Controle de Constitucionalidade das Leis e o Poder de Tributar na Constituição de 1988**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2016, Edição do Kindle, posição 53%

nas *matérias* a esta reservadas, por não ser veículo legislativo apto a inovar na ordem jurídica.<sup>245</sup>

Quanto às normas gerais em matéria de legislação tributária, Leandro Paulsen traz à baila o entendimento do STF que interpretou a expressão *normas gerais* como *normas vinculativas* a todos os entes federados, conferindo uniformidade a todo o território nacional, retratado, inclusive, com a edição da Súmula Vinculante n° 08, ao ter reconhecido a Corte a inconstitucionalidade de leis ordinárias que estabeleceram prazos de decadência e prescrição diversamente ao quanto estabelecido no CTN.<sup>246</sup>

De acordo com Edvaldo Brito, a hierarquização das normas jurídicas em dado ordenamento busca extrair seu fundamento de validade, tanto em razão da fonte quanto da função constitucionalmente posta. Assim, com esteio no pensamento kelseniano, a Constituição ocupa o ápice hierárquico sobre as demais normas, as leis infraconstitucionais ou comuns, as quais, entre si, não guardam hierarquização por tratarem apenas de matéria que o texto constitucional a cada uma destas, conferiu; distinguem-se tão somente pela forma, elaboradas com quórum distinto – tal como ocorre com a lei complementar face a lei ordinária, nos termos do artigo 59 da Constituição de 1988.

Entretanto, há uma ressalva neste discurso, aclarada por Edvaldo Brito: em que pese não existir, a rigor, uma hierarquização no âmbito das normas infraconstitucionais porque a Constituição já delimitou a esfera de competência para cada uma delas, sobre a União repousa uma competência especial, qual seja a de emitir normas para toda a Federação brasileira, intituladas de Leis Federais Nacionais, a serem observadas por toda as entidades federativas, por todos os cidadãos, a exemplo dos Códigos Civil, Penal, Processual, ao lado de todas as leis complementares integrativas das quais a Constituição refere-se à União como fonte<sup>247</sup>.

Neste caso, a hierarquização se faz presente não porque foram criadas tais normas pela União, mas porque instrumentalizam *matéria* para a qual a norma constitucional estabelece como único veículo e referência a lei respectiva.

É o que ocorre com a lei complementar tributária a que alude o artigo 146, inciso III, do Texto Maior, mais especificamente na alínea ‘b’, que remonta às normas gerais em matéria tributária, *in concreto* reguladas no Código Tributário Nacional. Por este motivo é que não

---

<sup>245</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6 ed. rev atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p.p. 124

<sup>246</sup> PAULSEN, Leandro. *Ibid.*, p. 125

<sup>247</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p.p. 18-19

cabe à lei ordinária promover alterações legislativas substanciais, que venham afetar as diretrizes da norma geral<sup>248</sup>.

Outra discussão presente no estudo da lei complementar tributária diz respeito à sua função no sistema, relacionada ao princípio federativo. Neste diapasão foram criadas, quanto às atribuições dessa espécie normativa, duas correntes: a primeira, intitulada *tricotômica*, entendeu que o dispositivo constitucional manifestaria três distintas funções para a lei complementar, quais sejam emitir normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>249</sup>.

Por sua vez, a segunda corrente, denominada *dicotômica*, criticou a posição estrutural ao expor que uma hermenêutica literal, ao não delimitar o conteúdo das normas gerais de direito tributário, possibilitaria ao legislador da União cometer excessos ao sistema federativo, ao dispor de um poder que não se compatibilizaria com a estrutura do sistema implantado pela própria Constituição, servindo a lei complementar unicamente para veicular normas gerais de direito tributário, dispondo sobre a regulação dos conflitos de competência e regulando as limitações ao poder de tributar.<sup>250</sup>

Em que pese referida discussão doutrinária também já ter sido superada com a adoção da análise estrutural ou tricotômica, Heleno Taveira Torres salienta que a interpretação do artigo 146 da Constituição de 1988 contempla a harmonização de ambos os critérios, devendo o intérprete da norma partir da estrutura para se chegar à função, uma vez que o próprio texto constitucional contempla balizas necessárias à proteção da autonomia dos entes federativos.<sup>251</sup>

Com base na exposição doutrinária e meandros constitucionais da lei complementar no sistema tributário brasileiro, observa-se a estreita relação do tema com a sanção, que a despeito de não figurar literalmente no rol das matérias descritas no artigo 146, III, 'b' da Constituição de 1988, é reconhecida sua presença implícita em face da interpretação do artigo 113 do CTN, o qual traz, na disciplina da obrigação principal, a penalidade pecuniária.

---

<sup>248</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p.20

<sup>249</sup> TORRES, Heleno T. Comentário ao artigo 146. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.

(Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo:Saraiva/ Almedina, 2013. p.p. 6871-6872

<sup>250</sup> TORRES, Heleno T. Comentário ao artigo 146. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.

(Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo:Saraiva/ Almedina, 2013. p.p. 6873-6875

<sup>251</sup> TORRES, Heleno T. Comentário ao artigo 146. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L.

(Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo:Saraiva/ Almedina, 2013. p.p.

Além disso, o artigo 139 do Código traz a definição de *crédito tributário*, decorrente da obrigação principal. Estando, portanto, a sanção amalgamada ao crédito, é inconteste que se aplica todo o esboço doutrinário e jurisprudencial em torno das normas gerais de direito tributário, presentes no texto constitucional, à sanção, vez que se refere ao crédito tributário.

Ocorre que, se por um lado a relação obrigacional tributária contempla a penalidade pecuniária a integrar o crédito tributário por força dos multicitados artigos 113 e 139 do CTN, por outro lado essa mesma norma geral nos artigos 96 e 97 inciso V, tratou da necessidade de lei para a imposição de *penalidades* às ações ou omissões contrárias aos seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas. Assim, esses artigos 96 e 97 do Código Tributário Nacional admitem a existência de penalidades criadas por lei que não ostentam a natureza de crédito tributário sem prejuízo de ser aplicada a sanção do artigo 113 do CTN, que recebe o mesmo tratamento normativo conferido ao crédito tributário.

Deste modo, o inadimplemento da obrigação tributária consistente no pagamento do tributo devido traz como consequência exclusiva a imposição da penalidade pecuniária, por força do artigo 146, inciso III, 'b' da Constituição da República, padecendo do vício de inconstitucionalidade material a criação de lei ordinária que estabeleça uma modalidade sancionadora diversa da multa, por ostentar natureza jurídica de crédito tributário, já predeterminado no CTN – a norma geral que materializou a vontade constituinte na criação da obrigação e crédito tributários, inclusos no âmbito material da lei complementar tributária.

É imperioso neste contexto trazer à baila o exame do enunciado da Súmula Vinculante nº 08<sup>252</sup> do Supremo Tribunal Federal, por, ao declarar inconstitucional dispositivos de lei ordinária que trouxeram regramento diverso do quanto estabelecido na norma geral acerca da prescrição, manifestou entendimento acerca da relação entre a lei complementar e a lei ordinária, em que ficou evidenciada adoção do critério material.

Dentre os arestos paradigma, destaca-se o julgamento mais recente (RE 560.626-1/RS)<sup>253</sup> por fornecer o pensamento atual da Corte em torno do assunto. De relatoria do Ministro

---

<sup>252</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 8**. Aprovada na sessão plenária de 12/06/2008. Publicada no DJe nº 112, de 20/06/2008, p.1 e no Diário Oficial da União de 20/06/2008, p.1. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=8.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>. Acesso em 14 jun 2019.

<sup>253</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 560.626-1/RS**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 12/06/2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno – meio eletrônico. Publicado no DJe 05/12/2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+560626%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7nusrea>Acesso em 14 jun 2019

Gilmar Mendes, o Recurso Extraordinário n° 560.626-1/RS<sup>254</sup> declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da lei 8.212/91<sup>255</sup> e o parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1569/77,<sup>256</sup> em razão de as citadas normas terem alterado as regras do Código Tributário Nacional acerca da prescrição, incorrendo em violação à segurança jurídica.

Na fundamentação do voto do relator, ficou esclarecido no caso concreto que a modificação pretendida pelas normas em comento subtrai a própria efetividade da reserva constitucional, uma vez que a função atribuída à lei complementar em matéria tributária foi a de estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional. Assim, se a Constituição Federal reservou à lei complementar a regulação da prescrição e da decadência tributárias, considerando-as de forma expressa normas gerais de Direito Tributário, não há espaço para que a lei ordinária atue e discipline a mesma matéria, restando impossível conferir tratamento específico ao que é geral<sup>257</sup>.

Pelo exposto, o problema suscitado na presente tese relativo à prevalência ou coexistência da penalidade pecuniária com as sanções não pecuniárias no direito tributário brasileiro ganha contornos mais precisos, sobretudo em face do tratamento constitucional conferido à sanção a partir da leitura e interpretação do artigo 146, III, 'b' do Texto Maior, somado ao exame da lei complementar e o papel que esta espécie normativa desempenha no sistema jurídico.

À luz da Constituição da República, a sanção tributária, mencionada no artigo 113 do CTN, estipulada para os casos de não pagamento do tributo devido ou nas hipóteses de conversão em multa por descumprimento de obrigação acessória guarda natureza de crédito

<sup>254</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 560.626-1/RS**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 12/06/2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno – meio eletrônico. Publicado no DJe 05/12/2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+560626%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7nusrea>Acesso em 14 jun 2019

<sup>255</sup> BRASIL. **8.212/1991 (LEI ORDINÁRIA)** 24/07/1991. dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial de 25/07/1991, p. 14.801. Disponível em:

<https://legislacao.planalto.gov.br/LEGISLA/Legislacao.nsf/viwTodos/8cd1ff6a8ff42fba032569fa00679b3b?OpenDocument&Highlight=1,&AutoFramed>. Acesso em 15 jun 2019

<sup>256</sup> BRASIL. **DEL 1.569/1977 (DECRETO-LEI) 08/08/1977**. Modifica o artigo 11 do decreto-lei 352, de 17/06/1968, alterado pelo artigo 1 do decreto-lei 623, de 11/06/1969, que dispõe sobre o pagamento de débitos fiscais e da outras providências. Publicado no Diário Oficial de 09/08/1977. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEL%201.569-1977?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%201.569-1977?OpenDocument). Acesso em 15 jun 2019

<sup>257</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 560.626-1/RS**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 12/06/2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno – meio eletrônico. Publicado no DJe 05/12/2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+560626%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7nusrea>Acesso em 14 jun 2019

tributário e, portanto, rigorosamente submetida às regras e procedimentos do Código concernentes a sua exigibilidade e exequibilidade – diferentemente do que ocorre com as sanções não pecuniárias, criadas por lei e aplicadas pela Administração Fazendária.

Decerto que uma análise isolada dos dispositivos do Código Tributário Nacional (artigos 113 e 97, V) pode conduzir o estudioso da matéria a enxergar uma singela coexistência entre a penalidade pecuniária e as sanções administrativas ou não pecuniárias, sem atentar para uma suposta prevalência da primeira ou para uma necessidade de se estabelecer limites às sanções administrativas criadas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos sob bases argumentativas mais sólidas, juridicamente seguras e territorialmente uniformes, fornecidas pelo estudo da lei complementar e o papel que esta desempenha no sistema tributário brasileiro.

A delimitação do problema da presente tese, pois, consiste em suscitar dúvidas quanto à possibilidade de o legislador ordinário criar sanções mais agressivas ao patrimônio do sujeito passivo que a penalidade pecuniária apenas com esteio no artigo 97, inciso V do CTN, haja vista que o Código, norma geral assim estabelecida em matéria tributária, não apresenta outros dispositivos que contemplem, expressamente, tais mecanismos coercitivos, a serem aplicados pela Administração Fazendária.

No capítulo seguinte será desenvolvido o conceito de obrigação tributária como um processo e os valores que norteiam o comportamento das partes rumo ao adimplemento, seguida de uma análise crítica dos fundamentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do caso que excepcionou o entendimento sumulado em torno das sanções políticas em matéria tributária, caracterizando, assim, a hipótese de pesquisa.

## 5. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO PROCESSO. A BOA FÉ NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A SANÇÃO

De origem civilista, a obrigação é concebida como o *vinculum juris quo necessitate adstringitur alicujus solvendae rei*, ou seja, o constrangimento que possui alguém de dar alguma coisa, fazer ou deixar de fazer alguma coisa perante outrem. Seu caráter é econômico, e mesmo nos casos excepcionais a expressão pecuniária sempre se faz presente ao momento da execução ou punição da inexecução, por meio de multas e indenizações para constranger o devedor. Dotada de transitoriedade, o direito do credor se consome quando este o torna efetivo, seja por espontaneidade do devedor, seja pelos meios compulsórios.<sup>258</sup>

Nesta ordem de ideias, Clóvis Beviláqua definiu a obrigação como uma relação transitória de direito que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa, em regra economicamente aplicável, em proveito de alguém que, por ato nosso ou de outrem, juridicamente relacionado, ou em virtude de lei adquiriu o direito de exigir essa ação ou omissão.<sup>259</sup> Ao direito subjetivo atribuído a um dos sujeitos corresponde o dever de prestar a determinada pessoa, cuja finalidade precípua é o cumprimento deste vínculo, conforme explanado por Antunes Varela.<sup>260</sup>

Igualmente relevantes são as considerações de Orlando Gomes, que conceitua a obrigação como o vínculo jurídico entre duas partes, em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse de outra. A prestação é definida como a prática ou abstenção de um ato ou a entrega de alguma coisa sem constituir direito real, voltada à satisfação do interesse do credor, visto que para este fim foi criado o vínculo jurídico em questão. Já o conteúdo abrange este poder de exigir do credor e a correlata necessidade jurídica de satisfazê-lo, por parte do devedor<sup>261</sup>.

Tem-se, portanto, que qualquer relação obrigacional compreende dívida e crédito no âmbito de uma prestação. Sendo um vínculo de natureza pessoal, a obrigação depende de um comportamento do devedor para que se concretize, importando em restrição da sua liberdade

---

<sup>258</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das obrigações**. Edição histórica. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977, p.13

<sup>259</sup> BEVILÁQUA, Clóvis. *Ibid.*, p.14

<sup>260</sup> VARELA, Antunes. **Das obrigações em geral**. Volume I. 9ª Edição, Revista e Atualizada. Coimbra: Almedina, 1998, p.p.15-18

<sup>261</sup> GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17ª Edição Revista, Atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002 e com a lei de falência de 2005, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2008, p.p. 15-16

e submissão à vontade do credor. Quando não cumprida espontaneamente, a responsabilidade pessoal (ação esperada) do devedor converte-se em responsabilidade patrimonial. No direito de crédito ou obrigacional a garantia de satisfação da dívida reside nos bens do sujeito passivo, proceduralmente regulado e com os meios constrictivos previamente estabelecidos<sup>262</sup>

O direito obrigacional, portanto, desde suas origens romanísticas funcionou como eco jurídico do sistema de ordenação, produção e distribuição dos bens, abrangendo praticamente todo o comércio jurídico-privado e compondo as diretrizes dogmáticas gerais concernentes às relações de crédito, tendo sido aproveitado pelo direito público, mormente no campo do direito tributário, a reger os mecanismos de obtenção da receita destinada ao suprimento das necessidades públicas. Contudo, ressalte-se que a unidade do direito das obrigações e sua comunicação com os demais ramos do sistema jurídico repousa na identidade das consequências jurídicas ocorridas em torno de uma prestação.<sup>263</sup>

Um outro aspecto merecedor de atenção na teoria geral das obrigações é o de que a unidade deste tipo de relação jurídica admite uma pluralidade de obrigações correlatas, como galhos e ramos de um mesmo tronco, a exemplo do dever de sigilo das partes que negociam um contrato e os deveres de lealdade e de sigilo do funcionário de uma empresa, que persistem mesmo após o término da relação empregatícia.<sup>264</sup>

A obrigação, ao invés de centralizar-se na conduta, na pura análise do vínculo jurídico entre credor e devedor, pode ser vislumbrada como um processo, caracterizado pela submissão de alguém a uma outra pessoa mediante uma série de atos praticados desde o nascimento do vínculo à solução final do adimplemento, que caracteriza o fim último perseguido pelas partes, o que será alvo de maiores reflexões em capítulo posterior.<sup>265</sup>

Desta forma, abrange o instituto jurídico da obrigação matérias em que se encontram presentes as seguintes realidades: a circulação de bens, a prestação de serviços, a instituição de organizações, as sanções civis para comportamentos ilícitos e culposos e a compensação

<sup>262</sup> GOMES, Orlando. *Ibid.*, p.p. 25-27

<sup>263</sup> LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. **Direito das obrigações**. Volume I. Introdução. Da constituição das obrigações. 8ª Ed. (manuais universitários). Coimbra: Ed. Almedina, 2009, p.19

<sup>264</sup> WALD, Arnoldo. **Direito Civil: direito das obrigações e teoria geral dos contratos**, 2 / Arnoldo Wald; com a colaboração dos professores Semy Glanz, Ana Elisabeth Lapa Wanderlei Cavalcanti e Liliana Minardi Paesani. 20 Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 27

<sup>265</sup> SILVA, Clóvis Couto e, 1930-1992. **A obrigação como processo** / Clóvis V. do Couto e Silva – reimpressão - Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p.43

por danos, despesas ou pela obtenção de um enriquecimento – onde houver entre os sujeitos de direito um vínculo dirigido à adoção de determinada conduta, tem-se a potencial aplicação do direito obrigacional, o que só não se verificará se esta relação for absorvida por uma instituição pertencente a outro ramo do direito.<sup>266</sup>

No tocante à relação havida entre o direito das obrigações e o direito tributário, Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>267</sup> salienta que o conceito de obrigação e seus caracteres fundamentais sofreram adaptações e foi aproveitado pelo direito público, configurando a obrigação um instituto geral do direito que transcende o direito privado, trazendo especialidades ou excepcionalidades nos diferentes ramos que integra, preservando, contudo, as suas diretrizes elementares.

Neste sentido, importante consideração foi tecida por Elisabete Rosa de Mello<sup>268</sup>, ao mencionar o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>269</sup>, que determina a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conceito e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado. Neste caso, a norma consagra o ponto de encontro entre estes ramos do direito, indicando a complementaridade entre o direito civil e o direito tributário – a complexidade da relação obrigacional tributária não elide a aplicação dos conceitos e institutos civilistas no que for cabível.

Traz a disciplina normativa obrigacional, portanto, plena aplicabilidade ao direito tributário ao fornecer a técnica mais apurada na fixação e fundamentação de soluções para o direito em geral, na sistematização metódica das matérias que regula e, especialmente, na transposição dos resultados da interpretação e integração das leis para o plano dogmático da aparelhagem conceitual, a ponto de sua influência fazer-se presente em ramos do direito público como o direito fiscal, no tocante à relação tributária, e no direito administrativo relativamente aos contratos administrativos.<sup>270</sup>

Todavia, por se tratar de ramo do direito público, com todos os caracteres e prerrogativas dos quais se reveste a figura do Estado nas relações jurídicas (no caso da relação

---

<sup>266</sup> LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. **Direito das obrigações**. Volume I. Introdução. Da constituição das obrigações. 8ª Ed. (manuais universitários). Coimbra: Ed. Almedina, 2009, p.p. 17-18

<sup>267</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 508

<sup>268</sup> MELLO, Elisabete Rosa. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013, p.76

<sup>269</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 3 Ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2017

<sup>270</sup> VARELA, Antunes. **Das obrigações em geral**. Volume I. 9ª Edição, Revista e Atualizada. Coimbra: Almedina, 1998, p.29

tributária, ostenta a qualidade de sujeito ativo), parte da doutrina ofusca a influência do direito privado na compreensão da obrigação tributária. Ruy Barbosa Nogueira, por exemplo, trouxe uma distinção entre a obrigação do direito privado e a tributária, afirmando que nesta última, calcada na Constituição, denota uma estrita obrigação de Direito Público, que nasce *ex lege*, e cuja apuração se dá mediante o procedimento administrativo de lançamento, obrigatório e vinculado, e que não admite disposição sem prévia estipulação legal<sup>271</sup>.

Contudo, é patente a intersecção entre o direito das obrigações e o direito tributário, em que as diretrizes gerais do direito das obrigações podem ser aproveitadas para fins de definição e melhor alcance do instituto em comento, em consonância com o artigo 110 do CTN – em nada colidindo, teoricamente, com a assertiva da complexidade da relação jurídica tributária em razão da presença da Administração Pública que realiza determinadas imposições dirigidas ao controle e fiscalização destes tributos, com o intuito de promover sua adequada e eficiente arrecadação.

A este respeito, profícua é a análise de José Casalta Nabais<sup>272</sup> sobre a complexidade da obrigação tributária, que assim a valora em razão da competência e da capacidade tributária ativa do Estado; das figuras do contribuinte, dos responsáveis, dos sucessores, dos substitutos, dos retentores e dos sujeitos passivos das múltiplas obrigações acessórias, sob a ótica da sujeição passiva; e, por fim, o conteúdo dessa relação fiscal, experienciada entre a Administração Tributária e o cidadão em caráter hierárquico, concomitantemente à relação de natureza paritária entre a Fazenda Pública e este sujeito passivo, em face do crédito tributário.

Nas lições de Edvaldo Brito a respeito do tema, é conceituada a natureza do direito tributário como *obligacional, cujo cerne é o crédito tributário e o objeto é sempre uma prestação*, envolvendo uma relação jurídica pelo qual uma pessoa assume o dever para com outra de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, ou de tolerar algo que constitua manifestação de poder dessa outra pessoa, ressaltando que, por figurar o Estado como sujeito ativo, haverá sempre a manifestação mais expressiva do seu poder de império, do *status quo* hierárquico sobre o particular, mediante um conjunto de prerrogativas e privilégios.<sup>273</sup>

Em que pese ter feito menção à complexidade da relação jurídica tributária, com a presença do Estado na qualidade de sujeito ativo desse vínculo, Edvaldo Brito não elidiu ou

<sup>271</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p.151

<sup>272</sup> NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 6ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p.p. 235-238

<sup>273</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016

mesmo ofuscou o papel exercido pelo crédito tributário como elemento central desse ramo do direito e cuja satisfação constitui o objetivo a ser alcançado pela atividade tributante. Ora, se o crédito é o cerne do direito tributário, todos os elementos que o constituem ostentam o mesmo grau de relevância neste sistema, incluindo a própria sanção.

Por outro lado, diante da presença das obrigações acessórias, cuja execução é contínua e destacada da obrigação principal, que permite a atuação administrativa fora do crédito tributário, a doutrina mitigou o seu caráter patrimonial, admitindo tanto a incidência de uma sanção administrativa quanto uma multa, caso assim seja convertida, sem tecer maiores considerações em torno de prováveis limites a essas sanções administrativas.

A tanto se verifica pelo trabalho de José Souto Maior Borges intitulado *Obrigação Tributária*, no qual definiu a obrigação como uma categoria jurídico positiva, distinguindo-a da noção de dever jurídico presente na teoria geral do direito, considerado uma categoria lógico-formal, de modo que não seria possível erigir os fundamentos da obrigação tributária a partir das premissas gerais do direito das obrigações. Como categoria jurídico positiva, ao legislador coube estabelecer critérios próprios à obrigação tributária, dentre os quais ressoa a não patrimonialidade da obrigação acessória, visto que tal atributo só seria possível à obrigação principal<sup>274</sup>.

Ao partir do pressuposto de que o dever corresponde a uma categoria formal, passível de preenchimento por conteúdos de normatividade os mais diversos, a obrigação consiste em categoria jurídico dogmática, estando a figurar como um dos conteúdos passíveis de se incorporar àquela categoria formal do dever jurídico – assim sendo, inexisteriam atributos essenciais comuns a toda obrigação, do contrário seriam vinculantes ao direito positivo caracteres como o aspecto patrimonial, que pode ser ou não um requisito da obrigação, conforme esteja positivada ou pressuposta pela leitura da norma jurídica.<sup>275</sup>

Considerando equivocada a afirmativa de que a obrigação tributária é plenamente patrimonial, José Souto Maior Borges destacou-se por postular a inexistência de percurso lógico e metodológico a corroborar a tese patrimonialista nas obrigações, uma vez que esta repousa na base empírica de um conceito juspositivo, tal como ocorre com o conceito de patrimônio no direito privado, por exemplo. A obrigação tributária configuraria o maior

---

<sup>274</sup> BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999

<sup>275</sup> BORGES, José Souto Maior. *Ibid.*, p.p.38-39

exemplo desta premissa, uma vez que, desmembrada em principal e acessória, estas modalidades convivem e operam no sistema tributário de modo independente, diferentemente do que sucede nas obrigações de direito privado, nas quais vigora a regra de que o acessório depende do principal.<sup>276</sup>

Por outro lado, as considerações acima tecidas pelo jurista citado conduzem o apelo a maiores reflexões em face do conceito de dever jurídico e do *locus* da obrigação ante a transcendência de seus caracteres a outros ramos do direito, rumo à adoção de parâmetros gerais e observação das possíveis consequências jurídicas comuns às relações que sejam reputadas como obrigacionais, mesmo no campo do direito público, sem prejuízo do respeito às suas peculiaridades e interesses que tutela.

