

A Dosimetria das Multas Tributárias: Proporcionalização e Controle

Dosimetry of Tax-related Fines: Proportionality and Control

Caio Augusto Takano

Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas. Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos. Professor Convidado de Cursos de Pós-graduação. Advogado em São Paulo. E-mail: caio.takano@uol.com.br.

Resumo

O presente estudo tem como objetivo contribuir para o estudo das sanções tributárias pecuniárias (multas tributárias) e, em especial, identificar parâmetros que devem ser observados na imposição de multas pelo descumprimento de obrigações tributárias. Identificados os limites impositivos às multas tributárias, tanto os materiais (i.e., relacionados ao bem jurídico tutelado), quanto os quantitativos (i.e., relacionados ao próprio gravame da penalidade cominada), examinar-se-ão os instrumentos que o ordenamento jurídico dispõe para que se exerça um efetivo controle das multas tributárias que ultrapassarem tais limites, de modo a conferir efetividade aos limites identificados.

Palavras-chave: multas tributárias, funções da sanção tributária, dosimetria, controle.

Abstract

This paper aims to contribute to the study of tax penalties (tax-related fines) and in particular to identify criteria that should be taken into consideration in the imposition of fines due to the noncompliance with tax obligations. Once both material (i.e., related to the protected legal good) and quantitative (i.e., related to the own penalty tax) limits have been identified, it will be further investigated the available tools in the legal system which provide for effective control of tax-related fines that exceed such limits.

Keywords: tax-related fines, functions of tax penalties, dosimetry, control.

1. Introdução

O mito de que haveria no Direito Tributário uma “responsabilidade objetiva” pelas infrações tributárias tem dado azo a inúmeras distorções e injustiças na aplicação de sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias, tanto prin-

cipais quanto as impropriamente denominadas de acessórias¹. A imposição de sanções nitidamente desproporcionais, que nenhuma relação guardam com a infração cometida ou a culpabilidade do contribuinte; a indevida utilização das multas tributárias como instrumento de arrecadação dos entes públicos; execuções fiscais de créditos tributários “irreais”, que simplesmente não conseguirão ser pagos pelo executado e, ainda, impedem o exercício da ampla defesa devida a impossibilidade de se depositar o montante exigido ou de oferecer em juízo qualquer outra garantia ao crédito tributário; prejuízo ao setor produtivo que já suporta elevada carga tributária e altos custos de conformidade; são alguns dos perniciosos efeitos da aplicação irrestrita do art. 136 do Código Tributário Nacional, como se fosse um “cheque em branco” a legitimar a aplicação de sanções tributárias à míngua de qualquer indagação sobre sua proporcionalidade ou a culpabilidade do agente.

Ainda assim, o tema tem recebido pouca atenção, principalmente pelos aplicadores do direito, que pautam seus atos decisórios na afirmação de que haveria a “responsabilidade objetiva” em matéria tributária, sem maiores indagações ou reflexões sistêmicas, como se tal inferência decorresse de um “fundamento óbvio” de nosso sistema².

Tal comportamento influiu de forma decisiva na forma pela qual evoluíram a doutrina e a jurisprudência em torno do tema da imposição de sanções tributárias, e, em especial, as sanções pecuniárias (multas) impostas em razão do descumprimento de obrigações tributárias, carecendo um esforço no sentido de promover uma proporcionalização da penalidade imposta, com vistas à culpabilidade e ao bem jurídico tutelado que foi lesionado pelo infrator, na proporção do dano causado.

Em raras ocasiões, o Poder Legislativo desempenhou um papel ativo no estabelecimento de parâmetros legais para que a imposição de multas tributárias fosse balizada de acordo com a culpabilidade do infrator ou demonstrou preocupação em permitir que o aplicador da lei pudesse realizar um controle da dosimetria da sanção prevista normativamente, adequando-a aos elementos objetivos e subjetivos relevantes do caso concreto³. Por seu turno, o controle realizado pelo Poder Judiciário tem se limitado a traçar limites máximos para a instituição de sanções tributárias, afastando-as quando forem manifestamente desproporcio-

¹ No sentido de criticar a terminologia utilizada pelo CTN, por todos, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Malheiros: 1972, p. 384.