É imperioso esclarecer que a noção de dever jurídico, retratado na obra de Hans Kelsen intitulada *Teoria Geral do Direito e do Estado*, é definido como um conceito específico da moral em relação ao indivíduo sobre quem certa conduta é prescrita ou proibida pela norma jurídica, e vinculada a uma sanção. O dever jurídico é o dever que tem o sujeito de obedecer à norma<sup>277</sup>, como um ditame da moral que deflui de todo comando jurídico, guardando distância do conceito de obrigação a ponto de compará-lo ou relacioná-lo ao dever jurídico.

Neste ínterim emerge o pensamento de Orlando Gomes, que conceitua o dever jurídico na necessidade que corre a todo indivíduo de observar as ordens ou comandos do ordenamento jurídico, a exemplo do dever universal de não perturbar o exercício do direito de propriedade de outrem; a sanção, neste caso, é estabelecida para a tutela de um interesse alheio de quem deve observá-lo<sup>278</sup> – é a conotação moral da norma jurídica, expressão do princípio do dever, presente em uma das máximas do imperativo categórico kantiano (principal teórico da ética formal e precursor de Hans Kelsen na concepção formal do direito), mas que com o comando jurídico não se confunde, tampouco com o princípio do dever, enquanto categoria lógico-formal.

Já a obrigação, dada sua historicidade e amplo processo de desenvolvimento, chegou a consagrar na dogmática uma unidade conceitual, presente em relações não adstritas ao direito

---

<sup>276</sup> BORGES, José Souto Maior. **Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica**. In Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Heleno Taveira Torres. São Paulo: Saraiva, 2005, p.p.67-69

<sup>277</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.p.83-84

<sup>278</sup> GOMES, Orlando. **Obrigações**. 17ª Edição Revista, Atualizada e Aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002 e com a lei de falência de 2005, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2008, p.p.11-12

privado, desde que guardem, em seus elementos constitutivos, os caracteres obrigacionais. Assim é que Orlando Gomes, citando Josserand, afirma que o direito das obrigações constitui a base de todo o direito, perpassando inclusive o direito público, guardadas as adaptações próprias dos interesses específicos tutelados, de modo a constituir o conceito de obrigação a armadura e o substrato do Direito e das ciências sociais em geral<sup>279</sup>.

Relevantes são as observações de Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, ao explicar que a unidade ora mencionada gravita em torno do conceito de obrigação, de realidades como a circulação de bens, prestação de serviços, instituição de organizações, sanções civis aplicadas aos atos ilícitos e compensação por danos, despesas ou enriquecimentos e a semelhança das consequências jurídicas geradas por este tipo de relação – de modo que haverá, nestes casos, a potencial aplicação do direito obrigacional, salvo se a relação jurídica for absorvida por uma instituição pertencente a outro ramo do direito.<sup>280</sup>

Deste modo, apartado da influência civilista, o pensamento de José Souto Maior Borges comporta duas modalidades obrigacionais tributárias independentes, autônomas e coexistentes por força do artigo 113 do CTN, uma de cunho patrimonial e outra não patrimonial (principal e acessória, respectivamente), sendo, sob tal ótica, questionável a assertiva de que o crédito é o cerne do direito tributário, sobretudo porque, no campo da sanção, são equivalentes as sanções administrativas não pecuniárias e as multas, limitada a discussão em torno dos seus limites quantitativos, especialmente se conjugada a essa linha de raciocínio a exegese do artigo 97 do Código.

Neste contexto, procedendo a uma análise perfunctória, seria juridicamente válido à legislação tributária criar qualquer sanção administrativa, ainda que mais severa, com intuito de constranger patrimonialmente o sujeito passivo, desde que interessante ao pagamento dos tributos devidos e ao cumprimento das obrigações acessórias correspondentes, tendo em vista que o Código Tributário Nacional apenas incluiu a penalidade pecuniária no crédito tributário por força dos artigos 113 e 139 e trouxe de forma abrangente a cominação de *penalidades* às infrações no artigo 97.

---

<sup>279</sup> GOMES, Orlando. **Transformações gerais do direito das obrigações**. 2ª Ed. aum. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais, 1980, p.1

<sup>280</sup> LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. **Direito das obrigações**. Volume I. Introdução. Da constituição das obrigações. 8ª Ed. (manuais universitários). Coimbra: Ed. Almedina, 2009, p. 16

Observa-se, em certa medida, que o posicionamento doutrinário adotado em torno da natureza do vínculo jurídico tributário é capaz de interferir na elaboração dos limites e possibilidades sancionadoras, ora inclinando-se sobre a aplicação subsidiária do direito das obrigações com o acolhimento da patrimonialidade, ora ante a complexidade do vínculo pela presença do Estado na relação jurídica e da atuação administrativa, dando ensejo à criação de uma modalidade obrigacional concorrentemente à obrigação de pagar o tributo: a obrigação acessória.

Em artigo dedicado à revisão do conceito de obrigação tributária, Helenilson Cunha Pontes<sup>281</sup> explanou as correntes teóricas que versaram sobre a natureza do vínculo criado pela norma tributária no processo histórico de afirmação do Estado, que evoluiu para a concepção obrigacional como relação *ex lege*, corolário de seu aperfeiçoamento político e jurídico<sup>282</sup>, tendo mencionado as contribuições da doutrina estrangeira à elaboração do conceito jurídico de obrigação tributária para além da expressão puramente política, em especial nos teóricos alemães e italianos.

Hans Nawiasky e Otto Mayer fazem parte dos publicistas que se dedicaram ao tema, cada um assumindo posicionamentos específicos. Em Nawiasky, ocorre o fenômeno da obrigação tributária quando se realiza o pressuposto de fato legalmente previsto, cujo conteúdo é variado, não estando limitado à obrigação de pagar tributo; inclui, também, diversas obrigações que trazem a exigência de comportamentos distintos, podendo consistir num fazer, deixar de fazer ou não fazer, com exclusiva aplicação das normas de direito público<sup>283</sup>.

Entretanto, o direito tributário e o direito privado guardam uma relação no tocante à igualdade entre os sujeitos da relação jurídica obrigacional. Segundo Hans Nawiasky credor e devedor sujeitam-se do mesmo modo ao ordenamento jurídico, ainda que este credor seja o Estado na qualidade de sujeito ativo de uma obrigação tributária – sendo, portanto, falsa a premissa de que o ente público, como titular desta espécie de crédito, ostente uma posição

---

<sup>281</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **Revisitando o tema da obrigação tributária**. In Direito Tributário – Volume I, II – Coordenação Luís Eduardo Schoueri – São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 96

<sup>282</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Ibid.*, p.102

<sup>283</sup> NAWIASKY, Hans. **Cuestiones Fundamentales de derecho tributário**. Introducción de Klaus Vögel, Traducción y notas del Prof. Ramallo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982, p.p.51-52

superior perante o devedor, uma vez que o Estado só pode exigir o que foi estabelecido pelo ordenamento jurídico, tendo a sua vontade limitada pelo sistema<sup>284</sup>.

Além disso, a execução dos créditos civis opera-se do mesmo modo que no crédito tributário, com recurso à esfera judicial. A soberania tributária refere-se, pois, à lei enquanto criação do Estado e não ao crédito, figurando a obrigação tributária uma relação creditícia e não uma relação de poder, que gravita no pagamento da prestação pecuniária, figurando as demais espécies de prestação (fazer, não fazer, deixar de fazer) como extensivas e facilitadoras deste pagamento, representado graficamente na forma de círculos concêntricos. As prestações periféricas, assim denominadas, destinam-se aos interesses do poder financeiro do Estado, e dirigidas tanto aos sujeitos da obrigação quanto aos terceiros, relacionados ao vínculo sob exame.<sup>285</sup>

Se por um lado Hans Nawiasky atribuiu à relação jurídico tributária natureza creditícia, correlacionando-a ao direito privado, Otto Mayer<sup>286</sup>, por sua vez, examinou o fenômeno tributário sob a ótica exclusiva do direito público, intitulando-o *poder tributário*, entendido como a força pública dirigida às rendas do Estado, como a noção superior que reúne toda uma série de instituições jurídicas, em analogia ao poder de polícia, com a ressalva de que sobre este repousa um princípio de direito natural consistente no dever de não perturbar a ordem pública. Já o poder tributário não contém esta base de direito natural, pois o dever de pagar impostos é uma fórmula carente de sentido e de valor jurídico, denotando apenas o estrito dever de pagamento.

Impende salientar que a visão publicista de Otto Mayer relaciona o fenômeno tributário exclusivamente ao Estado, através do direito administrativo (diante da afinidade com o poder de polícia), ao direito financeiro (com a legitimidade política da lei orçamentária, a embasar inclusive a tributação) e ao direito constitucional, em que a Constituição representa a vontade nacional, fornecendo critérios para tributar. Assim sendo, podem ser observadas na obrigação

---

<sup>284</sup> NAWIASKY, Hans. Ibid, p.p.53-54

<sup>285</sup> NAWIASKY, Hans. Ibid., p.p. 54-55

<sup>286</sup> MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán**. Tomo II, parte especial, poder de policía y poder tributário. Traducción directa del original francés *le droit administratif aliemand* por Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin. 2ª Edición, inalterada. Buenos Aires: Ediciones Depalma Buenos Aires, 1982, p.p. 185-187

tributária os seguintes elementos: os fatos externos aos quais a lei se vincula e que constitui o objeto da imposição; o montante a ser pago; e o procedimento que concretizará a obrigação<sup>287</sup>.

Por sua vez, a doutrina italiana, destacadas as contribuições de Antonio Berliri e A.D. Gianinni, influenciou à concepção da obrigação acessória cuja autonomia reveste de complexidade a relação jurídica tributária, em face do exercício da potestade estatal por meio da imposição de deveres outros aos administrados que não o pagamento do tributo devido. Em Antonio Berliri<sup>288</sup>, trata-se de uma obrigação pecuniária cujo objeto é o pagamento do tributo; e, sob o prisma da expressão econômica, guarda analogia (não identidade) com a obrigação do direito privado, contida numa relação mais complexa, que é a relação jurídico impositiva.

Quanto ao conteúdo dessa obrigação tributária, tem-se que é o mais variado: envolve um fazer, não fazer, dar ou suportar, e uma vez estabelecida em lei, cada uma dessas espécies completa e autônoma, mesmo nos casos em que tal prestação tenha sido configurada com a finalidade de facilitar o cumprimento da obrigação de dar. Desta forma, nasce a obrigação tributária tanto em razão do dever de pagar o tributo quanto em função de direitos potestativos a serem exercidos em favor da Administração, caracterizando o que ele denomina de relação jurídico impositiva<sup>289</sup>.

Outra influência teórica exercida sobre o direito tributário brasileiro é o pensamento de A. D. Giannini, e especialmente no que tange ao conceito de relação jurídica tributária, de conteúdo complexo, pois dela provém não apenas a obrigação de recolher certa quantia aos cofres públicos mas também poderes, direitos e deveres das autoridades tributárias, em face dos deveres positivos ou negativos daqueles que se encontram submetidos a tal potestade, sem perder de vista o conteúdo essencial e fundamental que é a prestação pecuniária.<sup>290 291</sup>

Ainda no tocante à problematização da obrigação acessória, tem-se que a sua causa jurídica é diferente da causa jurídica do dever principal e mantém-se independente deste.

<sup>287</sup> MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán**. Tomo II, parte especial, poder de policía y poder tributario. Traducción directa del original francés *le droit administratif aliemand* por Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin. 2ª Edición, inalterada. Buenos Aires: Ediciones Depalma Buenos Aires, 1982, p.p. 197-200

<sup>288</sup> BERLIRI, Antonio. **Principios de derecho tributario. Volumen II**. Traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1971, p.p.75-77

<sup>289</sup> BERLIRI, Antonio. *Ibid.*, p.p.77; 129

<sup>290</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **Revisitando o tema da obrigação tributária**. In Direito Tributário – Volume I, II – Coordenação Luís Eduardo Schoueri – São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 106

<sup>291</sup> GIANINNI, A.D. **Instutuzioni di diritto tributario**. Nuova ristampa dela nona edizione curata da V.M. ROMANELLI GRIMALDI, con un'appendice sulla riforma tributaria a cura di Enzo Pace. Milano: DOTT. A. GIUFRE EDITORE, 1972, p.p.80-81

Assim, como a teoria do direito tributário visualiza a obrigação como uma relação jurídica complexa na qual encontram-se uma série de situações jurídicas de distinto caráter, nem sempre assimiláveis ao conceito clássico de obrigação, o direito positivo brasileiro preferiu designar sob a alcunha ‘obrigação tributária’ todo este complexo de fenômenos jurídicos, qualificando de acessórias todas as prestações que não se enquadrem no simples dever de recolher tributos aos cofres públicos,<sup>292</sup> guardando afinidade com a doutrina italiana.

Em que pese as considerações doutrinárias que influenciaram na sólida construção da autonomia e independência da obrigação acessória no Brasil, impende salientar que, o Código Tributário Nacional bipartiu a obrigação tributária em principal e acessória e definiu cada uma delas, esta última definida como o conjunto das prestações positivas ou negativas, criadas pela legislação tributária, *para atender aos interesses da arrecadação e da fiscalização dos tributos* – expressando o legislador positivo uma finalidade a ser alcançada e conexas à obrigação de dar dinheiro, típica da obrigação principal.

Somado ao encadeamento do crédito tributário, que culmina no procedimento administrativo de lançamento, bem como apenas o que se encontra definido como obrigação principal pode ser considerado crédito tributário nos termos do artigo 139 do Código, revela-se mais adequada uma interpretação teleológica da obrigação tributária em substituição ao exame isolado do fenômeno sob a ótica da prestação, protagonizando a prestação pecuniária em face dos deveres administrativos acessórios.

Tão importante quanto instituir e criar tributos é estabelecer sanções juridicamente válidas para as hipóteses do descumprimento dos deveres tributários, sobretudo no contexto do Estado fiscal brasileiro, que sob a égide constitucional de 1988 traz um arcabouço de limitações ao poder de tributar capazes de evitar abusos, não raro ocorridos com a utilização de práticas sancionadoras em desarmonia com as finalidades legítimas da tributação num Estado democrático de direito.

É de suma importância não perder de vista que a natureza do vínculo jurídico tributário remete ao escopo arrecadatório do Estado pautado em critérios racionais e respeitosos aos direitos fundamentais dos cidadãos, voltada ao atendimento de um fim último que é a arrecadação de receita pública, sem o qual o Estado não pode subsistir por não cumprir o seu papel de prestar serviços públicos e promover o bem comum, que se revestiu na Modernidade

---

<sup>292</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *Ibid.*, p. 109

sob argumentos contratualistas, voltados ao controle do arbítrio do poder político e materializado no constitucionalismo.

Com isso, observa-se que a perspectiva de entrelaçamento da obrigação tributária e a sanção aos princípios constitucionais e aos fundamentos políticos da tributação, compoendo assim um modelo hermenêutico harmonizado à tributação legítima, segura e, conseqüentemente, justa está de certo modo relacionada à influência do pensamento sistemático, representada por vertentes de pensamento que sucederam a Hans Kelsen, sob as quais o Direito utiliza a ideia de discurso jurídico como unidade básica de compreensão e contexto da sua realização, sobretudo para se chegar aos critérios de correção e crítica das proposições jurídicas, nos estudos sobre princípios e regras, argumentação jurídica e coerência do discurso jurídico.<sup>293</sup>

Neste contexto, emerge o pensamento constitucional contemporâneo e sua proposta de conciliação entre unidade, sistema e a abertura para um pensamento problemático, onde a principal força normativa da Carta Política esteja apta a resolver os conflitos e as colisões de interesses numa articulação entre princípios, regras e valores e não apenas uma noção de sistema vazia de conteúdo. Consiste a interpretação sistemática, pois, na inserção histórica do sujeito, que parte do caso para reencontrar seu sentido no todo e que busca seus fundamentos nos princípios essenciais do ordenamento<sup>294</sup>, afirmando seu conteúdo teleológico e solicitando os princípios gerais da ordem jurídica que estejam por detrás das normas questionadas.<sup>295</sup>

Apesar de não ter sido feita uma correlação expressa na doutrina, não se mostra inadequado afirmar que a concepção da obrigação tributária como um processo vai ao encontro, em certa medida, ao pensamento sistemático doravante mencionado, sobretudo em face do seu viés teleológico e funcional e da remissão a valores de ordem ética incorporados pelo Direito, como a boa-fé, que apesar de ter seu nascedouro no direito privado, foi absorvida pelo direito público após o advento do Estado de Direito.

Convém, entretanto, fazer uma breve apresentação dos fundamentos teóricos da obrigação como processo para então proceder à exposição do seu aproveitamento ao direito tributário.

---

<sup>293</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. Edição do Kindle, posições 4-5%

<sup>294</sup> CALIENDO, Paulo. *Ibid.*, posição 5%.

<sup>295</sup> CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 154

Na primeira metade do século XX, Karl Larenz desenvolveu no âmbito do direito das obrigações um conceito baseado na ideia de totalidade, em oposição à leitura isolada da lei que se baseia na prestação, mas como uma relação jurídica total calcada em um fato determinado, compondo uma série de deveres de prestação e de conduta e contendo para uma ou ambas as partes direitos e situações, num encadeamento de consequências jurídicas. Tal como os homens, a ordem jurídica é algo vivo, existente no tempo e que se desenvolve rumo a um fim determinado<sup>296</sup>.

Por sua vez, Emílio Betti deu sua contribuição ao entender o fenômeno obrigacional como processo pautado em relações de cooperação, no qual as partes colaboram, cada qual com uma medida de intensidade, para que o contrato seja cumprido<sup>297</sup>. Neste sentido, Betti sustenta que a relação entre credor e devedor, no tocante ao aspecto estrutural que protagoniza o dever, se complementa a uma *função*, consistente no alcance de uma finalidade social que é a de viabilizar a convivência, através da tutela e satisfação do interesse do credor com a *cooperação* do devedor.<sup>298</sup>

Deste modo, ante a perspectiva do vínculo obrigacional como um processo<sup>299 300</sup>, há um fim último a ser alcançado que é o cumprimento da prestação, figurando os atos praticados ao longo da relação como partes de um todo, integrantes de um procedimento. Ora, sendo um processo que polariza o alcance de um fim último, haverá de existir, para as partes envolvidas, um arcabouço comportamental menos ambivalente e mais cooperativo, porque finalístico.

Desde seu nascedouro, está destinada a obrigação ao alcance de um fim determinado, e se encerra quando satisfeito integralmente o interesse do credor - é da essência da obrigação a sua transitoriedade, em distinção aos direitos reais, voltados a serem perenes<sup>301</sup>.

Sob a perspectiva sistêmica ou processual da obrigação, todos os elementos da relação jurídica estão coligados, rumo à identidade de fim que torna o conteúdo dessa relação complexo, cuja ótica que a encara como um sistema, organismo ou processo possibilita a

<sup>296</sup> LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Tomo I. Versión Española y notas de Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958, p.p.37-38

<sup>297</sup> MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: critérios para sua aplicação**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.p. 147-150. Ela fez menção à obra de Karl Larenz acerca do conceito geral-concreto, relativo à obrigação como processo, no original alemão datado de 1940)

<sup>298</sup> BETTI, Emílio. **Teoría general de las obligaciones**. Tomo I. Traducción y notas de Derecho español por José Luis de los Mozos, Catedrático de Derecho Civil de la Universidad de Oviedo. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1969, p. 6

<sup>299</sup> SILVA, Clóvis do Couto e, 1930-1992. **A obrigação como processo** / Clóvis V. do Couto e Silva – reimpressão. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007

<sup>300</sup> LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones** Tomo I. Versión Española y notas de Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958

<sup>301</sup> LARENZ, Karl. *Ibid.*, p.39

integração de múltiplas faculdades e situações num direito ou relação, que permite a consecução de fins determinados e a conformação das relações jurídicas à evolução das circunstâncias, como processos ou sequências estruturadas em que há uma prestação fim ou principal, e deveres anexos, acessórios ou laterais, participantes de uma dinâmica mais próxima da experiência social<sup>302</sup>

No direito brasileiro, a obrigação como processo foi consagrada na tese de Clóvis Veríssimo do Couto e Silva<sup>303</sup>, cuja finalidade foi a de salientar os aspectos dinâmicos revelados pelo conceito de dever, o encadeamento da relação obrigacional rumo ao adimplemento, que atrai e polariza o vínculo, e a consagração do princípio da boa-fé objetiva e sua força normativa, presente no dever de cooperação entre as partes rumo à satisfação do interesse do credor.

É importante ressaltar que a contribuição dessa teoria que vislumbra a obrigação como uma totalidade ou sistema de processos permite a ampliação da compreensão dos seus elementos constitutivos, por estarem coesos em um laço de racionalidade e regido pelos *valores* da lealdade e da confiança, fortemente presentes no conceito de boa-fé, mormente a *boa-fé objetiva*, em torno da qual se agregam deveres secundários, instrumentais ou anexos, surgidos no curso ou ainda em momento posterior à relação obrigacional, sem, contudo, perder de vista o fim almejado: a satisfação do interesse da parte credora.<sup>304</sup>

Um outro detalhe passível de nota é a distinção havida entre obrigação e adimplemento, com a diferença de que, na visão procedimental, além de supor a fase do nascimento, desenvolvimento dos deveres e do cumprimento (sem a qual é impossível vislumbrar a obrigação como processo), há apreciação da teoria da causa, a fim de que haja o adequado tratamento jurídico entre o plano do nascimento e desenvolvimento dos deveres (obrigacional) e o momento em que o adimplemento se verifica (presente no direito das coisas), harmonizando direitos pessoais e direitos reais.<sup>305</sup>

Além disso, encontra-se presente no estudo da obrigação como um processo o exame das cláusulas gerais e da boa-fé objetiva, como parte integrante do procedimento a referenciar o comportamento dos sujeitos da relação jurídica.

<sup>302</sup> COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 7ª Edição Revista e Actualizada (reimpressão). Coimbra: Almedina, 1999, p.p. 60-63

<sup>303</sup> SILVA, Clóvis do Couto e, 1930-1992. **A obrigação como processo** / Clóvis V. do Couto e Silva – reimpressão. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p.p.17-23 (introdução)

<sup>304</sup> SILVA, Clóvis do Couto e. *Ibid.*, p.p. 10-11

<sup>305</sup> SILVA, Clóvis do Couto e. *Ibid.*, p.p. 43-44

Relativamente à boa-fé, é forçoso reconhecer que se trata de um conceito aporético e complexo, uma vez que aponta a um só tempo para um modelo jurídico normativo, para um cânone de interpretação dos contratos e para um *standard* comportamental.<sup>306</sup>

Detectável em diversas situações fáticas, reclama a boa-fé objetiva um exame casuístico e uma abordagem funcional. Seu conteúdo relacional, semanticamente aberto, enseja permanente concretização das exigências de probidade, correção e comportamento leal, tendo em vista a finalidade e a utilidade do negócio em vista do qual as partes se vinculam, vincularam, ou cogitam vincular-se. Como princípio de ordem ética dotado de força normativa, atua a boa-fé objetiva como fonte geradora de deveres jurídicos de cooperação, informação, proteção e respeito às expectativas na relação obrigacional, regentes do comportamento das partes.<sup>307</sup>

No direito privado, de onde se originou a boa-fé objetiva, tem-se que o seu exame traz as seguintes inquietações: a precisa delimitação de seu conteúdo, a determinação de sua operatividade e a sua dimensão principiológica. Caracteriza-se como produto do Direito, um modo de decidir em certa ordem sócio jurídica. A boa-fé emerge do tecido das relações sociais e é apreciado pelo Direito para atribuir-lhe certos efeitos jurídicos, por meio de técnicas mais precisas que ensejam algumas limitações, de modo a apresentar uma profunda vinculação com fatores éticos, morais e axiológicos<sup>308</sup>.

Não estando definida de modo expresso no ordenamento jurídico, a boa-fé objetiva é detectada quando a lei remete ao uso dos vocábulos “princípios”, “ditames” da boa-fé ou quando determina que o indivíduo proceda “de boa-fé”, afigurando-se mais correto afirmar que a norma de boa-fé objetiva traduz um conjunto de prestações, direitos e deveres que, nos planos do contrato e da execução da obrigação incumbe às partes, sob a exigência genérica de um comportamento pautado na retidão, mais especificamente voltado a corresponder à legítima expectativa do outro contratante.

Vulnerável à multiplicidade de situações carentes de regulação, a boa-fé dispõe de uma margem mínima para integrar, no sistema, ocorrências impossíveis de prefigurar nos meios legislativos clássicos, conquistando para o seu seio áreas que ganham a característica da

<sup>306</sup> MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: critérios para sua aplicação**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 34

<sup>307</sup> MARTINS-COSTA, Judith. *Ibid.*, p.p.34-35

<sup>308</sup> RUBINSTEIN, F. (2004). **A bona fides como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro**. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 99, 573-658. Recuperado de <http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/view/67639>. Acesso em 18 jun 2019

juridicidade, seja adaptando à nova realidade científica ou social dispositivos arcaicos, seja, por fim, realizando um projeto que o legislador não completou, como no abuso do direito<sup>309</sup>.

Ao lado da boa-fé objetiva integram o estudo e a compreensão do processo obrigacional as chamadas *cláusulas gerais*, pertencente ao gênero das normas abertas que apontam para o emprego de termos de cunho valorativo<sup>310</sup>, pertencente ao domínio da técnica legislativa que permite sujeitar um mais vasto grupo de situações, de modo ilacunar e com possibilidade de ajustamento a uma consequência jurídica, segundo explicado por Karl Engisch.<sup>311</sup>

Ressoa, portanto, o critério formal como nota distintiva em relação aos princípios por estarem expressas sempre em um enunciado normativo de fonte legal que remete à concretização de valores a operar no caso concreto, inexistindo cláusula geral implícita, sob pena de não haver qualquer distinção entre essas e os princípios<sup>312</sup>.

Transpondo a teoria da obrigação como processo e todas as considerações acima traçadas para o direito tributário brasileiro, respeitadas as peculiaridades deste ramo do direito público, é possível afirmar a procedência de tal aplicabilidade com esteio nas observações extraídas tanto dos fundamentos constitucionais da imposição tributária, já explanados anteriormente, quanto com as disposições do Código Tributário Nacional.

O primeiro aspecto que permite indicar a obrigação tributária como processo se verifica a partir de uma interpretação harmônica da relação jurídico-tributária com a Constituição, donde se extrai o fim perseguido que é a arrecadação dos tributos devidos, respeitadas as limitações ao poder de tributar e aos critérios de repartição de competências legislativas, transmitindo ao sujeito destinatário da exação, portanto, uma aura de segurança jurídica e, mais especificamente, de *confiança* no Estado, em face do qual se presume o exercício do poder tributário já inserto nos moldes constitucionais.

O segundo aspecto versa sobre o comportamento expectado em torno do sujeito passivo da obrigação tributária, extraído especialmente do multicitado artigo 113 do Código, que ao tratar da obrigação acessória expressamente afirma seu propósito de *promover o interesse* da arrecadação e da fiscalização dos tributos. Encontra-se a referida obrigação contextualizada ao fim último, *auxiliando o pagamento* da exação mediante o cumprimento de prestações,

---

<sup>309</sup> ROCHA, António Manuel; CORDEIRO, Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2001, p.p. 43-48

<sup>310</sup> MARTINS-COSTA, Judith. *Ibid.*, p. 84

<sup>311</sup> ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 233

<sup>312</sup> MARTINS-COSTA, Judith. *Ibid.*, p.110

positivas ou negativas, em submissão aos poderes fiscalizatórios do Estado em caráter contínuo, na forma de prestações anexas.

Na perspectiva da obrigação tributária como um processo, o caráter patrimonial da obrigação acessória, como um feixe de prestações conectado à principal, é parte de um todo dinâmico que ostenta *finalidade* econômica. Funcionalmente, a obrigação tributária é um todo complexo, em torno do fato gerador: ainda que persista a obrigação acessória após o pagamento do tributo devido, observe-se, por exemplo, na hipótese de uma pessoa que deixa de ser contribuinte do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), restarão encerradas todas as obrigações acessórias que se atrelavam à condição jurídica de sujeito passivo do imposto, dentre outras a de prestar declaração sem movimento ou de exhibir livros fiscais à autoridade fazendária.

Desta forma, a complexidade deste vínculo jurídico não apenas como tal é intitulada em função da presença do Estado como sujeito ativo da relação jurídica, portador de uma gama de prerrogativas e privilégios, rumo à consecução do interesse público de arrecadar receita – acrescente-se ao fato de que reúne o vínculo obrigacional tributário as modalidades de dar dinheiro (o tributo devido), afigurada como a principal e as prestações de fazer, não fazer ou suportar configurando um sistema de processos conjugados a um fim específico, que é a entrega da exação ao Erário.

Portanto, a releitura dos caracteres da obrigação acessória, qualificados pela doutrina como autônoma e independente em relação à obrigação principal encontra guarida na presente tese através do conceito finalístico e processual de obrigação, aplicado ao Direito Tributário; sob este modelo, a independência presente no vínculo acessório repousa na cobrança da penalidade pecuniária, quando assim convertida nos termos do artigo 113, § 2º do CTN, e na sua permanência e continuidade após o pagamento do tributo, sem, contudo, desgarrar-se da obrigação principal quanto à realização do fim último dessa relação jurídica, como demonstrado no exemplo acima.

Assim sendo, estando a obrigação acessória conectada à obrigação principal por serem dois aspectos que se complementam, interagem e cooperam rumo ao adimplemento que é a obtenção de receita pública, é razoável admitir a necessidade de, no plano da sanção serem estabelecidos limites qualitativos ao descumprimento das prestações anexas, de modo a não torná-las mais severas e agressivas à esfera de direitos do sujeito passivo que a imposição da

penalidade pecuniária – a sanção por excelência estabelecida pelo Código correlacionada à natureza da obrigação tributária em seu todo, a saber, patrimonial, de expressão econômica.

Também é digno de observação o tratamento conferido pelo CTN à sujeição passiva tributária nos artigos 128 a 135, os quais elencam as pessoas, naturais e jurídicas, que se responsabilizarão pelo crédito tributário a partir da sua transmissão; à semelhança do que ocorre no direito das obrigações, importa ao credor o recebimento do seu crédito – estando o vínculo obrigacional polarizado pelo adimplemento, a figura da sujeição passiva é diluída em outras pessoas que não o contribuinte original da relação jurídica, mas que passam a assumir a responsabilidade pelo débito em função de estarem inseridas em determinada condição jurídica e assim se relacionarem à obrigação tributária.

Outro aspecto do processo obrigacional tributário relevante, que também retrata a preocupação do legislador em obter a consecução do fim último – ou seja, *a prevalência do aspecto teleológico sobre o estrutural*, descrito e estudado pela doutrina clássica – são as hipóteses contempladas no Código Tributário Nacional e na legislação tributária, ao qual se harmoniza, relativas às políticas de parcelamento de débitos tributários, compensação de créditos entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública, bem como a anistia e a redução de juros e multa.

No que tange ao terceiro aspecto da obrigação tributária como um processo, tem-se que o direito tributário guarda uma peculiaridade em relação às obrigações de direito privado relativamente à *causa* – na seara tributária, a fonte primaz é a lei, e a fonte mediata é o fato gerador – de cunho *ex lege*, a lei delimita todos os elementos constitutivos do vínculo, incluindo a sanção, em seus aspectos quantitativos e qualitativos – neste particular, o único aspecto dessa teoria que não guarda relação com o direito tributário é a autonomia da vontade; tal é inexistente em razão da supremacia do interesse público, da segurança jurídica e do princípio da legalidade tributária, com todos os seus desdobramentos, já abordados.

Quanto à separação das fases de nascimento e adimplemento, tratadas na obra de Clóvis V. do Couto e Silva, o mesmo ocorre no direito tributário *com a separação havida entre a obrigação e o crédito tributário*, em que a primeira corresponde ao nascimento do vínculo, mercê dos artigos 113 a 118 do Código, que traz a definição de obrigação tributária e a disciplina do fato gerador. Já o crédito tributário conduz ao adimplemento da obrigação tributária, mediante a sua constituição pelo procedimento de lançamento – o crédito sai do

plano da existência obrigacional e se concretiza, tornando-se exigível pelo lançamento, sem o qual o Estado não obtém a receita tributária que lhe é devida.

Neste jaez, a clareza com que o Código Tributário Nacional separou as fases ou etapas de desenvolvimento da relação obrigacional tributária nada mais foi que a positivação do processo obrigacional tributário, em que Estado e contribuinte atuam em conformidade com a lei rumo ao adimplemento, qual seja o recolhimento do tributo aos cofres públicos para satisfação das necessidades públicas.

A respeito das normas delineadas pelo CTN em torno da concretização da relação jurídica tributária, note-se que Elizabete Rosa de Mello operou a descrição da obrigação tributária como processo em termos de um conjunto de fases coordenadas adotando como ponto de partida todo este percurso, iniciado com a realização do fato gerador e culminado no processo de execução fiscal, devendo ser respeitado em todas as etapas o devido processo legal em que as partes podem se manifestar, impugnando e/ou recorrendo, nos prazos e na forma autorizada pela legislação.<sup>313</sup>

#### 5.1. A BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSIDERAÇÕES

Conforme explanado acima, a obrigação como processo deve ser analisada passo a passo em suas diversas fases, tendo sempre em mente o desenvolvimento da relação obrigacional regida por princípios gerais – no direito civil, tais são os da autonomia da vontade, da boa-fé e o da separação entre as fases ou planos da obrigação (nascimento, desenvolvimento do vínculo e a do adimplemento). No Direito Tributário, por figurar o Estado como parte credora, sobre a qual rege o princípio da supremacia do interesse público, bem como em razão de a obrigação tributária decorrer da lei e não da vontade das partes, não incide a autonomia da vontade<sup>314</sup>.

No contexto de um Estado Constitucional de Direito, guarda aplicação à relação jurídica tributária o princípio da boa-fé objetiva, neste caso entendida como conduta socialmente reconhecida a instaurar uma ordem de cooperação entre as partes. Além disso, vislumbrada como um processo o vínculo obrigacional tributário cujo objetivo é a *satisfação do crédito*

---

<sup>313</sup> MELLO, Elizabete Rosa. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013. p. 72

<sup>314</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. **A obrigação como processo no direito tributário e o princípio da boa-fé objetiva**. In IR. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 15, n. 59, p. 217-249, jul.-set. 2012. Disponível em: [http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista59/revista59\\_217.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista59/revista59_217.pdf). Acesso em 18 jun 2019

correspondente nos termos do artigo 139 do CTN, Elizabete Rosa de Mello descreveu tal dinâmica tendo como início a ocorrência do fato gerador, que se constitui pelo lançamento e somente se torna exigível com a notificação do contribuinte<sup>315</sup>.

A partir de então, são contempladas em lei as possibilidades do adimplemento (o alcance do fim último da obrigação tributária), a suspensão da exigibilidade do crédito caso ocorram uma das hipóteses previstas no artigo 151 do CTN ou, ainda, a inscrição do crédito em dívida ativa, ocasião em que o crédito tributário deixa de ser exigível e adentra no plano da exequibilidade<sup>316</sup>, quando se sujeita à cobrança judicial, na forma da lei executiva fiscal (lei 6.830/80<sup>317</sup>).

Com efeito, o vocábulo *boa-fé* conduz à associação de outros signos como fidedignidade, coerência, lealdade, previsibilidade. Trata-se de um valor ético regente da conduta social, que no Direito se presta ao alcance da segurança e estabilidade ao longo das variadas espécies de relações jurídicas. Historicamente, remonta ao direito romano, na célebre passagem histórica em que o Imperador Júlio César, ao reconhecer entre os seus assassinos aquele que sempre o tratara como pai, exclamou: ‘*Até tu Brutus?*’, a qual se tornou conhecida como expressão que repudia a traição e o comportamento contraditório<sup>318</sup>.

Entre os glosadores, foi encontrado o primeiro registro expresso no título X da obra *Brocardica*, através do aforismo *venire contra factum proprium nulli conceditur*, significando que a ninguém é concedido vir contra ato próprio. Ao longo do processo histórico, ganhou notoriedade a doutrina alemã, com a elevação deste preceito moral à categoria de princípio jurídico, o qual foi difundido nos demais ordenamentos europeus, como o francês e o lusitano.<sup>319</sup>

Acerca da boa-fé na relação obrigacional, Emilio Betti<sup>320</sup> salienta que, em virtude de se exigir das partes uma atitude positiva de cooperação em favor do interesse alheio, a boa-fé

<sup>315</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. *Ibid.*, p. 221

<sup>316</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. *Ibid.*, p. 223

<sup>317</sup> BRASIL. **Lei 6.830/1980 (LEI ORDINÁRIA) 22/09/1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial de 24-09-1980. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%206.830-1980?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%206.830-1980?OpenDocument)

<sup>318</sup> WEDY, Gabriel de J. Tedesco. **O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário**. In Revista da AJUFERGS/03. Disponível em: [https://www.ajufergs.org.br/revista\\_det.php?id=3](https://www.ajufergs.org.br/revista_det.php?id=3). Acesso em 18 jun 2019

<sup>319</sup> WEDY, Gabriel de J. Tedesco. **O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário**. In Revista da AJUFERGS/03. Disponível em: [https://www.ajufergs.org.br/revista\\_det.php?id=3](https://www.ajufergs.org.br/revista_det.php?id=3). Acesso em 18/06/2019

<sup>320</sup> BETTI, Emílio. **Teoría general de las obligaciones**. Tomo I. Traducción y notas de Derecho español por José Luis de los Mozos, Catedrático de Derecho Civil de la Universidad de Oviedo. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1969, p.p.86-88

repousa num critério de conduta inspirada no cumprimento dessa expectativa. Trata-se de um critério correccional a ser observado por ambas as partes no vínculo obrigacional, pautado no respeito à esfera de interesses alheios e, ao mesmo tempo, no dever de abstenção de uma ingerência incorreta e prejudicial às partes do vínculo.

Contextualizando mais especificamente a boa-fé objetiva ao direito público, o recorte histórico é feito a partir do nascimento e evolução do Estado de Direito na Modernidade, marcado pela eliminação do arbítrio no exercício dos poderes públicos com a consequente garantia de direitos dos indivíduos perante esses poderes, por meio da tensão operada entre o cidadão e o estrangeiro, a fé e a heresia, o temporal e o espiritual, o amigo e o inimigo, o público e o privado, a vontade geral e os interesses particulares, a inclusão e a exclusão, o direito e o não direito<sup>321</sup>.

Não é despidendo anotar que o fruto da dialética ora mencionada é o retrato do processo de afirmação histórica dos direitos da pessoa humana perante a vontade estatal, conformada aos anseios de legitimidade e sujeita a controle, mormente em face da separação de poderes ou funções, em que adquiriu impessoalidade, ao tempo que foi erigida a ideia de Constituição como o documento primeiro e máximo a expressar o pacto político travado entre os membros da sociedade e sua relação com o Estado.

A carta constitucional, pois, ocupa o ápice político, jurídico e, especialmente, *ético* na medida que representa, a todos os destinatários das suas normas, e incluindo o Estado, um *compromisso de vida coletiva* mediante um modelo de comportamento a ser adotado pelos poderes públicos e por toda a sociedade – de maneira que, no universo publicista, a referência primeira e última do agir segundo a boa-fé, em termos objetivos, denota a observância aos mandamentos descritos na Carta Política no âmbito de cada poder do Estado – Executivo, Legislativo e Judiciário, este último no exercício da jurisdição constitucional.

Portanto, o agir em desacordo com a Constituição caracteriza uma ação eticamente reprovável especialmente quando este violador é o Estado, uma vez que à luz deste compromisso coletivo assumiu a responsabilidade de promover o bem comum mediante a concretização dos valores nela positivados, do respeito aos direitos fundamentais e às regras do jogo político e jurídico.

---

<sup>321</sup> GUTIER, Murilo Sapia. **Boa-fé e proteção da confiança no direito tributário**. Artigo disponível em: [https://www.academia.edu/9286743/Boaf%C3%A9\\_e\\_a\\_Prote%C3%A7%C3%A3o\\_da\\_Confian%C3%A7a\\_no\\_Direito\\_Tribut%C3%A1rio](https://www.academia.edu/9286743/Boaf%C3%A9_e_a_Prote%C3%A7%C3%A3o_da_Confian%C3%A7a_no_Direito_Tribut%C3%A1rio). Acesso em 18 jun 2019

Não aleatoriamente foi que Judith Martins-Costa prelecionou acerca do comportamento esperado pelos administrados em face do Estado condizente com os ditames da boa-fé objetiva, caracterizado pela interdependência entre o postulado da supremacia dos interesses da Administração Pública sobre os particulares e a observância dos princípios constitucionais da moralidade, impessoalidade e segurança jurídica, entendido globalmente e na sua especificação sob o respeito às garantias asseguradas aos contribuintes, como norma asseguradora da manutenção de situações consolidadas, figurando um subprincípio da moralidade administrativa.<sup>322</sup>

Acrescente-se que, ao se submeter ao princípio da estrita legalidade dos atos que lhe competem, a Administração ao mesmo tempo se sujeita a todo o ordenamento jurídico, acarretando para o administrado a proteção da confiança depositada no Poder Público capazes de intervir em sua esfera de direitos – de maneira que, em direito público, a compreensão da boa-fé objetiva só faz sentido se atrelada ao Estado de Direito e aos princípios a este correlatos: legalidade, proteção à confiança e segurança jurídica<sup>323</sup>.

Tendo elaborado uma concepção mais ampla em torno da relação havida entre Estado de Direito, Constituição e Administração Pública, Gustavo Binembojm descreveu o agir conforme a lei à luz da *juridicidade administrativa*, pautado no respeito aos direitos fundamentais, interpretando o direito administrativo em face da Constituição, cuja superioridade formal e ascendência axiológica afetam a compreensão de temas caros como o princípio da legalidade, em que a reserva vertical de lei torna-se a reserva vertical de Constituição, que passa a figurar como norma diretamente habilitadora da atuação administrativa, das competências e, especialmente, dos critérios imediatos de decisão.<sup>324</sup>

Utilizando o administrador público a Constituição como referência normativa e critério imediato para tomada de decisões, evidencia-se a constitucionalização do direito administrativo com a delimitação dos espaços discricionários da Administração Pública, pautada pela finalidade legal harmonizada à finalidade constitucional, prevalecendo a alternativa que melhor atenda aos princípios da moralidade ou da eficiência, se necessário

---

<sup>322</sup> MARTINS-COSTA, Judith. *Ibid.*, p. 215-216

<sup>323</sup> RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado. Área de Direito Econômico e Financeiro. Subárea de Direito Financeiro. Orientador Prof. Dr. Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/en.php>. p.p.48-49 Acesso em 18 jun 2019

<sup>324</sup> BINEMBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 3ª Ed. Revista e Atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p.p.136-137

passíveis de ponderação, restringindo significativamente o espaço de conveniência e oportunidade administrativas.<sup>325</sup>

Por sua vez, no Direito Tributário a boa-fé objetiva foi investigada por Elizabete Rosa de Mello em obra específica, na qual foi utilizada a teoria dos modelos de Miguel Reale ao considerar a totalidade dos elementos fáticos, axiológicos e normativos que formam a experiência jurídica<sup>326</sup>.

Esta modelagem é operada pelo jurista, que em contato direto com as relações sociais interpreta as normas produzidas segundo a fonte que espelha a solução exigida por cada campo de interesses ou valores. A rigor, este trabalho vale-se do conteúdo de mais de uma fonte do direito, uma vez que a configuração de um modelo jurídico implica o estudo dos distintos processos normativos que, por sua natureza ou finalidade, exigem interpretação e aplicação conjuntas, por ser o ordenamento jurídico uma integração normativa cujos elementos se articulam racionalmente<sup>327</sup>.

Transpondo a teoria dos modelos para o estudo do Direito Tributário, mormente para fins de elaboração de uma definição de boa-fé objetiva nesse ramo jurídico, tem-se como elementos-chave a estrutura normativa necessária à análise dos casos concretos (haja vista que o conceito de boa-fé objetiva guarda aplicação casuística) e o substrato fático – mais especificamente: o fato concreto, o tributo em discussão e a hipótese da boa-fé objetiva do sujeito ativo ou passivo<sup>328</sup>.

Quanto às espécies de modelos jurídicos, estes derivam das fontes do direito, podendo ser de ordem legal, costumeira, negocial ou jurisprudencial, sendo objeto de apreciação este último para aferição da aplicabilidade da boa-fé objetiva, no qual emerge a atividade criativa do magistrado na colmatação de lacunas jurídicas, em que é tomado por base o caso concreto, as normas jurídicas incidentes, em especial a Constituição, e as decisões jurisdicionais análogas, ressalvado sempre o respeito à livre convicção do julgador no exercício da sua função de compor os conflitos de interesses mediante o processo hermenêutico.<sup>329</sup>

---

<sup>325</sup> BINEMBOJM, Gustavo. *Ibid.*, p.p.137-138

<sup>326</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. **O princípio da boa-fé no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, p. 57

<sup>327</sup> REALE, Miguel. **Fontes e modelos do direito: para um novo paradigma hermenêutico**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 41

<sup>328</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. **O princípio da boa-fé no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008, p.58

<sup>329</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. *Ibid.*, p.p. 63; 70-71

Por seu turno, a investigação de Flávio Rubinstein oferece contornos mais precisos em torno da definição da boa-fé objetiva no direito tributário, a qual reside na *proteção da confiança* do contribuinte na relação jurídico-tributária, ao longo dos diversos casos contemplados no Código Tributário Nacional e na legislação tributária – foi feita uma análise legislativa crítica, na qual foram tangenciados casos de frustração às expectativas do cidadão e de quebra da confiança no Estado, em face da inobservância de preceitos legais e constitucionais.

Em síntese, a primeira situação descrita foram os incentivos fiscais como a anistia, a remissão, o subsídio, o crédito presumido, a isenção, a redução de alíquotas e base de cálculo. Nestes casos, a boa-fé objetiva reclama não apenas o atendimento formal dos requisitos legais e das diretrizes constitucionais pelas partes; é fundamental que sejam também respeitadas, uma vez concedido o benefício, a expectativa e a confiança legítima do contribuinte quando há celebração de compromissos recíprocos com a Administração, ainda que sejam onerosos como é o caso da concessão de isenções fiscais por um período longo de tempo.<sup>330</sup>

O segundo caso envolve a revisão do lançamento tributário, com previsão no artigo 146 do CTN, em que a modificação dos critérios jurídicos do lançamento pelas autoridades fiscais só produzirão efeitos sobre os fatos geradores ocorridos após citada alteração, estando a faculdade de revisão dos atos administrativos condicionada ao respeito à boa-fé objetiva, representada pela estabilidade e segurança do quanto já estabelecido e consolidado na relação jurídico-tributária. Semelhantemente ocorre nas hipóteses de modificação de orientações e de interpretações em torno da legislação tributária.<sup>331</sup>

Por fim, mencione-se o parágrafo único do artigo 116 do CTN, inserido por força da Lei Complementar 104/2001, denominada “norma anti-elisão”, segundo a qual a autoridade fiscal 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. Trata-se, portanto, da aplicação da boa-fé objetiva dirigida ao contribuinte, em que o Estado mitiga a autonomia privada quando verificar o emprego de estratégias ilegais de economia de

---

<sup>330</sup> RUBINSTEIN, Flávio. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado. Área de Direito Econômico e Financeiro. Subárea de Direito Financeiro. Orientador Prof. Dr. Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/en.php>. p.p.137-139. Acesso em 18 jun 2019

<sup>331</sup> RUBINSTEIN, Flávio. *Ibid.*, p.p. 144-145

tributos, estando a lei, no caso, a fazer valer o princípio moral de honestidade e lisura nas relações jurídico-tributárias.<sup>332</sup>

Diante do exposto, restou verificado que o sistema tributário nacional, ao longo das suas regras e princípios, e desde a Constituição, demanda aplicação da boa-fé objetiva nos diferentes âmbitos do fenômeno tributário, pautada nos ditames da segurança jurídica, proteção da confiança do contribuinte e conduta proba, vedada qualquer conivência do Estado com práticas ilícitas ou eticamente reprováveis, com intuito de burlar ou dissimular o dever fundamental de pagar impostos.

Adotando o referencial teórico do conceito de obrigação tributária em Hans Nawiasky<sup>333</sup>, a tributação vivencia o momento político, no qual o Estado cria as normas impositivas, e o momento jurídico, no qual atua em face do particular em grau de equivalência por se tratar agora de uma relação jurídica, em que ambos os sujeitos encontram-se subordinados ao Direito, devendo cooperar e agir rumo ao adimplemento.

Ocorre que, em um Estado democrático de Direito, de matriz constitucional, na seara tributária também o Estado se subordina ao Direito no momento político de instituição dos tributos, criação das hipóteses de incidência e correspondentes sanções em caso de descumprimento da obrigação pelo sujeito passivo.