² Para críticas em relação ao raciocínio que se vale dos “fundamentos óbvios”, cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 11-15.

³ Cite-se, por exemplo, o art. 67 da Lei Federal n. 4.502/1964, que previa a possibilidade de que a Administração Tributária (autoridade julgadora) considerasse uma série de fatores para fixar a pena aplicável (como reincidência, solo, inobservância das instruções de agentes fiscais etc.). Para uma análise do tema, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 838-839. Mais recentemente, mas sem estabelecer critérios seguros e objetivos que deverão ser observados na proporcionalização da pena pelo aplicador do direito, o art. 527-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo igualmente permite a redução ou até a relevação da multa aplicada, em relação a determinadas situações em que a infração cometida não implique falta do pagamento do imposto, adequando-a à culpabilidade do infrator e à intensidade da lesão ao bem jurídico tutelado no caso concreto.

nais e apresentarem efeito confiscatório⁴. Entretanto, a questão que se põe é: isso é suficiente para que se garanta um Direito Tributário Penal justo, isonômico e que puna os infratores na medida de sua culpabilidade?

Nesse sentido, é emblemática a dificuldade em se identificar balizas precisas para se instituir ou controlar a imposição de multas pelo descumprimento de deveres instrumentais. Não havendo, por vezes, sequer tributo devido, como controlar os limites máximos dentro dos quais a sanção tributária é legítima? Como mensurar o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos que foi lesionado pela conduta do contribuinte? Como estabelecer critérios seguros para a imposição de multas pelo descumprimento de deveres instrumentais que levem em conta a culpabilidade do contribuinte? O que justifica a imposição de uma multa equivalente a 1% do valor das operações mercantis, no caso de não emissão de documento auxiliar de escrituração fiscal (DANFE)⁵? A ausência da estipulação de critérios e limites à instituição de sanções tributárias abriu, pois, espaço para que arbitrariedades fossem cometidas sob o pretexto de atuar em conformidade com a estrita legalidade, utilizando-se indevidamente o instituto da sanção tributária como instrumento de arrecadação.

Dentro dessa perspectiva, o presente artigo tem como objetivo contribuir para o estudo das sanções tributárias pecuniárias (especialmente as multas tributárias) e, em especial, identificar alguns parâmetros que devam ser observados na imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias, bem como instrumentos de controle à atividade sancionadora estatal. Identificados os limites impositivos às multas tributárias, tanto os materiais (i.e., relacionados com o bem jurídico tutelado), quanto os quantitativos (i.e., relacionados com o próprio gravame da penalidade cominada), examinar-se-ão os instrumentos que o ordenamento jurídico dispõe para que se exerça um efetivo controle das multas tributárias que ultrapassarem tais limites, de modo a conferir efetividade aos limites identificados.

Eis o desafio que se nos apresenta.

2. As Funções da Sanção em Matéria Tributária

O signo “sanção” é plurívoco – como, de resto, é extremamente comum nas expressões dessa natureza – podendo ser empregada em acepções distintas⁶. Cos-

⁴ Nesse sentido, cf. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 748.257. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 06.08.2013, publicado em 20.08.2013.

⁵ Como previsto, *verbi gratia*, no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (2000): “Artigo 527. O descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, fica sujeito às seguintes penalidades:

[...]

V – infrações relativas a livros fiscais, contábeis e registros magnéticos:

[...]

e) falta de elaboração de documento auxiliar de escrituração fiscal ou sua não exibição ao fisco multa equivalente a 1% (um por cento) do valor das operações ou prestações que nele devam constar”.

⁶ Como Paulo de Barros ensina, a expressão poderá significar tanto a relação jurídica que se instala por força do acontecimento de um fato ilícito, entre titular do direito lesado e o infrator, quan-

tuma-se definir a sanção como a “específica reação do direito ante a violação de um dever jurídico”⁷, isto é, a consequência que o ordenamento jurídico atribui ao descumprimento de uma conduta prescrita e que age, no mais das vezes, como uma coação para o seu cumprimento⁸. Alfredo Augusto Becker se referia à sanção como “o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”⁹. Por sua vez, Geraldo Ataliba a definia como “a providência jurídica que acompanha a norma e atua na hipótese de violação do comando nela contido”¹⁰.