Tal sujeição jurídica provém da Constituição, o *estatuto jurídico do político* através de certos procedimentos, permite a existência de uma pluralidade de opções políticas, a compatibilização dos dissensos, a possibilidade de vários jogos políticos e a garantia da mudança através da construção de rupturas<sup>334</sup> – ou seja, as mais variadas decisões e criações políticas são possíveis de serem implementadas, desde que essa possibilidade guarde previsão ou autorização constitucional.

Assim sendo, face às exposições em torno da boa-fé objetiva no direito tributário, nota-se que tais digressões não fizeram menção à base constitucional, que se apresenta ao legislador positivo e ao administrador público como referências de conduta.

Em matéria tributária, a pauta ética exigida na relação obrigacional tributária, em nível constitucional repousa no rol das *limitações constitucionais ao poder de tributar*, as quais, uma vez violadas pelo legislador positivo, desatendem à segurança jurídica e, em última

---

<sup>332</sup> RUBINSTEIN, Flávio. *Ibid.*, p.p. 175-179

<sup>333</sup> NAWIASKY, Hans. **Cuestiones Fundamentales de derecho tributário**. Introducción de Klaus Vögel, Traducción y notas del Prof. Ramallo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982

<sup>334</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6ª Edição revista. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, p. 31

análise, à confiança depositada no Estado pelo cidadão, na expectativa normativa de conformidade da atuação estatal às balizas constitucionais e aos procedimentos estabelecidos na lei competente para instituir e arrecadar tributos.

Impende salientar que a Constituição não outorga poderes em branco ao legislador para estabelecer o conteúdo das leis ao seu capricho, estando o parlamento, eleito democraticamente, submetido aos direitos fundamentais, que se afiguram objetivamente como princípios de justiça – em matéria tributária estão presentes nas limitações ao poder de tributar a que alude o artigo 146 da Carta Maior – devendo a jurisdição constitucional impedir que a legislação tenha um conteúdo afastado desses princípios, por exercer, além da guarda do texto constitucional no sistema jurídico, a guarda da moralidade fiscal, presente de modo objetivo ao longo da principiologia tributária e das competências legislativas<sup>335</sup>.

Um outro aspecto a ser considerado na imposição tributária, relacionado à boa-fé objetiva na sua qualidade de pauta ética, de observância obrigatória pelas partes da relação jurídico-tributária, em especial o Estado é o respeito à cláusula geral do devido processo legal (*due process of law*), em sua dimensão formal e substancial, esta última relacionada ao controle dos atos legislativos em face da Constituição, como balizadora de toda legislação ordinária e conformadora da dinâmica social aos seus postulados fundamentais, expressa e implicitamente contidos no Texto<sup>336</sup>.

Neste sentido, salienta Amelia Gonzalez Mendez que, no direito tributário a boa-fé, elaborada na jurisprudência espanhola, caracteriza a conexão existente entre este princípio e o cumprimento da finalidade econômico-social que pretende a relação obrigacional, qual seja a de financiar o gasto público; essa tensão entre o interesse público e o interesse privado, inerente ao fenômeno tributário, se resolve com a observância e implementação dos princípios constitucionais.<sup>337</sup>

Desta feita, no âmbito tributário é possível formular as seguintes proposições em torno da boa-fé: a primeira, de cunho negativo, contrariando-a toda conduta inserta em um procedimento tributário que venha a impedir, entorpecer, perturbar, menoscabar ou atrasar o exercício de um direito, ou que pretenda converter em impossível, difícil, oneroso ou

---

<sup>335</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes** (*Bestuerungsmoral and Steuermoral*). Traducción, presentación y notas de Pedro M. Herrera Molina; prólogo de Juan José Rubio Guerrero. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas e sociales, 2002, p.p.99-100

<sup>336</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 41

<sup>337</sup> MENDEZ, Amelia Gonzalez. **Buena fe y derecho tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 164

prolongado o cumprimento de uma obrigação ou dever da outra parte. Sob formulação positiva, caracteriza o respeito aos valores éticos de fidelidade, honestidade, veracidade, coerência, ponderação, respeito, referenciados na noção de lealdade ao outro, necessária para garantir o bom fim da relação obrigacional e para preservar a paz jurídica.<sup>338</sup>

Ao se deparar com as permanentes transformações sociais, submetidas à ressignificação dos valores e convívio com novas técnicas, o intérprete assume a tarefa de conformá-las aos preceitos constitucionais, os quais servem de parâmetro à aferição da boa-fé na relação tributária, sob pena de submergir o sistema jurídico à inexorável evolução das condições econômicas e sociais eventualmente com estes incompatíveis.<sup>339</sup>

Neste sentido, é vedado ao intérprete da norma constitucional convalidar atos legislativos que estejam, por exemplo, em desacordo com os critérios materiais de competência legislativa, a exemplo das matérias a serem disciplinadas por lei complementar constantes no artigo 146 da Constituição de 1988, inciso III, alínea 'b' – todavia, não foi o que ocorreu, por exemplo, no julgamento do caso American Virgínia pelo Supremo Tribunal Federal, relatado no capítulo 3 do presente trabalho.

No caso sob exame, a Corte, por maioria, não foi fiel à cláusula *due process of law* na sua dimensão substantiva, tendo lançado mão da técnica de ponderação de interesses no caso concreto em que prevaleceu o dever fundamental de pagar impostos e o direito à saúde dos consumidores, corroborado pelo caráter extrafiscal do tributo pendente de pagamento, que é o IPI, ao arrepio do mandamento constitucional que confere à disciplina da sanção tributária a lei complementar – no caso, o CTN, o qual não contemplou possibilidades sancionadoras mais gravosas que a penalidade pecuniária.

A tanto se verifica pela dicção do artigo 97 do Código Tributário Nacional, que ao fazer menção a penalidades, cominadas às ações ou omissões contrárias aos dispositivos da legislação tributária, à luz de uma interpretação sistemática e da concepção da obrigação tributária como um processo, regido pela boa-fé objetiva e pela cláusula geral do devido processo legal, tal norma não tem o condão de autorizar a criação, por lei ordinária ou por decreto-lei, de sanções que acarretem perdimento de bens e restrições a direitos como o da atividade econômica lícita.

Tais modalidades sancionadoras, mais severas sobre a esfera de direitos do contribuinte como a propriedade e a livre iniciativa, além de carecerem do adequado veículo legislativo

---

<sup>338</sup> MENDEZ, Amelia Gonzalez. *Ibid.*, p. 170

<sup>339</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Ibid.*, p.41

material de regulação, também encontra-se privada da garantia do devido processo legal formal a que alude o artigo 5º da Constituição<sup>340</sup>, por serem aplicadas pela autoridade administrativa, no juízo de discricionariedade, em caráter prévio e alheio à interferência do Poder Judiciário.

Em parecer elaborado acerca do julgado acima, Hugo de Brito Machado inclinou-se pela flagrante inconstitucionalidade e expurgação das sanções políticas do ordenamento jurídico pátrio, por considerá-las forma indireta de execução fiscal que contrariam direitos e garantias fundamentais albergados pela vigente Constituição.<sup>341</sup>

Em que pese ter a Corte Suprema revisto o seu entendimento consolidado nas súmulas 70, 323 e 547 à luz do princípio da proporcionalidade, é preciso ter em mente que essa técnica não constitui um mecanismo para justificativa dos meios perante os fins, sobretudo em face do regime tributário positivado em norma geral e na legislação processual específica, onde a Fazenda já dispõe dos meios adequados à liquidação dos débitos que os contribuintes tenham, sendo despicienda a utilização de critérios exógenos de justiça<sup>342</sup>

Além disso, a observância da cláusula geral do devido processo legal é assegurada a todo cidadão sem qualquer ressalva, de maneira que excepcioná-la por lei ordinária é aniquilar, totalmente, essa importante garantia do indivíduo contra o arbítrio estatal<sup>343</sup>, mormente em matéria tributária, donde repousa seu nascedouro histórico e em sede sancionadora, a qual se submete à reserva legal.

---

<sup>340</sup> **Constituição da República Federativa do Brasil.** Promulgada em 05 de outubro de 1988. Publicada no Diário Oficial da União de 05.10.1988. Disponível em: <https://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/509f2321d97cd2d203256b280052245a?OpenDocument&Highlight=1,constitui%C3%A7%C3%A3o&AutoFramed>

<sup>341</sup> MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. efeito suspensivo a recurso extraordinário. requisitos da medida cautelar.** Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/download/1904/539>. p. 311. Acesso em 19 jun 2019

<sup>342</sup> MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. efeito suspensivo a recurso extraordinário. requisitos da medida cautelar.** Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/download/1904/539>. p.p. 316-318. Acesso em 19 jun 2019

<sup>343</sup> MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. efeito suspensivo a recurso extraordinário. requisitos da medida cautelar.** Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/download/1904/539>. p.p. 322-323. Acesso em 19 jun 2019

Frise-se, ainda, que a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy<sup>344</sup> dedica um capítulo apontando possíveis restrições a esses direitos em uma Constituição, em especial ante a presença de certas normas limitadoras à atuação do legislador positivo, por meio das *reservas legais constitucionais*. Estas restrições que se afiguram expressamente nas normas de hierarquia constitucional, oriundas diretamente do texto, são intituladas de *cláusulas restritivas*, somente como tal consideradas aquelas normas de hierarquia constitucional. É o que apresenta a Constituição brasileira em vigor.

A este respeito, Virgílio Afonso da Silva afirma que, em geral, restrições a direitos fundamentais ocorrem por meio de regras, a rigor previstas na legislação infraconstitucional.<sup>345</sup> Conforme explanado no capítulo 4, a lei complementar tributária a que alude o artigo 146, inciso III, alínea 'b' da Constituição vigente enquadra-se no conceito de cláusula restritiva porque a reserva legal em comento versa sobre competência, em que foi expressamente relegado à lei complementar, de âmbito nacional, matérias que versam sobre os elementos da relação jurídica tributária a todos os entes federativos, estando inclusa neste universo a sanção. Trata-se, portanto, de cláusula restritiva oriunda de uma regra constitucional.

Nesta ordem, a lei ordinária não pode extrapolar modalidades sancionadoras não contempladas na norma geral de direito tributário, sob pena de incorrer em grave violação à cláusula geral do devido processo legal, mediante desrespeito à reserva material conferida à lei complementar.

Acrescente-se, ainda, que no âmbito da atividade criativa do direito pelo processo hermenêutico, mesmo em sede constitucional, o intérprete encontra-se vinculado às restrições aos direitos fundamentais, sobretudo à cláusula restritiva doravante mencionada, sob pena de grave afronta ao devido processo legal, sem prejuízo da utilização da técnica de sopesamento dos princípios e interesses presentes na Constituição, no âmbito dos direitos fundamentais, restar empobrecida a soluções fugazes, ao alvedrio das necessidades políticas, econômicas e sociais do momento, ao invés de estabelecer segurança jurídica.

---

<sup>344</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição, 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p.p. 281-289

<sup>345</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2ª Edição, 3ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 141

## 6. SANÇÃO TRIBUTÁRIA E ASPECTOS PENAIS. A TESE.

No universo das sanções tributárias tem-se observado, ao longo da doutrina, que é tratada com naturalidade a influência do direito penal, mormente quanto à concepção de infração tributária em sentido amplo, a qual abraça a figura do delito relegada ao direito penal que disporá sobre a matéria em caráter específico, por se tratarem de ramos jurídicos distintos.

Com efeito, Rubens Gomes de Sousa preleciona que é característica de toda lei a previsão da aplicação de uma penalidade aos que a infringem, por ação ou omissão, diferenciando-se as infrações quanto à espécie, o conteúdo, a natureza do ato praticado, as circunstâncias pessoais do infrator e outras considerações capazes de influenciar a gravidade das infrações. Neste sentido, o crime é considerado a forma mais grave de infração à lei, cujo teor varia no tempo e em cada sociedade<sup>346</sup>.

Nesta ordem de ideias, o jurista acima citado atribuiu dois sentidos à expressão *direito penal*: o primeiro, específico, consistente no ramo do direito público que fixa as condutas reputadas como crimes e as respectivas penas; e o segundo, em sentido amplo, relativo a qualquer ramo do direito que fixa penalidades ao descumprimento de suas normas. É em torno desta segunda acepção que, relativamente às infrações tributárias, a melhor expressão a ser conferida é *direito tributário penal* por abranger as infrações tributárias não criminosas e referentes ao descumprimento da obrigação tributária. Já o *direito penal tributário* somente se refere aos atos de que cuida o direito penal, como, por exemplo, o crime de sonegação fiscal<sup>347</sup>.

Sob o magistério de Bernardo Ribeiro de Moraes, a par da concepção unitária do ordenamento jurídico, que vislumbra o ilícito em linhas gerais como uma violação ao sistema como um todo, a divisão em ramos do direito ocorre para fins de avaliação das específicas consequências jurídicas, seja em função da competência legislativa, seja relativamente aos princípios jurídicos aplicáveis. Dessa forma, o ilícito tributário se apresenta como a conduta contrária ao ordenamento jurídico relativamente às normas de direito tributário que cominam sanções meramente fiscais – diferentemente dos crimes tributários, que devem ser estudados à luz de princípios, institutos e normas do direito penal<sup>348</sup>.

---

<sup>346</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 129

<sup>347</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Ibid.*, p.p. 130-131

<sup>348</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 678

Acompanhando a análise de Rubens Gomes de Sousa, Bernardo Ribeiro de Moraes se valeu da terminologia *direito tributário penal* a designar disciplina ligada ao direito tributário comum e, em segundo plano, a área penal, de maneira que é dentro do tronco do direito tributário que deve ser examinado o ilícito tributário, enquanto que os crimes ligados à matéria tributária estariam sob apreciação do direito penal, a exemplo dos crimes de sonegação e contrabando<sup>349</sup>.

Em obra dedicada às sanções tributárias, Ives Gandra da Silva Martins propôs, para fins de adequada distinção com o direito penal, os conceitos de delito e infração, a razão da sanção no direito tributário (que mais interessa à presente tese) e o exame do direito positivo. Neste sentido, as infrações tributárias são aquelas decorrentes das leis tributárias e os delitos tributários guardam previsão na lei penal. Quanto à finalidade da sanção tributária, consiste em coagir o contribuinte a trazer sua participação para que as necessidades públicas sejam satisfeitas.<sup>350</sup>

Neste sentido, o fim colimado pela sanção tributária é o de criar um mecanismo de pressão maior no recebimento e controle do crédito público, estando os aspectos sancionadores mais relevantes a cargo da tutela penal, que incide sobre fatos sociais mais graves e de maior periculosidade. Na esfera tributária, não raro o contribuinte descumpra seus deveres por não se convencer da legitimidade da pretensão estatal, de sorte que em alguns ordenamentos jurídicos a pena no direito tributário restringe-se ao aspecto pecuniário e, em outros, quando prevê a pena privativa de liberdade por conectar algumas infrações ao direito penal, o recolhimento do tributo afasta a prisão<sup>351</sup>.

Não menos relevante é trazer à baila a contribuição de Hugo de Brito Machado<sup>352</sup>, que distinguiu o ilícito administrativo tributário do ilícito penal tributário. O primeiro, a versar sobre o descumprimento da obrigação tributária, assumindo conteúdo patrimonial quando relacionado ao não pagamento, total ou parcial do tributo, e não patrimonial quando o ilícito provém de descumprimento de obrigação acessória – neste particular, quando convertida em penalidade pecuniária, a lei ou estabelece um valor fixo ou um intervalo mínimo e máximo, intituladas de *multas por infrações formais*.

---

<sup>349</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Ibid.*, p. 679

<sup>350</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 11

<sup>351</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ibid.*, p.p.11-12

<sup>352</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p.p. 510-511

Quanto aos crimes tributários, não é despiciendo anotar que antes de criada a atual lei dos crimes conta a ordem tributária (lei nº 8.137/90<sup>353</sup>), vigorou a lei 4.729/65<sup>354</sup> que versava sobre os crimes de sonegação fiscal, como forma de o legislador intimidar os contribuintes para que cumprissem os seus deveres fiscais. Entretanto, não logrou êxito a aplicabilidade dessa lei no sistema, ora em razão da previsão de penas mais brandas que as do Código Penal, ora em face da possibilidade de conversão em multa quando se tratasse de criminoso primário, conforme artigo 1º, § 1º da citada lei – ou seja, foi criada uma lei especial menos severa que o Código Penal a atuar sobre ilícitos tipificados como crimes praticados no universo tributário<sup>355</sup>.

Com o advento da lei nº 8.137/90, foi suscitada na doutrina discussão em torno da constitucionalidade do artigo 2º, inciso II, em face do artigo 5º, inciso LXVII da Constituição de 1988, o qual veda a prisão por dívida, ressalvados os casos de inadimplemento de pensão alimentícia e depositário fiel. Contudo, o Supremo Tribunal Federal e a doutrina pugnam pela validade do dispositivo da lei de crimes tributários em comento, por se referir, *in casu*, a uma conduta tipificada como crime e não se tratar de prisão civil, a que alude a norma constitucional ora citada. Sob esta interpretação, o artigo 2º, II da lei 8.137/90 é constitucional<sup>356</sup>.

Adotando um critério mais pragmático, por considerar inócuo cientificamente discorrer sobre terminologias em torno da existência de um direito penal tributário ou um direito tributário penal, Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>357</sup> concebe a harmonia entre o direito tributário e o direito penal na medida que a este último encontra-se relegado todo tratamento jurídico-penal presente no Código e na legislação específica incidentes sobre os delitos de fundo fiscal, e ao primeiro o tratamento conferido pela legislação às infrações fiscais não delituosas.

---

<sup>353</sup> BRASIL. **Lei 8.137/90 (LEI ORDINÁRIA) 27/12/1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 28/12/1990. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%208.137-1990?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%208.137-1990?OpenDocument). Acesso em 23 jun 2019.

<sup>354</sup> BRASIL. **Lei 4.729/65 (LEI ORDINÁRIA) 14/07/1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 19/07/65. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%204.729-1965?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%204.729-1965?OpenDocument). Acesso em 23 jun 2019.

<sup>355</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Ibid.*, p. 511-512

<sup>356</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Ibid.*, p. 517-518

<sup>357</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª Edição revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 547

Semelhante entendimento é encontrado nas obras de Leandro Paulsen<sup>358</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>359</sup>, ressaltando este último que entre tais entidades existe uma distinção formal, principiológica e de regime jurídico entre os crimes fiscais e as infrações contidas em leis tributárias não delituosas, sujeitas aos princípios gerais do Direito Administrativo.

No ordenamento brasileiro os crimes tributários encontram-se no Código Penal nos crimes de contrabando e descaminho nos artigos 334 e 334-A e o crime de apropriação indébita previdenciária no artigo 337-A. Além disso, a legislação especial alargou o rol dos fatos típicos configuradores dos crimes contra a ordem tributária, redesenhando, outrossim, a figura da apropriação indébita no artigo 2º, inciso II, definindo como crime o fato de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro<sup>360</sup>.

Por outro lado, o exame de Paulo Roberto Coimbra Silva em torno do tema traz algumas peculiaridades: para o citado autor, conquanto o Direito Tributário Sancionador como um todo esteja influenciado pelos princípios e normas gerais do direito penal, é a vontade legislativa que se afigura como critério válido para a determinação da natureza e do regime jurídico a ser observado quando da manifestação do poder punitivo do Estado, de maneira que as sanções estritamente fiscais, diferentemente das sanções penais, são derivadas do *ius tributandi* do Estado e não do *ius puniendi*.

No direito comparado, destaca-se o pensamento de Hector B. Villegas ao sustentar que os preceitos do Código Penal são aplicáveis ao direito tributário sempre e quando exista congruência com a essência da contravenção fiscal. Ao distinguir crimes de contravenções, o jurista argentino concebe o delito como a infração que ataca a segurança dos direitos naturais e sociais dos indivíduos, objeto de estudo do direito penal comum. A contravenção, por sua vez, é a ausência de colaboração em cujo campo os direitos do indivíduo estão em jogo de maneira imediata, cujo objeto está representado por uma ação estatal em todo o campo da administração pública<sup>361</sup>.

Em outras palavras, delito será tudo aquilo que venha a ferir direta e imediatamente um direito alheio enquanto a contravenção ocorre ao se perturbar a realização do interesse público mediante omissão, a exemplo da infração tributária, pois com a falta de pagamento da exação

---

<sup>358</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6 ed. rev atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 372

<sup>359</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 297-298

<sup>360</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibid.*, p. 298

<sup>361</sup> VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo único. 7ª Edição, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001, p. 376-377

se está obstruindo a função financeira estatal, imprescindível à realização dos direitos individuais e sociais. Assim, as infrações tributárias, enquanto obstruções ilícitas à formação das rendas públicas, possuem caráter contravençional. Além disso, em face das alterações legislativas que inseriram certas condutas ilícitas fiscais no plano do delito, tem-se a expressão direito penal tributário em sentido amplo para abranger os delitos fiscais e as contravenções fiscais<sup>362</sup>.

Na edição mais recente da obra *Curso de finanzas y derecho financiero y tributário*<sup>363</sup>, Hector B. Villegas mantém a distinção conceitual entre crimes e contravenções e sua repercussão na seara tributária, ressaltando que, a despeito da aplicabilidade das normas de direito penal comum ao tratamento penal conferido a certas infrações tributárias, quando não houver previsão em lei específica, dado que haverá o deslocamento das normas de direito penal comum ao direito tributário sem necessidade de derrogação expressa do Código Penal.

Reportando-se ao direito português, José Casalta Nabais faz referência ao direito penal fiscal, desdobrado em direito penal fiscal (em sentido estrito, relativamente às infrações fiscais qualificadas como crimes tributários) e em um direito contra-ordenacional fiscal, de natureza administrativa<sup>364</sup>. A tanto se justifica em face de uma legislação específica e codificada em Portugal – o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)<sup>365</sup>, onde há detalhamento das espécies de infrações, abrangendo os crimes e as contra-ordenações, disposições relativas a, por exemplo, responsabilidade dos agentes individual e coletiva, critérios de fixação da pena em cada espécie infracional, perdimento de bens e restrições a direitos.

É importante ressaltar que o ordenamento jurídico português apresenta suas matérias tributárias devidamente sistematizadas e codificadas, a exemplo do Regime Geral das Infrações Tributárias mencionado acima, estando menos propenso a antinomias e a violação a princípios jurídicos tendentes a suscitar inconstitucionalidades – diferentemente do que ocorre no ordenamento brasileiro, mormente quanto às sanções tributárias em que as antinomias são verificadas pelo confronto dos aspectos da relação jurídica subjacente, da principiologia

---

<sup>362</sup> VILLEGAS, Hector B. *Ibid.*, p. 379

<sup>363</sup> VILLEGAS, Hector B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributário*. 10ª Ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea, 2016, p.p. 406-408

<sup>364</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p.450

<sup>365</sup> PORTUGAL. Lei n° 15/2001. **Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infrações tributária**. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/rgit/1-15-01.html#lei>. Acesso em 23 jun 2019

tratada na Constituição e no Código Tributário Nacional face às produções legislativas extravagantes, em caráter esparso e assistemático.

No contexto do tratamento penal conferido à ordem tributária, ressalte-se que a doutrina especializada filiava-se à noção patrimonialista do bem jurídico tutelado, segundo a qual os crimes tributários possuem a finalidade de defesa dos interesses do Estado ligados à arrecadação dos tributos, a obtenção de receitas e o resguardo patrimonial em si, independentemente da destinação, quando não, em uma visão mais recente, de tutela dos valores e princípios gerais que regem o sistema tributário de uma nação, inserida numa visão de justiça fiscal cuja noção remonta a interesses transindividuais relacionados com a atuação econômica e social do Estado<sup>366</sup>.

Por outro lado, sob a visão funcionalista a tutela penal da ordem tributária se faz presente e necessária em um Estado de Direito que tem, na figura do tributo, um importante instrumento de intervenção na realidade econômica dirigido à subsistência das suas atividades e, assim, configurando interesse público primário e não propriamente a arrecadação, cujo interesse público é secundário. Desta forma, o bem jurídico protegido pela norma penal é a tributação, sua finalidade e significado, onde o cumprimento dos seus deveres é valorado como fundamental.<sup>367</sup>

Entre os penalistas que se debruçaram a tecer comentários sobre os crimes contra a ordem tributária merece destaque o trabalho de Maria Auxiliadora Minahim em torno do tema, por relacioná-lo à compreensão do bem jurídico penal cuja centralidade teórica não apenas representa o controle do arbítrio estatal na criação de figuras típicas, a exemplo dos crimes de mera desobediência em regimes políticos autoritários ou a criação de tipos penais com base em caracteres subjetivos, mas legitima a razão de ser do direito penal, qual seja a de proteger bens e valores considerados essenciais à sociedade.<sup>368</sup>

Com efeito, a noção de bem jurídico penal encontra-se presente no amparo aos valores fundamentais da vida em comunidade, a exemplo da existência do Estado, a vida, a saúde, o respeito pela vida alheia, a liberdade e a propriedade. Tais valorações são extraídas da

---

<sup>366</sup> SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. **Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária**. In Revista Brasileira de Ciências Criminais, 2015, RBCCRM VOL. 117 (NOVEMBRO-DEZEMBRO 2015) PARTE ESPECIAL. Disponível em: [https://www.ibccrim.org.br/rbccrim/126-/?ano\\_filtro=2015](https://www.ibccrim.org.br/rbccrim/126-/?ano_filtro=2015) . Acesso em 24 jun 2019

<sup>367</sup> SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Ibid.