Comum a todas essas posições doutrinárias é a constatação do caráter de reação pelo não cumprimento de uma conduta que o Estado impôs ou, reversamente, a realização de uma conduta que o Estado proibiu, por contrariar valores ou bens jurídicos objeto de sua tutela¹¹. Assim é a natureza jurídica das sanções, independentemente da área do Direito em que for aplicada.

Portanto, a expressão “sanção tributária” revelará a consequência (*reação*) que o direito positivo impõe por uma infração consistente no não cumprimento de uma obrigação tributária, principal ou “acessória”, instituída com vistas a conferir eficácia às normas jurídicas tributárias¹². De fato, ambas as condutas contrariam um valor ou bem jurídico tutelado pelo Estado: no caso de obrigações principais, o não recolhimento do tributo devido implica injusta redução da arrecadação tributária e, conseqüentemente, da própria capacidade de o Estado realizar as suas funções; já no caso dos deveres instrumentais, o seu não cumprimento causa prejuízo ao “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Uma advertência, contudo, é necessária: neste estudo, o termo “sanção tributária” será utilizado para se referir às sanções *stricto sensu*, consistentes nas sanções punitivas (especificamente as pecuniárias) impostas pelas infrações à legislação tributária e bens jurídicos protegidos pelo direito tributário. Não engloba, portanto, os juros de mora que, embora sejam considerados um liame sanciona-

to a importância devida a título de penalidade ou de indenizações, ou deveres de fazer ou não fazer impostos sob o mesmo pretexto. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 862. Neste estudo, ao nos referirmos a “sanções tributárias”, estaremos nos referindo unicamente às sanções administrativas e não àquelas penais, cujo tipo penal prevê em seu antecedente o descumprimento de um dever instrumental (a exemplo dos crimes do art. 2º da Lei n. 8.137/1990). Sobre a distinção entre sanções administrativas e penais, bem como os seus respectivos regimes jurídicos, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 811 e ss.

⁷ Cf. GORDILLO, Agustín. *Introducción al Derecho Administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1966, p. 69-70.

⁸ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Martin Fontes, 2005, p. 37 e ss.

⁹ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 345.

¹⁰ Cf. NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. *Noções de direito tributário*. São Paulo: RT, 1964, p. 134-135.

¹¹ A impossibilidade de se compreender o direito positivo de forma desvinculada de seus valores foi objeto de críticas por Hugo de Brito Machado, identificando, na sanção, sempre uma reprovação pelo legislador pela realização de uma conduta que lhe é indesejada. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 8.

¹² Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria das sanções tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 161.

tório em sentido amplo, são figuras próprias e acessórias aos liames obrigacionais, possuindo natureza meramente indenizatória¹³, tendo como causa a recomposição do patrimônio para se impedir o enriquecimento sem causa.

Nesse passo, a norma sancionadora inexoravelmente deverá ter, em seu antecedente, uma ação do infrator que viole um valor ou um bem jurídico tutelado pelo Estado, enquanto que, em seu conseqüente, uma reação àquela violação¹⁴. Tal assertiva conduz à investigação das funções da sanção tributária, uma vez que aquelas agem como fundamento da última, bem como fornecerá parâmetros para controlar a intensidade daquela reação, que se materializará por meio de uma intervenção estatal na esfera dos direitos fundamentais do infrator (patrimônio), diante das circunstâncias fáticas de um determinado ilícito.

Não merecem reparos as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que toda sanção tributária exerce uma tríplice função: (i) punitiva, penalizante de infrações atuais cometidas pelo agente infrator; (ii) reparatória, em que se busca o ressarcimento pelos danos causados pela infração cometida; e (iii) didática (ou preventiva), desincentivando o infrator de novas infrações e incentivando os demais cidadãos ao cumprimento do mandamento legal¹⁵.