<sup>368</sup> MINAHIM, Maria Auxiliadora. **Bem jurídico nos crimes tributários**. In SOUZA, Arivaldo de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenadores). Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 2014, p.843

experiência social, em função do resultado das ações humanas ou por atos em si mesmo valorosos. Ao tutelar estes bens jurídicos através do direito penal, o Estado pune as ações que tendem a lesioná-los, evitando ou tratando de evitar o desvalor do resultado com a punição do desvalor do ato, assegurando a vigência dos valores ético-sociais positivados no sistema.<sup>369</sup>

O desafio com que se depara o direito penal, pois, é o de construir uma noção cada vez mais concreta e legítima de bem jurídico penal, por servir de base à criação dos tipos. Nas lições de Jimenez Asúa<sup>370</sup>, perpassa a noção de delito como a de ente jurídico, historicamente valorado, em momento prévio à criação legislativa do tipo.

Em Claus Roxin, o conceito de bem jurídico penal encontra-se na noção material de delito, cujo substrato são os critérios político-criminais em torno do que é ou não punível, tendo por base a finalidade do direito penal que é a proteção subsidiária de bens jurídicos e o respeito aos valores e preceitos constitucionais – assim, o jurista germânico define o bem jurídico como *as circunstâncias dadas ou as finalidades úteis ao indivíduo e seu livre desenvolvimento no marco de um sistema social global, estruturado sobre a base dessa concepção dos fins ou para o funcionamento do próprio sistema*<sup>371</sup>.

Oportuno também trazer as reflexões de Santiago Mir Puig, que chama atenção sobre a conveniência de distinguir claramente o conceito de bem jurídico-penal à luz da dogmática (visto que sua historicidade é vasta, prévia à elaboração da lei penal) de uma conceituação mais profunda, sob o prisma de um Estado social e democrático de Direito, a demandar uma política criminal capaz de discernir valores puramente morais dos bens jurídicos passíveis de tutela penal, e que facilite a delimitação dos âmbitos próprios da moral e do direito, situando os bens merecedores de tutela jurídica no terreno do social, como condições necessárias ao seu funcionamento enquanto sistema, fornecedor de possibilidades concretas aos indivíduos<sup>372</sup>.

Não é despiciendo anotar o magistério de Juarez Cirino dos Santos, ao expor que o bem jurídico é critério de criminalização por configurar a base de um Direito Penal mínimo, como uma resposta legítima para certos problemas sociais; por outro lado, isto não implica incluir

---

<sup>369</sup> WELZEL, Hans. **Derecho Penal parte general**. Traducción de Carlos Fontán Balestra. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956, p.p. 1-2

<sup>370</sup> ASÚA, Luis Jimenez de. **Principios de derecho penal la ley y el delito**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, Editorial Sudamericana, 1958, p.p. 201-202

<sup>371</sup> ROXIN, Claus. **Derecho Penal Parte General. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito**. Traducción y notas Diego – Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. Madrid: Editorial Civitas, 1997, p.p.51-52

<sup>372</sup> PUIG, Santiago Mir. **El derecho penal en el estado social y democrático de derecho**. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1994, p.p. 159-162

todos os bens jurídicos como objeto de proteção penal, uma vez que a Constituição da República apresenta-se a fonte primaz e exclusiva de sua seleção, estando a repelir uma criminalização de condutas baseada na vontade do poder ou de expectativas normativas, a esvaziar o caráter fragmentário e subsidiário da tutela penal<sup>373</sup>.

Destarte, ao proceder à comparação entre o conceito de bem jurídico-penal, em sede doutrinária, a lei de crimes tributários com o fenômeno tributário, é possível detectar incongruências a começar por esta noção primária, da qual depende a confecção do tipo penal, uma vez que a teoria da imposição tributária contempla a tensão política e sociológica em torno da atividade tributante, na medida que os cidadãos, em face do Direito positivo questionam, com as suas ações e, eventualmente, em sede discursiva, a legitimidade da tributação em torno do problema da tributação justa.

Na doutrina nacional, o maior expoente dessas reflexões é Ives Gandra da Silva Martins, que formulou sua teoria da imposição tributária a partir da reflexão tridimensional do direito, trazendo à baila aspectos políticos e sociológicos, presentes no cotidiano, a fazerem parte da consciência social em torno do dever de pagar tributos, motivo pelo qual os juristas remetem à filosofia a formulação de uma teoria sobre a justiça na tributação, com o que se desvencilham da necessidade de explicar por que a carga tributária é sempre contestada em todos os espaços geográficos e períodos históricos, explicação que entendem ser mais pertinente aos filósofos do direito e da política<sup>374</sup>.

Acrescente-se, ainda, a crescente necessidade de arrecadação e mecanismos mais ostensivos de cobrança por parte do Estado, que por meio dos seus agentes não deixa de exaltar o tributo e criar legislação cada vez mais apenadora para assegurar o cumprimento das obrigações fiscais impostas, sem grande contestação – a exemplo da criminalização da inadimplência fiscal, bastante questionável em face dos princípios jurídicos penais e o próprio direito tributário positivo, que dentre os tributaristas foi mais profundamente analisada essa questão por Edvaldo Brito, em tópico específico neste capítulo.

No que tange à incidência dos princípios jurídico-penais na lei de crimes tributários, as críticas são variadas e profícuas. Neste particular, Maria Auxiliadora Minahim aponta

---

<sup>373</sup> SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal – parte geral**. 5ª Ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012, p.p. 14-16

<sup>374</sup> MARTINS, Ives Gandra. **O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais**. In FILHO, Ives Gandra da Silva Martins; CASTILHO, Ricardo (Organizadores). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.p. 2-5

decisões dos tribunais relativamente ao princípio da insignificância/lesividade, que exige a efetiva lesão ao bem jurídico tutelado como justa causa ao ajuizamento da ação penal, bem como o da subsidiariedade, a desestimular com eficácia o comportamento tipificado; contudo, este não é o resultado observado no âmbito da Fazenda Pública, sem contar a imprecisão técnica em torno da própria identificação do bem jurídico tutelado pela lei 8.137/90, a comprometer a segurança e coerência tão caras à atuação penal.<sup>375</sup>

Outro aspecto digno de nota repousa no fenômeno intitulado por alguns de *administrativização do direito penal*, no qual o Estado, desatento aos princípios jurídico-penais, criminaliza condutas visando atender a expectativas sociais em torno da eficiência normativa que não está sendo atendida pela utilização das ferramentas jurídicas criadas pelo ordenamento jurídico. É o que ocorre com a intervenção penal no campo tributário, que se utiliza do aparato repressivo mais grave como forma de compelir o inadimplente fiscal a pagar seus débitos<sup>376</sup>.

Não é despidendo anotar que a consecução dos fins arrecadatórios do Estado através da lei penal foi corroborada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 81.611, que atribuiu à pena criminal-tributária como *mera técnica auxiliar de arrecadação*, notadamente em função de o legislador ter permitido a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, constituído e apurado pela Fazenda<sup>377</sup>, sem prejuízo do quanto enunciado na Súmula Vinculante n° 24<sup>378</sup>, que exige o lançamento definitivo do tributo para se tipificar crime contra a ordem tributária, o que, de certo modo, corrobora a finalidade arrecadatória a ser alcançada com a tutela penal.

De acordo com essa visão, teria o legislador pretendido que a função da criminalização da sonegação fiscal fosse precipuamente a de encorajar o devedor a quitar o débito, o que

<sup>375</sup> MINAHIM, Maria Auxiliadora. *Ibid.*, p. 848-849

<sup>376</sup> SCANDELLARI, Gustavo Britta. **Instâncias administrativa e penal: a independência na teoria e na prática dos crimes tributários**. In GUARAGNI, Fábio André; BACH, Marion. (Coordenadores); SOBRINHO, Fernando Martins Maria. *Direito penal econômico [versão eletrônica pdf]: administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos*. Londrina: Thoth, 2017, p. 153

<sup>377</sup> SCANDELLARI, Gustavo Britta. **Instâncias administrativa e penal: a independência na teoria e na prática dos crimes tributários**. In GUARAGNI, Fábio André; BACH, Marion. (Coordenadores); SOBRINHO, Fernando Martins Maria. *Direito penal econômico [versão eletrônica pdf]: administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos*. Londrina: Thoth, 2017, p.154

<sup>378</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n° 24**. Aprovada na sessão plenária de 02/12/2009. Publicada no DJe n° 232, de 11/12/2009, p.1 e no Diário Oficial da União de 11/12/2009, p.1. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28SUMULA+VINCULANTE+24%29%29+E+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulasVinculantes&url=http://tinyurl.com/y33pthaz>. Acesso em 24 jun 2019

assistiria o Estado na sua tarefa burocrática de arrecadação, extravasando os limites do Direito Penal e negando sua finalidade que é de intervir, como *ultima ratio*, nos conflitos sociais visando assegurar bens jurídicos essenciais. Passou o Estado também a revestir o aparato das sanções penais a setores outros da vida social dando ênfase no que a doutrina intitula de *hiper-criminalização* das condutas e ao fenômeno do *direito penal administrativo*.<sup>379</sup>

A este respeito, são pertinentes as observações de Juliana Pinheiro Damasceno e Santos<sup>380</sup> ao recordar que quando o Direito Penal tipifica uma conduta, ela já é ou foi tratada em outro ramo. Por não criar a ilicitude (apenas excepcionalmente) e atuar subsidiariamente a outros ramos do direito é que a intervenção penal é convocada, quando outra instância de proteção jurídica se apresentou insuficiente ou impotente para amparar o bem jurídico em questão, protegendo-o de forma mais enfática, mais incisiva, os interesses da coletividade.

Entretanto, com a inserção do Direito Penal em áreas como a ordem econômico-financeira e a tributária, observa-se o manejo indiscriminado da tutela penal e distanciado da sua finalidade última, tornando-se um elemento simbólico e inócuo de controle social, expondo-o ao risco da perda da legitimidade e credibilidade, que, ao invés de afirmar valores, contrariamente gera um efeito corrosivo em torno do seu caráter essencial, conferindo uma aparência de funcionalidade ao sistema jurídico<sup>381</sup>

A tanto se verifica pelo tratamento conferido no artigo 2º, II, da lei 8137/90 ao inadimplemento da obrigação tributária, caracterizando-o como fato típico penal; e, ao mesmo tempo, a previsão de extinção da punibilidade se, antes de ofertada a denúncia, for realizado o pagamento do débito.

Ora, todo o discurso doutrinário em torno da função garantidora dos bens jurídicos essenciais, da subsidiariedade e intervenção mínima que permeia o Direito Penal quedam esvaziados ante a finalidade legislativa de ser utilizado como instrumento para maximizar a

---

<sup>379</sup> SCANDELLARI, Gustavo Britta. **Instâncias administrativa e penal: a independência na teoria e na prática dos crimes tributários**. In GUARAGNI, Fábio André; BACH, Marion. (Coordenadores); SOBRINHO, Fernando Martins Maria. Direito penal econômico [versão eletrônica pdf]: administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos. Londrina: Thoth, 2017, p.p 155-157

<sup>380</sup> SANTOS, Juliana Pinheiro Damasceno e. **A irrelevância conceitual do interesse difuso ou do “bem jurídico supraindividual” para o direito penal brasileiro**. In SCARPA, Antônio Osvaldo; EL HIRECHE, Gamil Föppel. Temas de direito penal e processual penal: estudos em homenagem ao juiz Tourinho Neto. Salvador: Editora Jus Podivm, 2013, p. 598

<sup>381</sup> SANTOS, Juliana Pinheiro Damasceno e. **Criminalização meramente simbólica nos domínios da criminalidade econômico-financeira?** In PRADO, Alessandra Rapacci Mascarenhas; MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque; COELHO, Yuri Carneiro. Novas perspectivas das ciências criminais: escritos em homenagem à Professora Maria Auxiliadora Minahim. Salvador: Editora Jus Podivm, 2018, p.p. 159; 165

arrecadação tributária, tendo em vista que o sistema jurídico dispõe do aparato material e processual especificamente voltados a essa atividade.

Em face do exposto, a saber, do panorama doutrinário em sede tributária e penal em torno da criminalização do ilícito fiscal, segue a análise de Edvaldo Brito em torno da matéria, cujo destaque é merecido por, dentre os tributaristas, ter sido o jurista que procedeu ao exame sistemático e global do assunto, tangenciando não apenas estes ramos jurídicos, mas também analisou a constitucionalidade de alguns dispositivos da lei de crimes tributários, formulando um pensamento original e mais coerente com as regras e princípios do ordenamento jurídico brasileiro.

#### 6.1. EXCLUSÃO DA ATUAÇÃO PENAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. A POSIÇÃO DE EDVALDO BRITO

Tendo adotado um caminho teórico diverso que o da maioria da doutrina, a qual versa sobre a relação entre o direito penal e o direito tributário limitando-se a discorrer sobre a adequação terminológica Direito Tributário *Penal* ou Direito *Penal* Tributário sem, contudo, enfrentarem aspectos jurídicos controversos decorrentes dessa intersecção, Edvaldo Brito responde a essa indagação de modo mais completo e decisivo, afirmando que não há *nem um, nem outro*, calcado no exame da relação jurídica tributária, nos efeitos da inadimplência do sujeito passivo, partindo do lançamento tributário e interpretando o tema em conjunto com os princípios de Direito Penal.<sup>382</sup>

Com efeito, no âmbito da relação jurídico-tributária o sujeito ativo detém uma importante prerrogativa que é a de liquidar a obrigação por meio do procedimento regulado nos artigos 142 a 150 do Código Tributário Nacional, intitulado *lançamento tributário*. Trata-se de *direito potestativo* da parte credora, que apura o montante do tributo devido unilateralmente, cabendo ao administrado tão somente impugnar seu resultado, recordando que, se não exercido pelo Estado no prazo que a lei o confere para fazê-lo, opera-se a decadência<sup>383</sup>.

No direito tributário o procedimento administrativo do lançamento é o único mecanismo capaz de interligar a obrigação tributária e o crédito, individualizando e materializando essa relação jurídica, uma vez que, em abstrato, obrigação e crédito são tratados pelo CTN como

---

<sup>382</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016, p. 145

<sup>383</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p.p.146-147

entes distintos, caracterizando etapas do processo obrigacional tributário rumo à concretização ou plano da exigibilidade.

Neste particular, para José Souto Maior Borges o crédito tributário, que se afigura em “direito de crédito” do Fisco não é senão um reflexo da obrigação tributária, que lhe permite constituir, ou seja, exigir do sujeito passivo o pagamento do tributo devido – este direito-reflexo de crédito tributário identifica-se com a obrigação do sujeito passivo sob a perspectiva do Fisco, em face do qual há de ser cumprida<sup>384</sup>

Por esta razão é que, sendo atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória a que alude o artigo 142 parágrafo único, do Código Tributário Nacional, Hugo de Brito Machado pontifica que, ao tomar conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal ou do descumprimento da obrigação acessória, convertida em principal através da imposição de uma multa tem a autoridade fazendária o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento, fazendo valer o direito potestativo do Estado ao tributo com a criação/constituição do crédito tributário<sup>385</sup>.

Assim, em que pese a discussão doutrinária em torno da natureza jurídica do lançamento tributário, se constitutiva ou declaratória, o presente trabalho inclina-se à corrente constitutiva, acompanhando a dicção do Código Tributário Nacional sob a interpretação de Hugo de Brito Machado, Alberto Xavier e Edvaldo Brito.

Nas lições de Hugo de Brito Machado<sup>386</sup>, por ter o Código Tributário Nacional separado a obrigação do crédito, ainda que façam parte da mesma relação jurídica, o lançamento é precisamente o procedimento que determina e faz surgir esse crédito, visto que anteriormente só havia a obrigação – de maneira que o lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente.

Alberto Xavier, por sua vez, traz uma análise mais aprofundada, na qual apresenta três subdivisões doutrinárias no âmbito da vertente que sustenta a natureza constitutiva do lançamento tributário, cada uma se predispondo a explicar o momento que o antecede. A primeira delas informa que as situações jurídicas subjetivas prévias ao lançamento são de natureza instrumental, respeitando apenas à atividade administrativa do Fisco com os particulares através de um procedimento administrativo – corresponde, de certa maneira, à

---

<sup>384</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2ª Edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p.p. 47-52

<sup>385</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 183

<sup>386</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Ibid.*, p. 183

concepção obrigacional como um processo e, dentre seus adeptos, encontra-se Hans Nawiasky<sup>387</sup>.

Quanto à segunda orientação na linha constitutiva do lançamento tributário, tem-se que a posição da Administração e dos particulares ostentam natureza jurídica substancial, afigurando-se direito potestativo do Estado. Por fim, a terceira teoria faz a distinção entre a obrigação em abstrato (obrigação tributária) e a obrigação em concreto (crédito tributário, a real obrigação). De toda sorte, o entendimento da natureza constitutiva da eficácia do lançamento tributário apresenta dois fundamentos: um, de índole substancial, ligados à paralisação temporária dos direitos emergentes da obrigação tributária e outro, de cunho processual, concernentes à estrutura do processo tributário na própria situação de direito material.<sup>388</sup>

O que se pretende demonstrar com a exposição de aspectos da teoria do lançamento tributário, relacionados ao *iter* obrigacional, cujo objetivo é alcançar a exigibilidade por esse importante procedimento administrativo na forma do artigo 142 do CTN é apresentar a complexidade em torno da apuração do débito tributário e da fiel observância ao procedimento, estabelecido em lei e presidido pelo Fisco, haja vista que a constituição do crédito tributário pelo lançamento tem o escopo de conferir liquidez, materialidade e certeza do *quantum debeatur* ao credor estatal.

Concluído o lançamento, estando o crédito tributário agora exigível, cabe ao devedor adimplir ou inadimplir a obrigação. E, quanto a este último, pode fazê-lo também por ações tipificadas como delitos, caso viole bens jurídico-penais. Neste jaez, Edvaldo Brito discerniu a simples inadimplência fiscal e a conduta delituosa de que decorre o não pagamento da exação, já previstas na lei penal<sup>389</sup>.

Em consonância com o direito penal contemporâneo, para além da concepção formal de crime, Edvaldo Brito reporta-se ao problema da legitimidade da lei penal relacionado à criminalização de condutas que reportem a bens jurídicos penais, a valores sociais gerais, relevantes e indispensáveis a toda a coletividade como já mencionado alhures, sob pena de afigurar-se um instrumento seletivo de opressão sobre os segmentos menos favorecidos – ou

---

<sup>387</sup> XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p.p.298-299

<sup>388</sup> XAVIER, Alberto. *Ibid.*, p.p. 300; 306-307

<sup>389</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p.149

ainda um instrumento meramente simbólico de justiça fiscal sobre devedores tributários contumazes que, não raro, pertencem a uma dada elite econômica.<sup>390</sup>

Neste sentido é que o jurista questiona a criminalização indiscriminada no direito tributário, que guarda uma essência obrigacional, de modo a negar vigências às expressões direito tributário penal ou direito penal tributário. O que existe, de fato, é a *inadimplência* enquanto fato jurídico, que deve ser tratada adequadamente pelo legislador em cada ramo especializado – no caso, o tributário, a partir dos mecanismos de cobrança já estipulados na norma geral (o CTN), sem prejuízo do tratamento jurídico-penal mas tão somente sobre os fatos que estão descritos pelo legislador como delito, à luz deste regime jurídico específico<sup>391</sup>.

Assim, a ilicitude penal reporta-se à ilícita conduta humana que viola bens jurídicos *da ordem pública em geral*, não sendo criminalizáveis condutas que atinjam *bens jurídicos da ordem pública administrativa – a tributação, por exemplo – ou da ordem privada*, sendo vedada a criação de sanções penais aleatórias e desconexas aos princípios e diretrizes deste ramo específico, ao fundamento da presença de uma infração tributária.<sup>392</sup>

Desta feita, a relação havida entre o processo obrigacional tributário no qual o crédito é materializado com o lançamento, e a finalidade jurídico-penal residente na tutela dos bens relevantes ao interesse geral por Edvaldo Brito de plano apresentam obstáculos à criminalização no Direito Tributário, reforçado a partir de uma análise mais detalhada, mormente em torno de aspectos como a sujeição passiva e a correlata responsabilidade nessas duas esferas e a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

No tocante à responsabilidade tributária, é imperioso trazer à baila o tratamento conferido pelo Código à sujeição passiva nos artigos 121 a 123, relativo às disposições gerais, nos artigos 124 e 125 referentes às hipóteses de solidariedade e o Capítulo V, compreendendo os artigos 128 a 138, que versa sobre a responsabilidade tributária.

Com efeito, em linhas gerais a sujeição passiva em uma relação jurídica obrigacional decorre da lei, e baseia-se, a rigor, na relação direta ou indireta que tenha a pessoa com o fato jurídico subjacente. No Direito Tributário, o artigo 121 intitula de contribuinte (ou sujeito ativo da obrigação principal) a pessoa que guarde uma relação direta com o fato gerador e responsável aquele que, por determinação legal, recebe a sujeição passiva sem ostentar a condição fática de contribuinte da exação. Quanto ao sujeito passivo da obrigação acessória,

---

<sup>390</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p. 150

<sup>391</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p.151

<sup>392</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p.151

tem-se a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto, nos termos do artigo 122 do referido diploma legal.

Assim sendo, chama atenção os comentários de Rubens Gomes de Souza<sup>393</sup> em que o tributo deve ser cobrado de alguém à luz de critérios territoriais, políticos e econômicos, ressaltando este último no sentido de que recai a obrigação tributária sobre aquele que guarde uma relação econômica com o ato, fato ou negócio que deu origem à tributação, chamada de *sujeição passiva direta*. Contudo, há casos, previstos em lei, em que o Estado cria a sujeição passiva indireta, na forma de duas grandes modalidades: transferência e substituição, desmembrando-se a primeira em *solidariedade, sucessão e responsabilidade*.

A rigor, é gerada a responsabilidade obrigacional ante o descumprimento do dever, hipótese em que o credor tem ação própria para desencadear a aplicação da sanção, de maneira que todas as hipóteses contempladas pelo CTN de sujeição passiva envolvendo contribuintes e responsáveis, nas suas variadas formas legalmente prescritas, revelam formas de garantir patrimonialmente o cumprimento do dever jurídico de pagar tributos<sup>394</sup>, delimitado na hipótese de incidência e principal objetivo da relação jurídico tributária.

Observe-se que a sujeição passiva tributária reforça a concepção do vínculo obrigacional como uma totalidade, um complexo de direitos, deveres e sujeições cuja estrutura interna traz um conjunto inseparável de elementos que coexiste, material e globalmente, no vínculo que liga credor e devedor<sup>395</sup>, mesmo diante da complexidade da sujeição passiva nessa esfera jurídica, a qual evidencia o empenho e preocupação do sujeito ativo de obter e garantir a satisfação do crédito tributário que lhe é devido.

Neste particular, Marçal Justen Filho<sup>396</sup> esclarece que o próprio conceito desta expressão indica uma situação de submissão, direta ou indiretamente vinculada à figura do tributo, submetida ao regime jurídico tributário, cuja unidade repousa em três aspectos: a destinação e adequação ao suprimento de recursos financeiros ao Estado, a relevância econômica (patrimonialidade) das situações eleitas como pressuposto normativo para o dever de pagar ao Estado, e a estrita legalidade ou tipicidade que reveste as normas tributárias.

---

<sup>393</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p.p. 91-92

<sup>394</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Mizabel Abreu Machado Derzi – 14 ed., rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1112

<sup>395</sup> COSTA, Judith Martins. *Ibid.*, p.p. 151-152

<sup>396</sup> FILHO, Marçal Justen. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p.345

Um outro exemplo ilustrativo do processo obrigacional tributário e sua complexidade em torno do objetivo de arrecadação por parte do Estado é a figura dos *agentes de retenção* ou fenômeno da *substituição tributária*: aqueles que por força de lei intervêm em atos ou operações nos quais podem efetuar a retenção do tributo correspondente do sujeito passivo da obrigação tributária<sup>397</sup>, a exemplo do que ocorre no Brasil com o Imposto sobre a Renda (IR) e o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN) cuja responsabilidade tributária, a par da discussão doutrinária, traz a tese da subsidiariedade ao contribuinte, desde que não tenha havido a repercussão do ônus tributário e exista norma legal expressa, autorizando tal responsabilidade, mercê do artigo 128 do CTN.<sup>398</sup>

Por fim, mencione-se a *regra geral da responsabilidade objetiva* no direito tributário, prevista no artigo 136 do Código Tributário Nacional, contempladas as ressalvas da responsabilidade subjetiva no artigo seguinte (138). A rigor, não se perquire dolo ou culpa quando do inadimplemento da obrigação tributária; dado seu caráter patrimonial e pecuniário, somado à teoria do crédito e lançamento, tem-se que a conduta esperada do Fisco é a da apuração do tributo devido juntamente com a cominação da multa, compondo um débito uno, exigível e, se for o caso, exequível através do processo de execução fiscal.

Todas essas considerações em torno da sujeição passiva tributária, se comparadas ao arcabouço do regime jurídico penal trazem profundos questionamentos em torno da criminalização de condutas nessa seara. Ao trazer à baila os princípios jurídicos penais, de questionável aplicação na esfera fiscal, destaca-se a análise de Edvaldo Brito quanto ao *princípio do direito penal da culpa*, relacionado à regra da responsabilidade penal subjetiva, diametralmente oposta ao que se apresenta na inadimplência fiscal, em caráter geral, respeitadas as exceções do artigo 137 do CTN.

Posicionando-se contrariamente aos que sustentam a tese da inaplicabilidade do princípio acima quando o fato criminal é, também, um fato tributável, mormente ante a presença da pessoa jurídica como sujeito ativo de delito, Edvaldo Brito preleciona que o direito penal da culpa conduz ao exame da capacidade penal, conceito relacionado à imputabilidade na medida que buscam extrair do agente a consciência da antijuridicidade do

---

<sup>397</sup> VILEGAS, Hector. **Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976, p.20

<sup>398</sup> CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição tributária: estrutura e função** / Ricardo Siqueira de Carvalho; orientador: José Roberto Vieira. – Curitiba, 2017. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-graduação em Direito. Curitiba, 2017, p.178

ato praticado, necessário à individualização da pena; tal qualidade inexistente nas pessoas jurídicas por ter a sua vontade expressa nas pessoas dos seus dirigentes.<sup>399</sup>

A tanto se verifica em razão do disposto no artigo 11 da lei 8.137/90, o qual adaptou de forma assistemática a regra geral do artigo 29 do Código Penal<sup>400</sup> ao dispor que quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade

No que concerne, ainda, à responsabilidade penal da pessoa jurídica no ordenamento brasileiro, frise-se que na Constituição da República há previsão expressa somente no artigo 225, § 3º, relativo aos crimes ambientais, tendo o Supremo Tribunal Federal se pronunciado favoravelmente em um caso de ajuizamento de ação penal em face de pessoa jurídica, ainda que inexistente ação contra a pessoa física com relação ao crime, tendo o caso sido objeto de acurada análise por Rômulo de Andrade Moreira<sup>401</sup>.

O jurista acima citado observou que a Constituição Federal utilizou dois vocábulos diferentes na redação do artigo 225, § 3º: conduta e atividade, estando o primeiro dirigido à pessoa física e o segundo podendo ser atribuído a uma pessoa jurídica, com atribuição de sanções penais e sanções administrativas, respectivamente – sendo possível concluir que o legislador constituinte não autorizou atribuir-se sanção penal a pessoas jurídicas, mas apenas sanções administrativas por suas atividades, tendo feito menção a entendimento semelhante por Ives Gandra da Silva Martins, segundo o qual as pessoas jurídicas serão punidas pecuniariamente, e seus diretores, se tipificada a infração, penalmente<sup>402</sup>.

Assim sendo, voltando à análise de Edvaldo Brito em torno da criminalização do direito tributário, em face da lei extravagante criada para este fim concluiu-se que *aos fatos tipificados como crime em geral aplica-se a teoria geral do direito penal mesmo que as circunstâncias sejam tributárias*, porque tais condutas, uma vez tipificadas no Código Penal, quando forem tributárias, não precisarão ser qualificadas para excepcionar a inclusão desses fatos na teoria geral do direito penal, porque juridicamente desnecessário.

<sup>399</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p.p.154-155

<sup>400</sup> BRASIL. **DEL 2.848/1940 (DECRETO-LEI) 07/12/1940**. Código Penal. Publicado no D. O. de 31/12/1940, p. 2391. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viv\\_Identificacao/DEL%202.848-1940?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viv_Identificacao/DEL%202.848-1940?OpenDocument). Acesso em 27 jun 2019

<sup>401</sup> MOREIRA, Rômulo de Andrade. **O Supremo Tribunal Federal e a responsabilidade penal da pessoa jurídica – perdemos a batalha, não a guerra!** Artigo disponível em: <http://www.ibadpp.com.br/wp-content/uploads/2013/08/O-STF-e-a-Responsabilidade-Penal-da-Pessoa-Juridica.pdf>. Acesso em 27 jun 2019

<sup>402</sup> MOREIRA, Rômulo de Andrade. **O Supremo Tribunal Federal e a responsabilidade penal da pessoa jurídica – perdemos a batalha, não a guerra!** Artigo disponível em: <http://www.ibadpp.com.br/wp-content/uploads/2013/08/O-STF-e-a-Responsabilidade-Penal-da-Pessoa-Juridica.pdf>. Acesso em 27 jun 2019

Por fim, e relacionado ao objeto da presente tese, impende salientar que Edvaldo Brito, além de ter apresentado o tratamento jurídico da inadimplência fiscal e a incompatibilidade com o regime jurídico penal, tendo em vista que a obrigação tributária é patrimonial e todas as ferramentas de que dispõe o ordenamento jurídico para fazer valer o crédito correspondente ao Estado credor são obrigacionais, de cunho patrimonial, perpassando inclusive o próprio conceito de tributo nos termos do artigo 3º do CTN, o jurista, por derradeiro, analisou a constitucionalidade da criminalização do direito tributário.

Para os fins a que se propõe a presente tese, e guardando relação direta com a matéria tratada no capítulo 4, convém mencionar o entendimento de Edvaldo Brito em torno da lei complementar tributária a que alude o artigo 146, inciso III, alínea 'b' da Constituição da República. Com efeito, para o mencionado jurista é princípio constitucional que somente lei complementar pode tratar de matéria vinculada à obrigação tributária.

Recordando que a ilicitude fiscal corresponde à natureza jurídica do tributo, que é a de uma prestação, logo todas as leis que apenaram o inadimplemento da prestação pecuniária compulsória (tributo), seja qual tenha sido a forma, são inconstitucionais, uma vez que a disposição constitucional supra invocada determina que *toda essa matéria seja veiculada pelas normas gerais, mediante lei complementar*.

Tal assertiva é confirmada pelo próprio Código Tributário Nacional, que cuida da matéria para disciplinar, por exemplo, as hipóteses de responsabilidade pessoal no artigo 137, excepcionando a regra geral da reponsabilidade objetiva do sujeito passivo e, com isso, abrindo espaço ao direito penal da culpa. Por outro lado, os limites penais também estão contemplados pela Constituição ao longo do seu art. 5º, que inclui o direito penal da culpa – só que, neste caso, o regime infraconstitucional da ilicitude tributária precisa estar de acordo com sua *fonte de validade*, no caso o Código Tributário Nacional, padecendo do vício de inconstitucionalidade qualquer lei ordinária (no caso, a 8.137/90) que venha alterar a responsabilidade tributária sem observar as normas gerais de direito tributário.

## 6.2. A TESE

Em face das considerações sobre a sanção tributária e aspectos penais, com destaque ao posicionamento doutrinário de Edvaldo Brito em torno do tema, que somado à hipótese levantada verifica-se sua confirmação, estando a presente tese a afirmar: *a sanção tributária é a penalidade pecuniária esculpida no artigo 113 do Código Tributário Nacional. As sanções*

*não pecuniárias não podem ser mais gravosas à esfera jurídica do sujeito passivo, sendo inconstitucionais as sanções políticas por violarem a boa-fé objetiva e o devido processo legal em desrespeito à reserva de lei complementar estabelecida na Constituição.*

Com efeito, ao longo do desenvolvimento da hipótese foi apresentada a concepção da obrigação como processo extraída do direito das obrigações, e como essa teoria pode ser aplicada ao Direito Tributário, tendo em vista que, para ser como tal definida é preciso identificar na relação jurídica sob exame dois aspectos: a direção do comportamento das partes rumo à satisfação da prestação e a separação do vínculo em dois planos, o nascimento e desenvolvimento e o do adimplemento,<sup>403</sup> ressaltando que, ao longo deste processo, as partes estão vinculadas à observância de uma pauta ética de conduta rumo à consecução legítima e adequada do escopo obrigacional: trata-se da boa-fé objetiva.

Transpondo essa teoria para a sistemática do Código Tributário Nacional, a obrigação como processo é evidenciada desde o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador à constituição do crédito tributário pelo lançamento, dando origem à relação jurídica procedimental por tornar líquido e certo seu objeto, qual seja a prestação. Em que pese o fato gerador e o lançamento relacionarem-se com o crédito tributário, por terem em comum as mesmas fontes (a lei e o fato), é o procedimento de lançamento do tributo que mensura, materializa o crédito, tornando-o exigível e, portanto, capaz de ser adimplido<sup>404</sup>.

Frise-se, ainda, que o contexto da tributação guarda a observância de princípios e regras traçados na Constituição como fundamento de legitimidade do poder tributário – de maneira que o plexo de deveres, direitos e sujeições que permeiam essa relação jurídica encontram-se normativa e axiologicamente vinculados aos princípios constitucionais gerais e às limitações do poder de tributar, apresentando-se como pautas éticas de conduta ao ente público, às quais se vinculam e *nas* quais repousa a confiança do cidadão a quem se destina a norma impositiva tributária.

No direito privado, a atuação das partes conforme a boa-fé se concretiza através de deveres de informação e de lealdade, de base legal, que podem surgir em diversas situações onde as pessoas se relacionem. Numa dimensão mais profunda, relaciona-se à proteção da

---

<sup>403</sup> SILVA, Clóvis Couto e, 1930-1992. **A obrigação como processo** / Clóvis V. do Couto e Silva – reimpressão - Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007, p.167

<sup>404</sup> BRITO, Edvaldo. **A constituição definitiva do crédito tributário e a prescrição**. In Caderno de pesquisas tributárias n. 1. Co-Edição Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p.p.89-91

confiança com a proibição de determinados comportamentos como o dever de não prejudicar a outra parte com a imposição de cláusulas gerais negociais desproporcionais ao equilíbrio contratual, o abuso de direito e o comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*), estes últimos intitulados por Antônio Manuel da Rocha e Menezes Cordeiro de exercício inadmissível de posições jurídicas, tudo passível de controle judicial.<sup>405</sup>

Dotada de conteúdo sempre relacional, a noção de agir segundo a boa-fé objetiva no direito privado concretiza as exigências de probidade, correção e comportamento leal hábeis a viabilizar um adequado tráfico negocial, consideradas a finalidade e a utilidade do negócio em vista do qual as partes se vinculam, vincularam, ou cogitam vincular-se, no específico *campo de atuação* em que situada a relação obrigacional, e cuja concretização semântica se dá por meio do aplicador do Direito quando do julgamento dos casos concretos.

Ocorre que, no direito público, a boa-fé objetiva assume contornos mais precisos, e dirige-se, primordialmente, ao Estado, por ser detentor do exercício do poder soberano e, em razão disso, portar uma gama de prerrogativas e privilégios de ordem material e processual perante os administrados ao longo das múltiplas relações jurídicas que com estes trava. Neste sentido, a pauta ética de comportamento está materializada nos princípios jurídicos, extraídos a partir do texto constitucional, dos quais emergem a *segurança jurídica e a proteção da confiança legítima*.

Em linhas gerais, segurança jurídica denota estabilidade relacional, em que o sujeito pode saber quais são as normas jurídicas vigentes e, a partir de então fundar suas expectativas de que estas se cumpram. Desdobra-se na exigência de leis claras e precisas e de um grau de concreção suficiente na disciplina de certa matéria e proteção da confiança; expressa normativamente, apresenta-se na regra geral de proibição da retroatividade das leis e atos administrativos, no respeito aos direitos adquiridos, na imutabilidade das situações jurídicas subjetivas e na boa-fé, conforme descrito por Odete Medauar<sup>406</sup>.

No que diz respeito à proteção da confiança, refere-se à continuidade das leis e na confiança dos indivíduos na subsistência das normas, visando, de forma mais ampla que a

---

<sup>405</sup> ROCHA, Antônio Manuel; CORDEIRO, Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2001, p. 648-660; 770

<sup>406</sup> MEDAUAR, Odete. **Segurança jurídica e confiança legítima**. In Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil Jan/Jul 2008. Disponível em: <http://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/viewFile/2593/2166>. Acesso em 28 jun 2019, p. 228

preservação dos direitos adquiridos, protegê-los contra alterações normativas que, mesmo legais, são de tal modo abruptas ou radicais que suas consequências se revelam chocantes.<sup>407</sup>

Sobre este tema, Almiro Couto e Silva informa que a segurança jurídica assume uma feição objetiva, calcada no respeito aos limites à retroatividade do Estado, mesmo em atos legislativos, e um prisma subjetivo, referente a proteção à confiança das pessoas no tocante aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nas mais diferentes áreas de atuação. Em verdade, são elementos conservadores da estrutura jurídica e balizadores do comportamento estatal contra abusos praticados sobre os administrados, de modo a ferir seus interesses ou frustrar suas expectativas.<sup>408</sup>

Se no direito público como um todo, a pauta ética do Estado afigura-se no respeito à segurança jurídica e à confiança legítima, no Direito Tributário (tendo em vista não apenas o processo obrigacional que caracteriza a sua relação jurídica como também o arcabouço constitucional que o orienta) a boa-fé objetiva é definida, além do respeito à segurança jurídica e à proteção da confiança, em termos de *fidelidade do Estado às limitações constitucionais ao poder de tributar e à cláusula geral do devido processo legal*.

Considerando que o objeto da presente tese é a sanção tributária, tem-se que o respeito à cláusula do devido processo legal ressoa na sua dimensão substancial, haja vista que é vedado ao Estado criar normas sancionadoras em matéria tributária sem observar o princípio constitucional de reserva de lei complementar à criação de normas gerais de direito tributário, notadamente quanto às matérias elencadas no artigo 146, inciso III, alínea 'b' do Texto Magno, dirigido à obrigação, crédito, lançamento, prescrição e decadência tributários.

Nota-se, portanto, que todos os elementos da relação obrigacional tributária são criados e, portanto, só podem ser modificados por lei complementar – *in casu*, o Código Tributário Nacional. Demonstrado ao longo das suas disposições relativas à obrigação e ao crédito, somado à natureza pecuniária da relação jurídica tributária, afirma-se que a sanção correspondente é a penalidade pecuniária do artigo 113 do CTN, não sendo possível ao

---

<sup>407</sup> MEDAUAR, Odete. **Segurança jurídica e confiança legítima**. In Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil Jan/Jul 2008. Disponível em: <http://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/viewFile/2593/2166>. Acesso em 28 jun 2019, p. 230

<sup>408</sup> SILVA, Almiro do Couto e. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei n° 9.784/99)\***. In Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 237: 271-315, Jul/Set 2004. Artigo disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376>. Acesso em 28 jun 2019

legislador ordinário cominar sanções de natureza diversa à que foi estipulada na norma geral, sob pena de violar princípio constitucional tributário e o devido processo legal substancial.

Por outro lado, é relevante atentar ao disposto nos artigos 96 e 97 do Código Tributário Nacional, mais especificamente o inciso V do artigo 97, que relega somente à lei a cominação de *penalidades* contrárias aos dispositivos da legislação tributária, ou para outras infrações nela definidas. Neste caso, o Código traz a *penalidade pecuniária* como sanção decorrente do inadimplemento da obrigação tributária principal ou acessória quando assim convertida no artigo 113, §§ 1º e 3º, e o vocábulo *penalidades*, substantivo plural, neste artigo 97, suscitando a imposição de modalidades sancionadoras diversas à multa, criadas por lei.

Sob uma análise perfunctória ou mesmo precipitada do Código entender-se-ia que o legislador ordinário, ao criar os tributos de sua competência tal como demarcado pela Constituição, poderia livremente estabelecer sanções não pecuniárias por infrações a seus comandos de forma indiscriminada, sem prejuízo da penalidade pecuniária decorrente do inadimplemento da obrigação principal – ou, ainda, em seu acréscimo, tal como se observa na legislação dos tributos aduaneiros, em que, por exemplo, o rol das infrações e sanções está minuciosamente descrito no decreto 6759/2009<sup>409</sup> (decreto do Executivo), onde consta no artigo 675 as modalidades de sanções aduaneiras: *perdimento do veículo, perdimento da mercadoria, perdimento de moeda, multa e sanção administrativa*.

Igualmente o Regulamento do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), através do decreto 7.212/2010<sup>410</sup> em seu artigo 555 traz as seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente: *multa, perdimento da mercadoria, cassação de regimes ou controles especiais estabelecidos em benefício dos contribuintes*.

Ocorre que, em face do princípio constitucional da reserva de lei complementar no sistema tributário brasileiro, tem-se que estes dispositivos acima mencionados são inconstitucionais, assim como a lei de crimes tributários que apena o inadimplemento da obrigação tributária – incorrendo o legislador positivo, portanto, no desrespeito à cláusula

---

<sup>409</sup> BRASIL. DEC. 6.759/2009 (DECRETO DO EXECUTIVO) 05/02/2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Publicado no Diário Oficial da União de 06/02/2009, p.1. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument). Acesso em 28 jun 2019

<sup>410</sup> BRASIL. DEC. 7.212/2010 (DECRETO DO EXECUTIVO) 15/06/2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Publicado no Diário Oficial da União de 16/06/2010. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%207.212-2010?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%207.212-2010?OpenDocument). Acesso em 28 jun 2019

geral do devido processo legal substancial, ao criar sanções fora dos parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional.

Diante da sistemática do CTN que conduz à aplicação da teoria que concebe a obrigação como um processo, seria forçoso, senão desconexo com a natureza e o fim da obrigação tributária, fundamentar as sanções citadas acima tão somente no seu artigo 97, V como se a própria lei complementar desse um “cheque em branco” ao legislador ordinário para estatuir sanções não pecuniárias sem atentar ao processo obrigacional tributário, polarizado ao adimplemento do crédito e que já inclui a penalidade pecuniária, compondo uma unidade creditícia, a ser perseguida pelo credor com base nas regras e procedimentos também estabelecidos no Código.

A propósito, a lei a que se refere o artigo 97 do Código não deve ser isoladamente considerada no sistema jurídico: nas lições de Edvaldo Brito, a expressão “legislação tributária”, presente no artigo 96, tem seu conteúdo na Constituição, na qual estão as normas fundamentais do sistema tributário. Após a norma constitucional vem logo em seguida a lei complementar tributária, de hierarquia superior às demais normas em face da vontade constituinte que traçou essa reserva legislativa especial no âmbito dos princípios constitucionais tributários, de maneira que todo tributo haverá de ter, em lei complementar, por exemplo, uma definição do seu fato gerador sob pena de não poder ser cobrado<sup>411</sup>.

Além disso, abaixo da lei complementar vem a lei orgânica de cada tributo, a qual também haverá de ser fiel às normas fundamentais previstas na Constituição e às normas gerais que estão na lei complementar tributária.<sup>412</sup> O mesmo raciocínio pode ser elaborado na criação de sanções, de modo que não pode o legislador ordinário atuar num espaço em que a lei complementar silenciou, sob pena de incorrer, no mínimo, em afronta ao princípio geral da reserva de lei em todo o direito público, segundo o qual *tudo o que não está permitido (em lei) está proibido*.

Saliente-se, ainda, que o CTN ao tratar dos critérios de interpretação da legislação tributária ao campo sancionador assemelhou-se ao Direito Penal, adotando o modo mais favorável ao devedor, corroborando a argumentação até então esposada. As sanções administrativas em matéria tributária, portanto, devem ser aplicadas proporcionalmente e em

---

<sup>411</sup> BRITO, Edvaldo. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p.20

<sup>412</sup> BRITO, Edvaldo. *Ibid.*, p. 21

harmonia com o fim da obrigação, suplementando a penalidade pecuniária, e nunca atuando como forma oblíqua de execução fiscal.

Neste sentido inclinou-se Paulo Caliendo, ao dizer que a instituição de sanções em matéria tributária deve estar vinculada à finalidade essencial de possibilitar o correto cumprimento do dever de pagar tributos, norteadas pela razoabilidade e proporcionalidade em termos de adequação entre o fim pretendido e o modo exigido para o cumprimento. Desta forma, a administração tributária pode estabelecer deveres acessórios para impedir o contribuinte que visa dificultar a fiscalização, bem como pode a lei estabelecer modos simplificados de fiscalização, arrecadação e administração dos tributos sem, contudo, modificar a natureza essencial da relação tributária prevista no ordenamento jurídico<sup>413</sup>.

Por outro lado, as sanções políticas em matéria tributária, assim denominadas pela doutrina, caracterizam medidas punitivas que tenham por objetivo coagir ao pagamento de tributos pela limitação dos direitos do contribuinte, através de medidas sancionadoras não pecuniárias, externas ao crédito tributário, aplicadas em razão da inadimplência do sujeito passivo, ocasional ou reiterado, restringindo direitos fundamentais<sup>414</sup> como a propriedade, a livre iniciativa ou ainda o devido processo legal formal. Assim são denominadas por serem criações do legislador ordinário com o objetivo exclusivamente fiscal, de solucionar o problema da recuperação de créditos fiscais ante a suposta ineficiência dos mecanismos materiais e processuais já consagrados no ordenamento jurídico pátrio.

No que tange à violação ao devido processo legal formal o exemplo mais recente encontra-se na lei nº 13.606/18<sup>415</sup> (artigos 20-B e 20-C) em conjunto com a portaria PGFN 33/18<sup>416</sup>, onde a Administração Fazendária da União tem poderes para averbar a certidão de dívida ativa nos cartórios de registro imobiliário, procedendo à chamada *penhora*

---

<sup>413</sup> CALIENDO, Paulo. **Sanções políticas no direito tributário: conteúdo e vedação**. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.) – Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.686

<sup>414</sup> CALIENDO, Paulo. **Sanções políticas no direito tributário: conteúdo e vedação**. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.) – Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p.p.687-688

<sup>415</sup> BRASIL. **Lei 13.606/2018 (LEI ORDINÁRIA) 09/01/2018**. Institui o programa de regularização tributária rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; altera as leis n.ºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (código penal); e dá outras providências. Acesso em 06 jun 2019

<sup>416</sup> BRASIL. **Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018**. Publicada no Diário Oficial da União de 09/02/2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em 06 jun 2019

*administrativa* de bens do devedor, precipitadamente à fase de penhora ocorrida em sede de execução fiscal.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal mitigou a aplicação do entendimento firmado nas Súmulas 70, 323 e 547 no julgamento do caso *American Virgínia*, já comentado no Capítulo 3, ao fundamento de que, à luz das circunstâncias do caso concreto como débitos fiscais vultosos e contumazes, infringentes do dever fundamental de pagar tributos, as sanções políticas são válidas em nome do alcance do resultado útil da arrecadação e da recuperação de créditos tributários elevados. Nestes casos, à luz da técnica de ponderação de interesses, o interesse público de promover a recuperação do crédito fiscal prevalece sobre os direitos fundamentais do cidadão, em caráter individual.

Além disso, a Corte reconsiderou o antigo entendimento consagrado nas súmulas 70, 323 e 547 em julgado posterior (exemplificado pelo RE 565.048/RS), e, posteriormente, considerou o protesto da Certidão de Dívida Ativa constitucional sob o fundamento basilar de que não se afigura tal medida uma sanção política, ainda que venha a acarretar transtornos ao contribuinte em sua atividade econômica, revelando instabilidade no posicionamento acerca das sanções políticas.

À luz da presente tese não está adequado à Constituição brasileira em vigor a aplicação de sanções políticas tributárias que ensejam violação do princípio da reserva de lei complementar, com adoção de medidas restritivas à liberdade e ao patrimônio do administrado por parte do Fisco só deveriam proceder à luz de um processo judicial, vedada a precipitação da coerção estatal na esfera administrativa, restando patente o desrespeito à cláusula geral *due process of law*.

Neste caso, tais violações representam o *desatendimento à boa-fé objetiva no direito tributário*, que em razão do substrato constitucional que possui é dotada de plena força normativa, mormente a referenciar a atuação do Poder Judiciário no controle da constitucionalidade das leis e atos do poder público no campo sancionador fiscal.