A discussão sobre as finalidades da pena existe há muito no âmbito do Direito Penal. Como relata Luiz Regis Prado, inicialmente as teorias absolutas viam a pena como mera compensação pelo mal causado pelo delito, o que foi amplamente contestado posteriormente pelas teorias relativas, que propunham ser o fundamento da pena o fim de prevenção, seja geral (imposição de temor aos possíveis delinquentes e reforço da consciência jurídica da norma pela coletividade) ou especial (sobre a pessoa do delincente, buscando que ele não volte a delinquir). No entanto, a fundamentação da pena exclusivamente nos fins de prevenção geral e especial também sofreu críticas, na medida em que acarretaria constante e substancial ampliação das margens penais dos delitos mais graves ou mais frequentemente praticados, podendo conduzir a penas injustas e desproporcionais, que não coadunariam com o Estado Democrático de Direito. Daí a relevância da teoria unitária que, ao mesmo tempo em que reconhece as finalidades de prevenção, admite a exigência de retribuição jurídica da pena, como forma de não retirar a importância da consideração do injusto e da culpabilidade do infrator na dosimetria da pena¹⁶.

¹³ Cf. GOMES, Orlando. *Responsabilidade civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 53-55.

¹⁴ Divergimos do pensamento de Geraldo Ataliba, segundo o qual a estrutura da norma jurídica é composta por hipótese, mandamento e sanção (cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 42), aproximando-nos do pensamento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a sanção não compõe aquela estrutura estática da norma jurídica, configurando outra norma, com antecedente e conseqüente próprios (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: RT, 1971, p. 382).

¹⁵ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 400. No mesmo sentido, ainda, cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 110-129.

¹⁶ Cf. PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. Volume I – Parte geral. 4. ed. São Paulo: RT, 2004, p. 511-526.

Evidentemente, a discussão que existe no âmbito do direito penal não pode ser automaticamente transposta ao direito tributário, uma vez que, naquele ramo, são distintos os princípios norteadores e os direitos do infrator restringidos pela imposição da penalidade (até porque a sanção penal poderá implicar até mesmo a privação de sua liberdade). No entanto, o debate ali travado oferece interessantes subsídios para que se sustente o entendimento de que “em matéria tributária, sobressaem as funções didáticas, punitiva e indenizatória da pena”¹⁷.

É que a separação entre Direito Penal e Direito tributário não é absoluta, havendo um espaço para intersecção desses dois ramos do direito¹⁸. Assim, tendo em vista, portanto, os influxos da Teoria da Pena no Direito Tributário Penal, entender que o “único escopo” da sanção tributária é o de obrigar o recolhimento do tributo (caráter reparatório) equivaleria a assumir que a responsabilidade pelas infrações tributárias seria meramente objetiva, o que – é bom que se diga com todas as letras – não consta com previsão normativa no direito posto nem com ele se coaduna¹⁹, já que a culpabilidade do infrator e a intensidade do ilícito seriam irrelevantes. Além disso, também não ofereceria parâmetros adequados à imposição da sanção em alguns casos, como, por exemplo, na recusa de prestação de informações referentes a um terceiro, porquanto o tributo devido por outrem não refletiria, concretamente, a culpabilidade do infrator.

As mesmas críticas se estendem ao raciocínio de que as sanções tributárias possuiriam mero caráter indenizatório²⁰. Em relação às obrigações tributárias principais, não diferenciaria o tributo que não foi recolhido por razões conjunturais específicas e excepcionais (*v.g.*, dificuldades financeiras do contribuinte, falha no sistema eletrônico do Fisco etc.) daquele que não o foi em razão de práticas evasivas. No que tange aos deveres instrumentais, não oferece parâmetros seguros para mensurar o valor para se “indenizar” o Estado, por descumprimento de condutas que, ontologicamente, não possuem caráter patrimonial.

Há, também, quem negue a função reparatória das sanções tributárias, sob o fundamento de que a imposição da sanção não substitui a exigência do tributo, sendo aplicada a despeito da reparação, que será buscada pelo pagamento, com juros e multa de mora, do tributo²¹. Embora tal raciocínio seja aplicável em relação às sanções tributárias que se refiram ao descumprimento da obrigação principal, não parece ele ser aplicável às sanções impostas em razão do não cumprimento de deveres instrumentais, já que, nesses casos, a própria imposição de multa substitui a exigência de uma prestação positiva ou negativa pelo contri-

¹⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 816.

¹⁸ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 686.

¹⁹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 106-107.

²⁰ Américo Lacombe afasta qualquer pretensão punitiva da sanção tributária, sustentando que a sanção tributária apenas teria caráter patrimonial. Cf. LACOMBE, Américo. Sanções tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias*, n. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 13-26.

²¹ Cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002, p. 25.

buinte, que não lhe é mais exigida. Eis porque o art. 113, § 3º, do CTN²² se vale do conceito de “conversão”: não cumprido o dever instrumental, surge a pretensão punitiva do Estado pela penalidade pecuniária, em substituição do cumprimento daquele dever. Deduz-se que, no caso de sanções pelo descumprimento de dever instrumental, a sanção tributária possui, sim, uma função ressarcitória, mas não do valor do tributo devido, e sim do “interesse da arrecadação ou da fiscalização”²³, que foi frustrado pela conduta do contribuinte.

Também a sanção tributária não se justifica apenas pela sua função punitiva, sob pena de reduzir o instituto, no direito tributário, a mero instrumento de vingança, incompatível com o Estado Democrático de Direito.

Ademais, é importante perceber que a consideração exclusiva da finalidade preventiva da sanção tributária poderia causar as distorções apontadas no âmbito do Direito Penal, uma vez que se desconsideraria o ilícito efetivamente cometido e o seu desvalor como parâmetro de aplicação da sanção, o que pode resultar, por vezes, em penalidades desproporcionais ou injustas.

Portanto, somente pela conjugação dessas três funções é que uma sanção se mostrará legítima no Direito Tributário. A função reparatória coloca o tributo ou o interesse da fiscalização como parâmetro objetivo da sanção; já a função punitiva põe em evidência a necessidade de se considerar a culpa do infrator para a imposição e dosimetria da sanção, colocando a conduta do agente como elemento essencial da configuração do ilícito; por fim, a função preventiva confere importância ao próprio valor ou bem jurídico tutelado pelo Estado, reafirmando-o perante a sociedade e buscando o proteger de futuras transgressões, sem, entretanto, exceder os limites materiais e quantitativos para a instituição das sanções.

Ademais, num sistema jurídico baseado no Princípio da Isonomia, é imperioso que se apliquem diferentes punições de acordo com o grau de intensidade à lesão ao bem jurídico e a culpabilidade de seu infrator. Afinal, não parece se sustentar, sob a ótica do referido princípio, que um contribuinte que não tenha cumprido uma obrigação tributária em razão de uma falha no sistema eletrônico da Administração Pública seja apenado na mesma intensidade daquele que não o fez deliberadamente, com o intuito de praticar atos evasivos. Tornam-se necessárias considerações acerca de sua culpa. Entender diferentemente implicaria amesquinamento das funções punitivas e preventivas, porque uma sanção que leve em consideração apenas os aspectos objetivos da infração tributária poderá, no mais das vezes, não ser suficiente para punir de forma eficaz o infrator e desincentivá-lo de realizar novas infrações.

Para ilustrar o raciocínio desenvolvido, imaginem-se duas situações distintas, mas dentro do contexto de uma operação mercantil: (i) o contribuinte recolhe o tributo, porém não emite a Nota Fiscal eletrônica (nem mesmo a manual); e (ii) o contribuinte recolhe o tributo, emite a Nota Fiscal, entretanto preenche equivocadamente o código NCM da mercadoria (que, neste caso, por hipótese, em nada

²² “Art. 113. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

²³ Sobre o tema, cf. TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2015.

altera em relação à determinação da alíquota aplicável). Em ambas as situações, o prejuízo para a arrecadação é idêntico, contudo é necessário que a sanção penalize mais severamente a primeira, com o intuito de educar os contribuintes com maior eficiência, já que o interesse da fiscalização é mais afetado naquele caso.