Neste particular, é pertinente trazer à baila as premissas da teoria de Robert Alexy em torno dos direitos fundamentais, a técnica de ponderação de interesses e as restrições presentes em sua doutrina, tendo em vista que a Corte constitucional brasileira utilizou esse referencial teórico para julgar o caso que conduziu à mitigação do entendimento consolidado nas súmulas 70, 323 e 547, que proscreviam a utilização de sanções políticas para obtenção de resultados mais eficientes na arrecadação tributária.

Com efeito, o pensamento jurídico em Alexy traz um conceito de direito não positivista, cujo elemento central é a correção da justiça e mediante a construção de uma unidade entre o direito como ele é, o direito como deve ser e a moral. A argumentação utilizada para relacionar direito e moral nessa teoria foi a tese de que o direito necessariamente promove uma pretensão de correção, que inclui uma pretensão de fundamentalidade<sup>417</sup>.

Trata-se de uma teoria discursiva de fundamentação das normas, que visa demonstrar a viabilidade racional da argumentação prática, seus limites e suas possibilidades discursivas, como os direitos do homem e os princípios fundamentais da democracia, apresentando o chamado *constitucionalismo discursivo*, que tem nos direitos fundamentais o seu núcleo conceitual. E a jurisdição constitucional, neste contexto, é o espaço discursivo de argumentação em torno dos casos de colisão entre direitos fundamentais e a relação entre essa jurisdição e o legislador, nos espaços por este conferidos no sistema<sup>418</sup>.

No capítulo 3 da obra de Robert Alexy *Teoria dos Direitos Fundamentais*<sup>419</sup> é feita a distinção entre princípios e regras, constituindo uma chave para a solução de problemas centrais da sua dogmática. Apesar de serem normas tanto as regras quanto os princípios, a distinção que melhor se destaca é a de que os princípios são normas que ordenam a realização de algo na melhor medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes; são *mandamentos de otimização* porque a medida da sua satisfação depende das possibilidades fáticas em conjunto com as possibilidades jurídicas, determinadas pelos princípios e regras colidentes,<sup>420</sup> aferíveis casuisticamente.

No tocante à conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade, decorrente da sua natureza, bem como da essência dos direitos fundamentais, Alexy desdobrou essa máxima em três: *adequação (ou idoneidade)*, *necessidade* (mandamento do meio menos gravoso), ambos correspondentes à otimização sobre as possibilidades fáticas e *proporcionalidade em sentido estrito* (sopesamento propriamente dito), decorrente da relativização em face das possibilidades jurídicas, ponderadas diante da colisão entre normas

---

<sup>417</sup> ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Org/ Trad. Luís Afonso Heck. 3ª Ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p.9

<sup>418</sup> ALEXY, Robert. *Ibid.*, p.p. 10-12

<sup>419</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição, 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2015

<sup>420</sup> ALEXY, Robert. *Ibid.*, p.p. 85; 87; 90

de direitos fundamentais com caráter principiológico e antagônicas entre si, ou seja, a otimização relativamente a princípios em sentido contrário.<sup>421</sup>

Sucedo que a técnica doravante explanada, em apertada síntese, corresponde à ponderação de interesses envolvendo normas de direitos fundamentais com conteúdo principiológico. É importante ressaltar que a teoria discursiva de Robert Alexy e seu critério de sopesamento na aplicação dos direitos fundamentais guarda restrições, examinadas no capítulo 6 da obra *Teoria dos Direitos Fundamentais*.

Neste jaez, as normas restritivas são criadas pela Constituição, figurando as normas de competência como as mais importantes, especialmente por meio das *reservas legais constitucionais*. Por meio delas o legislador é autorizado a estabelecer restrições aos direitos fundamentais, e ao mesmo tempo sujeitando o titular destes direitos.<sup>422</sup>

Tendo hierarquia constitucional os direitos fundamentais, tais só podem ser restringidos por normas de mesma hierarquia ou em virtude delas. Restrições a direitos fundamentais são, portanto, ou normas de hierarquia constitucional ou normas infraconstitucionais cuja criação é autorizada por normas constitucionais. Além disso, baseado na Constituição Alemã, Robert Alexy discerne restrições e cláusulas restritivas – estas últimas, quando escritas, contêm restrições diretamente constitucionais que limitam a realização de um princípio constitucional, tendo sido estabelecida pelo próprio constituinte e guardando, neste caso, natureza de regra<sup>423</sup>.

Neste sentido, o princípio da reserva de lei complementar tributária é uma cláusula restritiva no ordenamento jurídico brasileiro e, portanto, não pode ser ignorada no julgamento de casos concretos que a envolvem – tal como ocorreu no julgado *American Virgínia*, no qual foi criado um precedente para a permissão de sanções políticas pelo STF – limitando, portanto, o juízo de ponderação de interesses realizado pela jurisdição constitucional, que ao apreciar a validade de dada norma tributária no sistema precisa aferir sua legalidade, também, à luz da pertinência ou não do rol de matérias elencadas no artigo 146, III, ‘b’ da Constituição de 1988.

Semelhantemente, o mesmo caráter restritivo ocorre quando o caso concreto enseja análise da cláusula geral *due process of law*. Conquanto portem estrutura normativa e caracteres semelhantes aos princípios, as cláusulas gerais têm um grau ainda maior de

---

<sup>421</sup> ALEXY, Robert. *Ibid.*, p.p. 116-120; ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Org/ Trad. Luís Afonso Heck. 3ª Ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, p. 156

<sup>422</sup> ALEXY, Robert. *Ibid.*, p.p. 281-282

<sup>423</sup> ALEXY, Robert. *Ibid.*, p.p. 286-287

generalidade, seja por fazer um reenvio a princípios, seja por atingir não só o caso concreto, mas ser indicativa aos casos similares<sup>424</sup>.

No caso do respeito ao devido processo legal, cuja historicidade remonta às bases do próprio Estado de Direito de matriz constitucional, o seu referencial axiológico norteia a ação estatal concomitantemente e em sobreposição aos demais princípios, de modo a figurar entre os valores de hierarquia constitucional que se afiguram como restrições à aplicação dos demais direitos fundamentais.<sup>425</sup>

Assim sendo, ante a criação de um precedente jurisprudencial que permite aplicação de sanções em matéria tributária ao arrepio de determinações constitucionais que, à luz da própria teoria que serve de base à técnica de ponderação de interesses no caso concreto, observa-se um distanciamento do legislador e do julgador do texto constitucional enquanto pauta ética da ação estatal em detrimento da casuística, pautada em um raciocínio mais inclinado ao viés utilitarista que ao espírito constitucional de vinculação a um núcleo rígido de princípios.

Impende mencionar, por oportuno, a crítica de Lenio Luiz Streck à jurisdição constitucional brasileira ao aplicar os princípios como álibis persuasivos, fortalecendo-se o protagonismo judicial em que o uso da ponderação é sintoma de uma espécie de *constitucionalismo da efetividade*, onde a referida técnica é convertida em um enunciado performativo esvaziado de sentido por não contemplar as exceções criadas pelo próprio sistema para preservar sua integridade<sup>426</sup>.

Visualiza-se, ao revés e na contramão ao escopo do Estado de Direito um forte poder de violência simbólica que produz o próprio sentido, no qual em nome do sopesamento é possível chegar às mais diversas respostas<sup>427</sup>, gerando insegurança jurídica e arbitrariedades, onde casos idênticos acabam recebendo decisões diferentes, como o foi no julgamento do caso *American Virgínia*.

Por todo o exposto, evidenciada a inconstitucionalidade e inobservância da boa-fé objetiva no direito tributário na imposição de sanções políticas, que se conjuga ao pensamento de Edvaldo Brito no tocante à criminalização desse ramo jurídico, resta evidenciado que, em matéria tributária, a *sanção acompanha a natureza e o escopo da obrigação* (qual seja,

---

<sup>424</sup> COSTA, Judith Martins. *Ibid.*, p. 111

<sup>425</sup> ALEXY, Robert. *Ibid.*, p.284

<sup>426</sup> STRECK, Lenio Luiz. **O que é isto – decido conforme minha consciência?** – 4 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.p. 60-61

<sup>427</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Ibid.*, p. 62

pecuniária), de maneira que, na hipótese de serem aplicadas sanções não pecuniárias, a rigor por descumprimento de obrigação acessória, tais não podem ser mais gravosas à esfera de direitos do contribuinte que o patrimônio, sob pena de fuga ilegítima e irrazoável ao fim perseguido pelo Estado no processo obrigacional tributário que é a arrecadação, materializado pelo regime do lançamento e, na esfera judicial, pelo processo executivo fiscal.

Frise-se, ainda, o protagonismo arrecadatário do Estado em caráter pecuniário através dos mecanismos admitidos pelo CTN para a resolução da obrigação como a transação, o parcelamento e seus programas de refinanciamento de débitos criados por lei e, recentemente, o protesto da Certidão de Dívida Ativa, que se afigura como alternativa à cobrança judicial dos débitos tributários.

Desta forma, viola a boa-fé objetiva a criação de mecanismos exógenos à sistemática criada a partir da Constituição para sancionar o inadimplente fiscal, incorrendo tal afronta não apenas um problema jurídico como também uma questão de ordem ética. De observância cogente pelos poderes do Estado, os princípios constitucionais tributários e a cláusula geral do devido processo legal, incidente nessa área, regem o comportamento do ente público desde a criação da norma impositiva, passando pela norma sancionadora até a conclusão da dinâmica obrigacional, visando garantir ao administrado a necessária confiança e segurança jurídica.

A polarização do agir das partes rumo ao adimplemento não ocorre de modo aleatório ou arbitrário, pois o dever de pagar e o interesse da arrecadação orientam-se pelo devido processo legal e pelos princípios constitucionais da tributação, condições para o exercício objetivamente justo e legítimo do poder tributário, democraticamente moldado pela Constituição e perante os quais se comprometem os agentes públicos incumbidos de efetivá-lo socialmente – este, portanto, *é o arcabouço ético que reveste o processo obrigacional tributário, o conteúdo da boa-fé objetiva no direito tributário, dotada de força normativa e aferível judicialmente.*

Por fim, impende trazer à tona as lições de Fábio Konder Comparato em torno da ética, segundo as quais os princípios dessa ordem são normas que obrigam os sujeitos a agir em função do valor do bem visado ou do objetivo final que dá sentido à vida humana, considerado em todas as suas dimensões; donde repousa a diferença específica entre a norma ética e a regra técnica, em que esta última, eticamente neutra, diz respeito aos meios aptos a se

conseguir determinado resultado, podendo ser objetivamente bom ou mau, para outros indivíduos ou para a coletividade em geral<sup>428</sup>.

Neste sentido, os que sustentam a tese de que os fins justificam os meios confundem a regra técnica com a norma ética, posto que a utilidade, como valor-meio, subordina-se logicamente ao valor do bem que constitui a finalidade da ação, de modo que a inadequação dos meios aos objetivos visados pode dar-se no terreno dos valores éticos, se os meios empregados pelo agente são eticamente incompatíveis com esses valores finais, ocasião em que o resultado almejado fica necessariamente comprometido<sup>429</sup>.

Destarte, todos os poderes do Estado são eticamente compelidos a observarem os preceitos estabelecidos no ordenamento jurídico a partir da Constituição, seja na criação, seja na aplicação administrativa ou judicial de uma dada norma jurídica, sobretudo a que comina sanções. Historicamente, as bases do Estado de Direito, cujo ideal era o da construção do exercício legítimo e racional do poder político estabeleceu, através da cláusula geral do devido processo legal, que ninguém será privado da liberdade ou dos seus bens à margem desse preceito, extensível a toda atuação estatal, especialmente no campo tributário de onde proveio.

Assim sendo, não pode o legislador positivo, tampouco o Poder Judiciário, em nome do alcance de resultados práticos supostamente úteis à coletividade admitirem a presença de sanções na relação jurídica tributária exógenas ao regime jurídico previamente estabelecido.

Sendo obrigacional a essência do direito tributário à luz de um processo que persegue o adimplemento e regido por uma pauta ética, resta evidente que a sanção no direito tributário brasileiro é a estipulada no artigo 113 do Código Tributário Nacional, estando a Administração Fazendária com sua atuação subordinada a tais premissas. Desta feita, o exame de validade jurídica das sanções administrativas deve aferir a coerência e proporcionalidade com o fim almejado pela obrigação tributária, não podendo ser mais agressivas ao patrimônio ou a liberdade do devedor que a penalidade pecuniária.

---

<sup>428</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: direito, moral e religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p.p. 499-500

<sup>429</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *Ibid.*, p. 504

## 7. CONCLUSÃO

1. O estudo do fenômeno tributário conduziu ao entendimento das bases políticas e sociológicas da imposição tributária, marcada historicamente pela passagem do poder de fato para um poder jurídico, que no escorço do Estado de Direito apresentasse materializado em uma Constituição, com princípios e regras limitadoras da atuação estatal sobre o particular. Respeitados tais limites, a tributação, ainda que indesejada sob a perspectiva individual, afigura-se legítima e razoavelmente fundada, configurando o dever de pagar tributos e a arrecadação atividades vitais ao funcionamento e subsistência do Estado, interessante a toda coletividade;
2. No âmbito da norma jurídica tributária e sua estrutura, examinada no positivismo lógico e sob as bases formais da linguagem, afirmou-se que norma jurídica, como conduta logicamente pensada, denota a significação extraída da leitura do texto de direito positivo em que o dever ser é o modal relacional, a expressar as possibilidades normativas do facultado, proibido ou permitido; também a norma jurídica é explicada como conduta, sob a perspectiva do sujeito essencialmente livre, logicamente expressada na ambivalência do agir conforme ou desconforme o preceito estatuído, figurando a sanção como a consequência de uma escolha e não como protagonista da estrutura normativa;
3. O conceito de sanção tributária, se de um lado versa sobre a infração do agente ao cumprimento da obrigação tributária, descrita em lei, por outro revela-se complexo ante a presença do Estado na relação jurídica e o tema perpassar aspectos penais. Sua classificação é difusa e bastante variável na doutrina, amalgamada ao estudo da natureza jurídica. Contudo, concluiu-se que a natureza da sanção tributária é fiscal e, em síntese, à luz da sistemática do Código Tributário Nacional, pode se apresentar na forma de penalidade pecuniária (artigo 113) ou sanções administrativas (artigo 97, inciso V);
4. Ao longo da exposição da taxonomia das sanções tributárias, que conduziu à apresentação do problema da tese, foi levantada a questão das sanções políticas, consistentes em medidas sancionadoras não pecuniárias e rigorosas, incidentes sobre a liberdade e o patrimônio do contribuinte de modo a coagi-lo ao pagamento do tributo devido, quando não diz respeito a cumprimento de obrigação acessória. É utilizada na

legislação aduaneira na forma de perdimento de bens, de veículos, de moedas e cassação do exercício de atividade econômica lícita. São aplicadas administrativamente sem a intervenção oportuna do Poder Judiciário. Além disso, recentemente foi criada, também no âmbito da União, a possibilidade de a Fazenda Nacional proceder à averbação da certidão de dívida ativa nos registros imobiliários, caracterizando a chamada *penhora administrativa de bens*, ao arrepio da cláusula do devido processo legal formal e a despeito de todo o arcabouço procedimental e processual de que a Fazenda dispõe para obter a garantia de satisfação dos seus créditos tributários. A norma esculpida no artigo 97, inciso V do CTN não abriu espaço à criação pelo legislador ordinário de sanções tributárias mais gravosas à esfera de direitos do contribuinte que a penalidade pecuniária;

5. Em que pese no âmbito da jurisdição constitucional as sanções políticas terem sido reputadas contrárias à Constituição em entendimento sumulado, o julgamento do caso *American Virgínia* fez com que a Suprema Corte brasileira, utilizando a técnica de ponderação de interesses, modificasse o seu entendimento acolhendo essas modalidades sancionadoras nas hipóteses de débitos vultosos e contumazes, comprometedores do Erário e violadores do dever de pagar tributos, sem prejuízo da revisão de seu entendimento em julgados posteriores sem, todavia, estabelecer um critério estável de decisão em face das sanções políticas.

6. Diante dos fundamentos empregados na jurisprudência do STF, oscilantes e calcados na casuística, e perante a gravidade das sanções políticas previstas na legislação ordinária, é que o problema da tese foi levantado com o questionamento da posição ocupada pela sanção tributária ante o tratamento conferido pelo CTN no artigo 113 e sua coexistência com as sanções não pecuniárias, estando apenas a cargo da apreciação judicial quanto à proporcionalidade da medida à luz do caso concreto;

7. Diante da análise da sanção tributária, à luz dos princípios da Constituição da República dirigidos à tributação, os quais ressoam a legalidade e a segurança jurídica, ganhou destaque o princípio da reserva de lei complementar, mais especificamente quanto às matérias elencadas no artigo 146, inciso III, alínea 'b' do texto constitucional de 1988, o qual reforçou a questão suscitada a título de problema da tese, e verificou-se que a sanção tributária, por guardar natureza de crédito tributário, submete-se ao tratamento normativo da lei complementar tributária – no caso, o CTN.

Sendo assim, um tratamento sancionador mais rigoroso em matéria tributária deve estar presente, de forma expressa, na norma geral de direito tributário e não a cargo do legislador ordinário;

8. Foi realizado o exame da obrigação tributária como um processo, concepção que se originou do direito alemão e foi acolhida no direito civil brasileiro, consistente em polarizar o comportamento das partes rumo ao adimplemento, separando o vínculo obrigacional em dois momentos, concernentes ao nascimento da relação jurídica e a fase do adimplemento. Afigurando-se como um raciocínio teleológico no direito das obrigações, tem-se que o alcance do fim no processo obrigacional está atrelado à exigência de um comportamento ético das partes, donde emergiu o conceito de boa-fé objetiva a representar este padrão de conduta. Guardada aplicabilidade dessa teoria ao Direito Tributário brasileiro foi criada a hipótese, consistente em evitar de inconstitucionalidade material as sanções políticas ante a violação da boa-fé objetiva, cujo teor repousa especificamente no respeito aos princípios constitucionais tributários e à reserva da lei complementar, limitadores da atuação indiscriminada dos poderes do Estado;

9. Figurando como um processo, a obrigação tributária tem por finalidade a satisfação do crédito tributário, de natureza exclusivamente pecuniária e cuja sanção já se encontra previamente estabelecida ao devedor e já integrada ao montante da dívida, que é a penalidade do artigo 113 do CTN. Integrante do conceito de crédito tributário, a finalidade exclusivamente patrimonial do Direito Tributário se revela através da dinâmica do processo obrigacional que culmina, na fase do adimplemento, aos procedimentos que conferem exigibilidade e exequibilidade ao crédito, respectivamente no lançamento e na inscrição deste crédito em dívida ativa;

10. A teoria discursiva do direito e o constitucionalismo discursivo presentes no direito alemão, cuja técnica de ponderação de interesses no caso concreto no âmbito da hermenêutica dos direitos fundamentais, bastante utilizada na jurisdição constitucional brasileira, guarda exceções como as reservas legais constitucionais e as cláusulas gerais expressas no texto constitucional – que, no caso da Constituição brasileira de 1988 diz respeito ao devido processo legal, cuja historicidade, envergadura e máxima aplicabilidade a todo o direito transcende o *status* de princípio para ser considerado no sistema uma cláusula geral, regente da atuação de todos os

poderes do Estado, jurídica e eticamente. Tais exceções não são ponderáveis e sim apresentam-se no sistema jurídico como restrições ao intérprete;

11. Definida a obrigação tributária como um processo, a ensejar no vínculo o respeito à boa-fé objetiva, tal se apresenta violada com a criação de mecanismos exógenos à sistemática criada a partir da Constituição para sancionar o inadimplente fiscal, incorrendo tal afronta não apenas um problema jurídico como também uma questão de ordem ética, uma vez que o sistema jurídico, a partir da Constituição, traz a observância cogente por todos os poderes do Estado aos princípios constitucionais tributários e à cláusula geral do devido processo legal, desde a criação da norma impositiva tributária, passando pela norma sancionadora até a conclusão da dinâmica obrigacional, visando garantir ao administrado a necessária confiança e segurança jurídica. Por sobre essa pauta ética e normativa não incide a técnica de ponderação de interesses.

12. O argumento de que os fins justificam os meios não raro confundem a regra técnica com a norma ética, incorrendo no risco de torná-la um fim em si mesma, uma vez que a utilidade não pode se divorciar do valor do bem que constitui a finalidade da ação. Dessa forma, qualquer meio empregado pelo Estado, ainda que sob o fundamento de realizar o interesse público, requer tal coerência ética, sob pena de comprometer seriamente os resultados que pretende alcançar.

13. Relativamente aos aspectos penais da sanção tributária, à luz das bases constitucionais regentes tanto do sistema tributário quanto do sistema penal, é mais adequado afirmar a inexistência de um direito tributário penal ou direito penal tributário e a incompatibilidade entre estes regimes, quais sejam o Direito Tributário e seu caráter obrigacional e patrimonial em face do Direito Penal com sua principiologia e regramento jurídico, que corrobora a apresentação da tese: *a sanção tributária é a penalidade pecuniária esculpida no artigo 113 do Código Tributário Nacional. As sanções não pecuniárias não podem ser mais gravosas à esfera jurídica do sujeito passivo, sendo inconstitucionais as sanções políticas por violarem a boa-fé objetiva e o devido processo legal em desrespeito à reserva de lei complementar estabelecida na Constituição.*

14. Na seara tributária, o respeito ao devido processo legal e aos princípios constitucionais proporcionam a necessária atmosfera de segurança jurídica e confiança do cidadão em

torno do exercício não apenas formalmente legal, mas legítimo do poder tributário, condizente com as bases do Estado de Direito e com os valores democráticos de uma sociedade, que percorreu um longo caminho para erigir, ao menos discursiva e normativamente, o exercício racional do poder e que vivencia, a cada instante, o processo democrático e o aprendizado da cidadania, intensivamente espelhada na figura do tributo.

## REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, Ana Carolina Cavalcanti. **A sanção jurídica da sociedade** / Ana Carolina Cavalcanti de ALBUQUERQUE; orientador Celso Fernandes Campilongo – São Paulo, 2015. Xi; 175 f. Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Filosofia do Direito e Teoria Geral do Direito) Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2015
- ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Org/ Trad. Luís Afonso Heck. 3ª Ed. rev. . Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011
- \_\_\_\_\_. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª Edição, 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2015
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 Ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006
- ARAGÃO, Vitória Toledo de. **As sanções políticas: contorno semântico e jurisprudencial acerca dos meios coercitivos indiretos de satisfação do crédito tributário**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Vit%C3%B3ria-Toledo-de-Arag%C3%A3o.pdf>. Acesso em 05 jun 2019
- ASÚA, Luis Jimenez de. **Principios de derecho penal la ley y el delito**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, Editorial Sudamericana, 1958
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Edição. 17ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2018
- \_\_\_\_\_. **Iniciativa de lei complementar de normas gerais de direito tributário**. In Revista de informação legislativa, v.22, n.85, p. 233-236, jan/mar 1985. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181614>. Acesso em 29 mai 2019.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização do direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19ª Ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015
- \_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro, Mizabel Abreu Machado Derzi – 14 ed., rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018
- \_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar** / Aliomar Baleeiro - 8ª Edição, atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010
- BERLIRI, Antonio. **Principios de derecho tributário. Volumen II**. Traducción, estudio preliminar y notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio González García. Madrid: Editorial de derecho financiero, 1971
- BETTI, Emílio. **Teoría general de las obligaciones**. Tomo I. Traducción y notas de Derecho español por José Luis de los Mozos, Catedrático de Derecho Civil de la Universidad de Oviedo. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1969
- BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das obrigações**. Edição histórica. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977
- BINEMBOJM, Gustavo. **Poder de polícia, ordenação, regulação: transformações político-jurídicas, econômicas e institucionais do direito administrativo ordenador**. Prefácio de Luís Roberto Barroso; apresentação Carlos Ari Sundfeld. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 70

\_\_\_\_\_. **Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. 3ª Ed. Revista e Atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2014

BITTAR, Eduardo C. B. **O direito na pós-modernidade**. 3 Ed. modificada e atualizada. São Paulo: Atlas, 2014

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade: por uma teoria geral da política**. Tradução Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987

\_\_\_\_\_. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. Tradução e notas Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995

\_\_\_\_\_. **Teoria geral do Direito**. 3 ed. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2010

\_\_\_\_\_. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. São Paulo: Manole, 2007. Prefácio à edição brasileira por Mario G. Losano

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. São Paulo: Noeses, 2015

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2 Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999

BORGES, José Souto Maior. **Em socorro da obrigação tributária: nova abordagem epistemológica**. In Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador Heleno Taveira Torres. São Paulo: Saraiva, 2005

\_\_\_\_\_, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2ª Edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 1999

BRASIL. **DEL 2.848/1940 (DECRETO-LEI) 07/12/1940**. Código Penal. Publicado no D. O. de 31/12/1940, p. 2391. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEL%202.848-1940?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%202.848-1940?OpenDocument). Acesso em 27 jun 2019

\_\_\_\_\_. **Lei 4.729/65 (LEI ORDINÁRIA) 14/07/1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 19/07/65. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%204.729-1965?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%204.729-1965?OpenDocument). Acesso em 23 jun 2019.