Se assim é, o próprio Princípio da Isonomia impõe o reconhecimento de que, ao lado da função reparatória, a sanção tributária possui uma função punitiva e preventiva, que leva em consideração a culpa do infrator e a intensidade da lesão do bem jurídico tutelado. É acertada, pois, a assertiva de Heleno Tórres, com base nas lições de Michele Taruffo, de que “para a aplicação de qualquer multa, deve-se, antes de tudo, identificar o fato ilícito. Para tanto, deve-se promover necessária análise da conduta do sujeito, de sorte a legitimar a projeção de consequências sancionatórias sobre sua esfera jurídica”²⁴.

Por fim, uma advertência é necessária: não configura função das sanções, contudo, gerar receitas para os cofres públicos. Como aponta Luciano Amaro com precisão, no caso de sanção imposta em virtude do descumprimento de dever instrumental, conquanto a justificação da sanção seja o perigo causado pelo seu inadimplemento à arrecadação de tributos, a multa imposta não pode ser transformada em instrumento de arrecadação, mas ser graduada em função da gravidade do dano ou ameaça que a infração representa para a arrecadação dos tributos²⁵.

3. O Mito da Responsabilidade Objetiva no Direito Tributário

Muito tem se discutido sobre o alcance e conteúdo do art. 136 do Código Tributário Nacional²⁶ na doutrina e na jurisprudência²⁷, não havendo consenso sobre quais são os requisitos necessários para a configuração da responsabilidade por infrações tributárias: se necessita de um elemento subjetivo ou apenas do elemento objetivo. A questão é tormentosa. Embora haja consenso sobre a prescindibilidade do elemento doloso (“intenção do agente”), a doutrina se divide no tocante à necessidade de outro elemento subjetivo para a configuração do ilícito tributário.

Tradicionalmente, há fortes manifestações perfilhando a consideração objetiva das infrações tributárias (i.e., sua independência em relação ao dolo ou culpa). Explica Bernardo Ribeiro de Moraes que a referida independência em relação à intenção do agente ou dos efeitos do ilícito se dá justamente porque a infração tributária possui natureza administrativa, e não civil ou penal²⁸. Igualmente, Ri-

²⁴ Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: RT, 2011, p. 668.

²⁵ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 466.

²⁶ “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

²⁷ Sobre o assunto, cf. TAKANO, Caio Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013, p.114-132.

²⁸ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 2º v., p. 523.

cardo Lobo Torres é incisivo ao afirmar a irrelevância de dolo ou, até mesmo, de culpa na configuração da infração tributária, e, conseqüentemente, seja imputada a responsabilidade àquele que o comete. Em nada modificaria, tampouco, a inexistência de dano ou prejuízo à Fazenda Pública que seja resultante daquele ato²⁹.

De outro lado, outra parcela da doutrina não coaduna com esse posicionamento e rejeita a possibilidade de se cogitar em aplicação de sanção, ainda que de natureza administrativa, sem que haja um mínimo de subjetividade na conduta do agente infrator, sob o argumento de que o referido artigo apenas exclui o dolo para a configuração do ilícito tributário, mas não a culpa do agente infrator³⁰. Argumenta-se, ainda, que a exigência de culpa, em seu sentido estrito, é decorrência natural do direito sancionatório, razão pela qual a configuração da responsabilidade independerá unicamente do dolo do agente na prática do ato ilícito, não sendo possível afastar a exigência de culpa³¹. Eis a posição de Hugo de Brito Machado que, distinguindo as sanções decorrentes do não cumprimento de obrigações tributárias em punitivas e execução forçada do tributo devido, afirma que apenas nesta última hipótese que a responsabilidade prescindiria totalmente de um elemento subjetivo³².

Outros dispositivos do CTN são apontados, ainda, como evidência da imprescindibilidade de culpa para a aplicação de sanções tributárias, tais quais o art. 108, inc. IV, ao impor a equidade na aplicação da legislação tributária pelas autoridades administrativas³³; o art. 112 do CTN, que impõe a consideração da natureza ou as circunstâncias materiais do fato ilícito, sua natureza e seus efeitos na cominação de penalidades³⁴; e ainda o art. 100, parágrafo único do CTN, que exclui a pretensão punitiva caso o contribuinte tenha agido em estrita conformidade com instrução ou informação da autoridade administrativa³⁵.