\_\_\_\_\_. **DEL 1593/1977 (DECRETO-LEI). 21/12/77**. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. (IPI). Publicado no Diário Oficial da União de 22/12/1977. Disponível em:[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEL%201.593-1977?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%201.593-1977?OpenDocument). Acesso em: 07 jun /2019

\_\_\_\_\_. **DEL 1.569/1977 (DECRETO-LEI) 08/08/1977**. Modifica o artigo 11 do decreto-lei 352, de 17/06/1968, alterado pelo artigo 1 do decreto-lei 623, de 11/06/1969, que dispõe sobre o pagamento de débitos fiscais e da outras providencias. Publicado no Diário Oficial de 09/08/1977. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEL%201.569-1977?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL%201.569-1977?OpenDocument). Acesso em 15 jun 2019

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. 3 Ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de edições técnicas, 2017

\_\_\_\_\_. **Lei 6.830/1980 (LEI ORDINÁRIA) 22/09/1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial de 24-09-1980. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%206.830-1980?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%206.830-1980?OpenDocument). Acesso em 09 jun 2019

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Publicada no Diário Oficial da União de 05.10.1988. Disponível em:

<https://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/509f2321d97cd2d203256b280052245a?OpenDocument&Highlight=1,constitui%C3%A7%C3%A3o&AutoFramed>

\_\_\_\_\_. **Lei 8.137/90 (LEI ORDINÁRIA) 27/12/1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 28/12/1990. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%208.137-1990?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%208.137-1990?OpenDocument). Acesso em 23 jun 2019.

\_\_\_\_\_. **8.212/1991 (LEI ORDINÁRIA) 24/07/1991**. dispõe sobre a organização da seguridade social, institui plano de custeio, e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial de 25/07/1991, p. 14.801. Disponível em:

<https://legislacao.planalto.gov.br/LEGISLA/Legislacao.nsf/viwTodos/8cd1ff6a8ff42fba032569fa00679b3b?OpenDocument&Highlight=1,&AutoFramed>. Acesso em 15 jun 2019

\_\_\_\_\_. **Lei 9.249/1995 (LEI ORDINÁRIA) 26/12/1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e dá outras providências. Publicada no Diário Oficial da União de 27/12/1995. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%209.249-1995?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%209.249-1995?OpenDocument). Acesso em 05 jun /2019

\_\_\_\_\_. **LEI 9.492/1997 (LEI ORDINÁRIA) 10/09/1997**. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Publicado no Diário Oficial de 11/09/1997. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%209.492-1997?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%209.492-1997?OpenDocument) . Acesso em 15 set 2019

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n° 123, de 14.12.2006**. Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte; altera dispositivos das leis n°s 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da consolidação das leis do trabalho - clt, aprovada pelo decreto-lei n° 5.452, de 1° de maio de 1943, da lei n° 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da lei complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as leis n°s 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Publicada no Diário Oficial da União de 15.12.2006. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lcp%20123-2006?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lcp%20123-2006?OpenDocument) . Acesso em 05 jun 2019

\_\_\_\_\_. **DEC 6.759/2009 (DECRETO DO EXECUTIVO) 05/02/2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Publicado no Diário Oficial da União de 06/02/2009. Disponível em:

[http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%206.759-2009?OpenDocument). Acesso em 05 jun 2019.

\_\_\_\_\_. **DEC. 7.212/2010 (DECRETO DO EXECUTIVO) 15/06/2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Publicado no Diário Oficial da União de 16/06/2010. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/DEC%207.212-2010?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEC%207.212-2010?OpenDocument). Acesso em 06 jun 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei 13.606/2018 (LEI ORDINÁRIA) 09/01/2018**. Institui o programa de regularização tributária rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria Geral da Fazenda Nacional; altera as leis n<sup>os</sup> 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o decreto-lei n<sup>o</sup> 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (código penal); e dá outras providências.

Publicada no Diário Oficial da União de 10/01/18. Disponível em: [http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw\\_Identificacao/lei%2013.606-2018?OpenDocument](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2013.606-2018?OpenDocument). Acesso em 06 jun 2019.

\_\_\_\_\_. **Portaria PGFN n<sup>o</sup> 33, de 08 de fevereiro de 2018**. Publicada no Diário Oficial da União de 09/02/2018. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em 06 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 70**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2194>. Acesso em: 26 mai 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RMS 9698/GB – GUANABARA**. Recurso em Mandado de Segurança. Relator Min. Henrique D'Ávila. Julgamento 11/07/1962. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 05-11-1962. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RMS+9698%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y4cqfkaz>. Acesso em 07 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 323**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136>. Acesso em: 26 mai 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 547**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2201>. Acesso em: 26 mai 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 63047/ SP – SÃO PAULO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Gonçalves de Oliveira. Julgamento 14/02/68. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 28-06-1968. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+63047%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yy8ostuh>. Acesso em 07 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 60664/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Gonçalves de Oliveira. Julgamento 14/02/68. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 31-05-1968. Disponível em:

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+60664%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y658oxn7>. Acesso em 07 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **AC 1657 MC RJ – RIO DE JANEIRO**. Medida cautelar em ação cautelar. Relator Min. Joaquim Barbosa. Rel. para acórdão Min. Cézar Peluso. Julgamento 27/06/07. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 31-08-07. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>. Acesso em 07 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ARE 938538 AgR/ES – ESPÍRITO SANTO**. Ag. Reg. No Recurso Extraordinário com Agravo. Relator Min. Roberto Barroso. Julgamento em 30/09/2016. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicado no DJe 21-10-2016. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+938538+ES%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y4rgfmqr>. Acesso em 09 jun 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ARE 949147 AgR/RS – RIO GRANDE DO SUL**. Ag. Reg. No Recurso Extraordinário com Agravo. Relator Min. Roberto Barroso. Julgamento em 21/06/2016. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicado no DJe 16-08-2016. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MULTAS+MORATORIAS+LIMITES%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y3trwaf1>. Acesso em 09 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 640452 RG/RO**. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em 06/10/2011. Órgão Julgador: Tribunal Pleno – meio eletrônico. Publicado no DJe 07-12-2011. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+640452%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/yx9vpqd>. Acesso em 09 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n° 8**. Aprovada na sessão plenária de 12/06/2008. Publicada no DJe n° 112, de 20/06/2008, p.1 e no Diário Oficial da União de 20/06/2008, p.1. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=8.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>. Acesso em 14 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 560626-1/RS – RIO GRANDE DO SUL**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 12/06/2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno – meio eletrônico. Publicado no DJe 05/12/2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+560626%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y7nusrea> Acesso em 14 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n° 24**. Aprovada na sessão plenária de 02/12/2009. Publicada no DJe n° 232, de 11/12/2009, p.1 e no Diário Oficial da União de 11/12/2009, p.1. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28SUMULA+VINCULANTE+24%29%29+E+S%2EFLSV%2E&base=baseSumulasVinculantes&url=http://tinyurl.com/y33pthaz>. Acesso em 24 jun 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 550769/ RJ – RIO DE JANEIRO**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Joaquim Barbosa. Julgamento 22/05/2013. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 03-04-2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5569814>. Acesso em 26 mai 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RE 565048/ RS – RIO GRANDE DO SUL**. Recurso Extraordinário. Relator Min. Marco Aurélio. Julgamento 29/05/2014. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 09-10-2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6911989>. Acesso em 07 set 2019

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **RMS 53989/SE**. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança. Relator Min. Gurgel de Faria. Julgamento 17/04/2018. Órgão julgador: T1 Primeira Turma. Publicado no DJe em 23/05/2018. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1698872&num\\_registro=201701000965&data=20180523&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1698872&num_registro=201701000965&data=20180523&formato=PDF) Acesso em 07 set 2019

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI 5135/DF – DISTRITO FEDERAL**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator Min. Luís Roberto Barroso. Julgamento 09/11/2016. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicado no DJ em 07-02-2018. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+5135%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ybf5y6mf> . Acesso em 15 set 2019

BRITO, Edvaldo. **A constituição definitiva do crédito tributário e a prescrição**. In Caderno de pesquisas tributárias n. 1. Co-Edição Centro de Estudos de Extensão Universitária. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976

\_\_\_\_\_. **Limites da Revisão Constitucional**. Porto Alegre: Fabris, 1993

\_\_\_\_\_. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. São Paulo: Atlas, 2016

\_\_\_\_\_. **Princípio da legalidade tributária**. In ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terrence (Coord.). *Direito Tributário – homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015

\_\_\_\_\_. **Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2016

CALIENDO, Paulo. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação**. In *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho / coordenador Heleno Taveira Torres*. São Paulo: Saraiva, 2005

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. Edição do Kindle.

\_\_\_\_\_. **Sanções políticas no direito tributário: conteúdo e vedação**. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.) – *Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Introdução e tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6ª Edição revista. Coimbra: Livraria Almedina, 1993

\_\_\_\_\_; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.;  
STRECK, Lenio L. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/ A  
lmedina, 2013. 2.380 p.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses,  
2010

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 26ª Edição. São Paulo: Malheiros  
Editores, 2010

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 Ed. rev . São Paulo: Saraiva,  
2012

\_\_\_\_\_. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Disponível em:  
<http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/view/67584>. Acesso em 12 jun 2019

\_\_\_\_\_, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7 ed. rev – São Paulo:  
Noeses, 2018

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição tributária: estrutura e função** / Ricardo  
Siqueira de Carvalho; orientador: José Roberto Vieira. – Curitiba, 2017. Dissertação  
(Mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-  
graduação em Direito. Curitiba, 2017.

CASTILHO, Ricardo. **Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de  
tributar**. In Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar /  
organizadores Ives Gandra Martins Filho e Ricardo Castilho / autores Antônio Carlos  
Rodrigues do Amaral... [et al]. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2012

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Sanções tributárias**. In Caderno de pesquisas tributárias  
n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979

\_\_\_\_\_. **O Controle de constitucionalidade das leis e o Poder de Tributar na  
Constituição de 1988**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2016, Edição do Kindle

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16ª Edição revista, atualizada e  
ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2018

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: direito, moral e religião no mundo moderno**. São  
Paulo: Companhia das Letras, 2006

COSSIO, Carlos. **La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**.  
Buenos Aires: Editorial Losada S.A., 1944

\_\_\_\_\_. **Kelsen-Cossio. Problemas escogidos de la teoria pura del derecho. Teoria  
egologica y teoria pura**. Buenos Aires: Editorial Guillermo Kraft Ltda, 1952. Disponível em:  
<https://www.carloscoasio.com.ar>. Acesso em 12 jun 2019

COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (organizadores). **O Estado de direito: história, teoria,  
crítica**; com a colaboração de Emílio Santoro. Tradução de Carlo Alberto Dastoli. São Paulo:  
Martins Fontes, 2006

COSTA, Mário Júlio de Almeida. **Direito das obrigações**. 7ª Edição Revista e Atualizada  
(reimpressão). Coimbra: Almedina, 1999

CRESTANI, William Roberto. **Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação acessória**. São Paulo: Almedina, 2018

DÓRIA, Hélio Ivo. **Direito processual tributário**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1963

DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001

FANUCCHI, Fábio. **A propósito da obrigação e do crédito tributários**. In Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 127: 623-628, jan/mar 1977. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42196/40913> . Acesso em 12 jun 2019

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **A teoria da norma jurídica em Rudolf Von Jhering**. Disponível em: <http://www.terciosampaioferrazjr.com.br/?q=/publicacoes-cientificas/168>. Acesso em 12 set 2019

GASSEN, Valcir. **Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e tributação. 2 ed ver atual aum. [organizado por] Valcir Gassen. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016

GIANINNI, A.D. **Instituzioni di diritto tributario**. Nuova ristampa della nona edizione curata da V.M. ROMANELLI GRIMALDI, con un'appendice sulla riforma tributaria a cura di Enzo Pace. Milano: DOTT. A. GIUFRE' EDITORE, 1972

GOMES, Orlando. **Transformações gerais do direito das obrigações**. 2ª Ed. aum. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais, 1980

\_\_\_\_\_. **Obrigações**. 17ª Edição Revista, Atualizada e Aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002 e com a lei de falência de 2005, por Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Gen Forense, 2008

GUTIER, Murilo Sapia. **Boa-fé e proteção da confiança no direito tributário**. Artigo disponível em: [https://www.academia.edu/9286743/Boaf%C3%A9\\_e\\_a\\_Prote%C3%A7%C3%A3o\\_da\\_Confian%C3%A7a\\_no\\_Direito\\_Tribut%C3%A1rio](https://www.academia.edu/9286743/Boaf%C3%A9_e_a_Prote%C3%A7%C3%A3o_da_Confian%C3%A7a_no_Direito_Tribut%C3%A1rio). Acesso em 18/06/2019

JHERING, Rudolf Von. **A Evolução do Direito (Zweck im Recht)**. Vertido da tradução francesa de O. de Meulenaere, conselheiro da relação de Gand. Por Abel D'Azevedo (advogado). Oferecido à Biblioteca do Tribunal Federal de Recursos pelo presidente Cunha Vasconcelos Filho, 15 de setembro de 1963. Lisboa: Antiga Casa Bertrand – José Bastos e C.a. Editores. 73-Rua Garret- 75

\_\_\_\_\_, Rudolf Von. **A luta pelo direito**. Tradução por João de Vasconcelos. In Coleção a obra prima de cada autor (texto integral). São Paulo: Martin Claret, 2009

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 6 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral das Normas (Allgemeine Theorie der Normen)**. Tradução e revisão por José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 3ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998

\_\_\_\_\_. **Jurisdição constitucional**. Introdução e revisão técnica Sérgio Sérulo da Cunha. Tradução do alemão por Alexandre Krug, do italiano por Eduardo Brandão e do francês por Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003

LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Tomo I. Versión Española y notas de Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. **Direito das obrigações**. Volume I. Introdução. Da constituição das obrigações. 8ª Ed. (manuais universitários). Coimbra: Ed. Almedina, 2009

LLEDÓ, Juan Antonio Perez. **Sobre la función promocional del derecho. Um análisis conceptual**. Artigo disponível em: <http://hdl.handle.net/10045/10282>. Revista DOXA 2000, n. 23

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Tradução Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: edições tempo brasileiro, 1983

\_\_\_\_\_. **O direito da sociedade** (Locais do Kindle 1192-1203). Edição do Kindle.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2010

\_\_\_\_\_; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. efeito suspensivo a recurso extraordinário. requisitos da medida cautelar**. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/download/1904/539>. Acesso em 19 jun 2019

MACHADO NETO, A.L. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 1988

MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán**. Tomo II, parte especial, poder de policía y poder tributário. Traducción directa del original francés *le droit administratif aliemand* por Horacio H. Heredia y Ernesto Krotoschin. 2ª Edición, inalterada. Buenos Aires: Ediciones Depalma Buenos Aires, 1982

MENDEZ, Amelia Gonzalez. **Buena fe y derecho tributário**. Madrid: Marcial Pons, 2001

MURICY, Marília. **Racionalidade do direito, justiça e interpretação. Diálogo entre a teoria pura e a concepção luhmanniana do direito como sistema autopoiético**. In **Hermenêutica plural: possibilidades jusfilosóficas em contextos imperfeitos** / organizadores Carlos Eduardo de Abreu Boucault, José Rodrigo Rodriguez. São Paulo: Martins Fontes, 2002 (Coleção tópicos)

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sanções Tributárias**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979

\_\_\_\_\_. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980

\_\_\_\_\_. **Teoria da imposição tributária**. Prefácio de Bernardo Ribeiro de Moraes. 2ª Edição, Revista e Atual. – São Paulo: LTR, 1998

\_\_\_\_\_. **Teoria da imposição tributária e ética do Estado legislador**. In Tratado de direito tributário, Volume I. / Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2011

\_\_\_\_\_. **O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais.** In FILHO, Ives Gandra da Silva Martins; CASTILHO, Ricardo (Organizadores). *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado: critérios para sua aplicação.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2018

MEDAUAR, Odete. **Segurança jurídica e confiança legítima.** In *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil Jan/Jul 2008.* Disponível em: <http://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/viewFile/2593/2166>. Acesso em 28/06/2019.

MELLO, Elisabete Rosa. **Direito fundamental a uma tributação justa.** São Paulo: Atlas, 2013

\_\_\_\_\_. **A obrigação como processo no direito tributário e o princípio da boa-fé objetiva.** In IR. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 15, n. 59, p. 217-249, jul.-set. 2012. Disponível em: [http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista59/revista59\\_217.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista59/revista59_217.pdf). Acesso em 18 jun 2019

\_\_\_\_\_. **O princípio da boa-fé no direito tributário.** Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008

MINAHIM, Maria Auxiliadora. **Bem jurídico nos crimes tributários.** In SOUZA, Arivaldo de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenadores). *Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito.* São Paulo: Atlas, 2014

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 1984

MOREIRA, Rômulo de Andrade. **O Supremo Tribunal Federal e a responsabilidade penal da pessoa jurídica – perdemos a batalha, não a guerra!** Artigo disponível em: <http://www.ibadpp.com.br/wp-content/uploads/2013/08/O-STF-e-a-Responsabilidade-Penal-da-Pessoa-Juridica.pdf>. Acesso em 27 jun 2019

MORRISON, Wayne. **Filosofia do Direito: dos gregos ao pós-modernismo.** 2. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** (teses de doutoramento). 4ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina, 2015

\_\_\_\_\_. **Direito Fiscal.** 6ª Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2010

NAWIASKY, Hans. **Cuestiones Fundamentales de derecho tributário.** Introducción de Klaus Vögel, Traducción y notas del Prof. Ramallo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1982

NEVES, José Carlos de Souza; CAMPOS, Dejalma. **Sanções tributárias.** In *Caderno de pesquisas tributárias n.4.* Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 1995

- PACIELLO, Gaetano. **As sanções do direito tributário**. In Caderno de pesquisas tributárias n.4. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979
- PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015
- PALMEIRA, Marcos Rogério. **A tributação na Idade Moderna: uma construção de mitos**. In O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização / Ubaldo César Balthazar (org) – Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6 ed. rev atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014
- PINTO, Bilac. **Contribuição de melhoria**. Rio de Janeiro: Empresa Revista Forense Editora
- PONTES, Helenilson Cunha. **Revisitando o tema da obrigação tributária**. In Direito Tributário – Volume I, II – Coordenação Luís Eduardo Schoueri – São Paulo: Quartier Latin, 2003
- PORTO, Éderson Garin. **Estado de direito e direito tributário: norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. Edição do Kindle
- PORTUGAL. Lei n° 15/2001. **Reforça as garantias do contribuinte e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infrações tributária**. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/codigos/rgit/1-15-01.html#lei>. Acesso em 23 jun 2019
- PUIG, Santiago Mir. **El derecho penal en el estado social y democrático de derecho**. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1994
- REALE, Miguel. **Fontes e modelos do direito: para um novo paradigma hermenêutico**. São Paulo: Saraiva, 1994
- ROCHA, António Manuel; CORDEIRO, Menezes. **Da boa-fé no direito civil**. 2ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2001
- ROXIN, Claus. **Derecho Penal Parte General. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito**. Traducción y notas Diego – Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. Madrid: Editorial Civitas, 1997
- RUBINSTEIN, Flávio. (2004). **A bona fides como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro**. Revista Da Faculdade De Direito, Universidade De São Paulo, 99, 573-658. Recuperado de <http://www.periodicos.usp.br/rfdusp/article/view/67639>. Acesso em 18 jun 2019
- \_\_\_\_\_. **Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros**. Dissertação de Mestrado. Área de Direito Econômico e Financeiro. Subárea de Direito Financeiro. Orientador Prof. Dr. Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28022012-155501/en.php>, p.p.48-49 Acesso em 18 jun 2019
- ROTHMANN, Gerd W. **O princípio da legalidade tributária**. Disponível em: [bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/36954/35723](http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/36954/35723). Acesso em 11 jun 2019

SALGADO, Gisele Mascarelli. **Sanção na teoria do direito de Norberto Bobbio**. Sn, 2008. 275 fls. Tese (doutorado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Área de concentração Filosofia do Direito. Orientador Prof. Dr. Tercio Sampaio Ferraz Jr.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal – parte geral**. 5ª Ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2012

SANTOS, Juliana Pinheiro Damasceno e. **A irrelevância conceitual do interesse difuso ou do “bem jurídico supraindividual” para o direito penal brasileiro**. In SCARPA, Antônio Osvaldo; EL HIRECHE, Gamil Föppel. Temas de direito penal e processual penal: estudos em homenagem ao juiz Tourinho Neto. Salvador: Editora Jus Podivm, 2013

\_\_\_\_\_. **Criminalização meramente simbólica nos domínios da criminalidade econômico-financeira?** In PRADO, Alessandra Rapacci Mascarenhas; MELLO, Sebastián Borges de Albuquerque; COÊLHO, Yuri Carneiro. Novas perspectivas das ciências criminais: escritos em homenagem à Professora Maria Auxiliadora Minahim. Salvador: Editora Jus Podivm, 2018

SCANDELLARI, Gustavo Britta. **Instâncias administrativa e penal: a independência na teoria e na prática dos crimes tributários**. In GUARAGNI, Fábio André; BACH, Marion. (Coordenadores); SOBRINHO, Fernando Martins Maria. Direito penal econômico [versão eletrônica pdf]: administrativização do direito penal, criminal compliance e outros temas contemporâneos. Londrina: Thoth, 2017

SILVA, Almiro do Couto e. **O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei do processo administrativo da União (lei n° 9.784/99)\***. In Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 237: 271-315, Jul/Set 2004. Artigo disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376>. Acesso em 28 jun 2019

SILVA, Clóvis Couto e, 1930-1992. **A obrigação como processo / Clóvis V. do Couto e Silva – reimpressão** - Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007

SILVA, Leonardo Mussi. **O conteúdo patrimonial da obrigação acessória e o equívoco de classificá-la como dever instrumental**. In ORLANDO, Breno Ladeira Kingma (et. al). Cadernos de debates tributários. Tema: Aspectos controvertidos do CTN. Rio de Janeiro: Lumen Juris editora, 2010

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2ª Edição, 3ª Tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2014

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. **Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária**. In Revista Brasileira de Ciências Criminais, 2015, RBCCRIM VOL. 117 (NOVEMBRO-DEZEMBRO 2015) PARTE ESPECIAL. Disponível em: [https://www.ibccrim.org.br/rbccrim/126-/?ano\\_filtro=2015](https://www.ibccrim.org.br/rbccrim/126-/?ano_filtro=2015) . Acesso em 24 jun 2019

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975

STRECK, Lenio Luiz. **O que é isto – decido conforme minha consciência?** – 4 ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado e de los contribuyentes (*Besteuerungsmoral and Steuermoral*)**. Traducción, presentación y notas de Pedro M. Herrera Molina; prólogo de Juan José Rubio Guerrero. Madrid: Marcial Pons, Ediciones jurídicas e sociales, 2002

TRINDADE, André. **Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoiético**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008

VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 2ª edição, revista. Rio de Janeiro: Forense, 1986

VARELA, Antunes. **Das obrigações em geral**. Volume I. 9ª Edição, Revista e Atualizada. Coimbra: Almedina, 1998

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **Lei complementar tributária**. Artigo disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45128>. Acesso em 12 jun 2019

VILLEGAS, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Tomo único. 7ª Edição, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001

\_\_\_\_\_. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 10ª Ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Astrea, 2016

\_\_\_\_\_. **Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1976

WALD, Arnaldo. **Direito Civil: direito das obrigações e teoria geral dos contratos, 2 / Arnaldo Wald; com a colaboração dos professores Semy Glanz, Ana Elisabeth Lapa Wanderlei Cavalcanti e Liliana Minardi Paesani**. 20 Ed. São Paulo: Saraiva, 2011

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. **O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário**. In Revista da AJUFERGS/03. Disponível em: [https://www.ajufergs.org.br/revista\\_det.php?id=3](https://www.ajufergs.org.br/revista_det.php?id=3). Acesso em 18 jun 2019

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997

\_\_\_\_\_. **Causalidade e relação no direito**. 4 Ed. São Paulo: RT, 2000

VILLEY, Michel. **Filosofia do direito: definições e fins do direito**. Tradução Maria Valéria Martinez de Aguiar; prefácio François Terré; revisão técnica Ari Solon. 2 Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008 (coleção justiça e direito)

WELZEL, Hans. **Derecho Penal parte general**. Traducción de Carlos Fontán Balestra. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978

\_\_\_\_\_. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005