Não há, como se vê, um entendimento pacífico sobre o sentido e o alcance do art. 136 do CTN. Nada obstante, parece que os argumentos a favor da objetividade da responsabilidade por infrações tributárias vêm perdendo sua consistência, inclusive pelo reconhecimento, por parte de seus defensores, que a regra não é absoluta, podendo ser modificada não apenas pela legislação ordinária, como também sua aplicação poderá sofrer mitigações a depender das condições fáticas de cada caso.

Impende notar, pois, que mesmo aqueles que propugnam pela responsabilidade objetiva não ignoram a potencial aplicação da equidade para a interpreta-

²⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 271.

³⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 843.

³¹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 291.

³² Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 173-175.

³³ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 470-472.

³⁴ Cf. MACHADO, Schubert de Farias. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 464.

³⁵ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1976, p. 168.

ção do art. 136 do CTN, para afastar a sua aplicação³⁶. Neste sentido, inclusive, diversas manifestações do Superior Tribunal de Justiça, “temperando a objetividade” da responsabilidade por infrações tributárias³⁷. E, neste ponto, cabe a indagação: no que consistiria o “temperamento” da aplicação da responsabilidade objetiva senão o reconhecimento da relevância da subjetividade do agente infrator para a aplicação de sanções tributárias? Igualmente, não olvidam esses doutrinadores que a constatação da boa-fé do infrator poderá ensejar na atenuação da sanção administrativa ou mesmo na não aplicação da responsabilidade “objetiva” e consequente penalização³⁸. Podemos citar, por exemplo, que a consideração da boa-fé tem justificado o cancelamento de autos de infrações lavrados sob o manto da “responsabilidade objetiva” por aquele tribunal superior³⁹.

Em suma, não há como se cogitar, em nosso ordenamento jurídico, hipótese de cominação de sanção administrativa à minguada de qualquer subjetividade daquele que comete o ato ilícito. Assiste razão a Luís Eduardo Schoueri, para quem “inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir”⁴⁰. Não por outro motivo que Gerd Willi Rothmann afirma não existir responsabilidade objetiva, sem culpa, de modo que a responsabilidade por infrações tributárias “pressupõe, pelo menos, uma das modalidades de culpa (imprudência, negligência ou imperícia)”⁴¹.

Se assim é, não apenas há espaço para a proporcionalização das sanções tributárias – seja pelo descumprimento de obrigações principais ou deveres instrumentais – em nosso ordenamento jurídico, mas há, em verdade, verdadeira imposição para sua implementação, em prol de um Direito Tributário Penal que seja justo, isonômico e leve em consideração a culpa do infrator, adequando-se a pena às circunstâncias do ilícito cometido.

4. A Dosimetria das Sanções Tributárias

Afastado o mito da responsabilidade objetiva no Direito Tributário, o desafio que se apresenta passa a se identificar como a culpabilidade do infrator deve ser considerada na aplicação das normas tributárias sancionadoras. Não havendo,

³⁶ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 758.

³⁷ Sobre o “temperamento” da interpretação do art. 136 pela doutrina, *verbi gratia*, cf. Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Recurso Especial n. 1.220.414/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 19.05.2011, *Diário da Justiça* 25.05.2011; Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp n. 982.224/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 06.05.2010, *Diário da Justiça* 27.05.2010; Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 267.546/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, julgado em 06.12.2005, *Diário da Justiça* 01.02.2006; entre outros.

³⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p. 271.

³⁹ Há inúmeros precedentes do STJ neste sentido. Dentre todos os julgados, por ser representativo de controvérsia, cf. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.148.444/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 14.04.2010, *Diário da Justiça* 27.04.2010. Esta decisão será analisada oportunamente, importando consignar o reconhecimento pacífico de efeitos jurídicos à boa-fé do contribuinte em matéria de infrações tributárias.

⁴⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 843.

⁴¹ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 686.

de um lado, nas próprias normas que instituem as penalidades tributárias, espaço para que o aplicador da lei exerça um juízo cognitivo para fixar a penalidade aplicável, dentro de limites normativamente estabelecidos, e, de outro, sendo a conduta da Administração Tributária plenamente vinculada, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, a questão que exsurge é: de quais critérios deve se valer o aplicador da lei, seja ele o próprio órgão administrativo, seja o Poder Judiciário, para conformar a sanção tributária às peculiaridades de cada caso concreto e à culpabilidade do infrator, sem que, com isso, implique inobservância de dever da autoridade administrativa ou violação ao Princípio da Legalidade?

Neste ponto se faz precisa a advertência de Eros Grau, no sentido de que o Direito não pode ser “interpretado em tiras”, exigindo a interpretação de qualquer enunciado prescritivo a sua contextualização dentro do sistema no qual está inserido e o caminhar pelo percurso que se projeta do texto à Constituição Federal⁴². Isso porque, em que pese inexistir qualquer referência à dosimetria da sanção tributária pelas normas jurídicas gerais e abstratas que as preveem, há outros limites inseridos no ordenamento jurídico – principalmente no altiplano constitucional – que permitem a ponderação do aplicador da lei sobre o montante da penalidade cabível em cada caso concreto.

Neste tópico, buscar-se-á identificar os limites materiais e quantitativos para a fixação das sanções tributárias pecuniárias, permitindo uma adequação das penalidades normativamente impostas em cada caso, em face desses outros limites, balizadores da atividade punitiva estatal.

4.1. O bem jurídico tutelado e sua relevância para a instituição da sanção

Se é verdadeiro que a sanção tributária em sentido estrito constitui uma reação do direito positivo por ações contrárias a valores e bens jurídicos tutelados pelo Estado, a identificação e consideração do bem jurídico protegido pelas sanções impostas em face do descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias passa a ser elemento que não pode mais ser desprezado pelo operador do Direito. Principalmente no que se refere à busca de uma adequada dosimetria das sanções tributárias pecuniárias (multas), não basta apoiar-se em limites quantitativos gerais como a proibição do excesso ou a regra do não confisco, mas tanto o legislador, ao instituir em abstrato as sanções tributárias, quanto o aplicador do direito, ao aplicá-las em concreto, deverão estar cômicos de que a lesão ao bem jurídico tutelado (a arrecadação tributária, nas obrigações principais, ou o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, dos deveres instrumentais tributários) é o pressuposto e limite para aplicação da sanção tributária imposta em razão do descumprimento da obrigação tributária.

Ausente um parâmetro, segundo o qual a dosimetria legislativa da sanção haverá necessariamente de sustentar-se, as penalidades impostas, posto que não confiscatórias, no mais das vezes causam distorções no sistema, implicando a per-

⁴² Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juizes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. edição refundida do “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 84.

da de racionalidade e caráter sistêmico do próprio ordenamento jurídico⁴³; problemas de legitimação do direito tributário sancionador, que não conseguirá justificar a assimetria de sanções impostas pelo legislador para punir situações, no mais das vezes, semelhantes; e frustração no exercício da função preventiva da sanção, na medida em que se compromete a função reeducadora da pena, que passa a não ser exercida de forma coerente.

Em tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, David Teixeira de Azevedo, debruçando-se sobre as assimetrias na legislação penal de nosso ordenamento jurídico, relata a “absoluta carência de coerência lógica e proporcionalidade punitiva” no Código Penal, resultando em punições maiores a crimes que lesionam o patrimônio ou a liberdade do que o próprio bem jurídico vida humana, o que impediria a correta “internalização” das normas sancionadoras pelos seus destinatários, bem como implicaria frustração à finalidade de prevenção geral da pena pela infusão do sentimento de validade do ordenamento jurídico⁴⁴. A incoerência e a desproporcionalidade retiram a própria legitimidade das sanções, pois passam a configurar arbítrio estatal que, sobre dificultar a compreensão de seus destinatários (por inexistir um critério jurídico para a sua imposição), não se justificam em um Estado de Direito baseado na isonomia.

Tais conclusões, embora obtidas no campo do Direito Penal, devem ser levadas em consideração no estudo das sanções tributárias, uma vez que distorções na dosimetria da sanção no âmbito do Direito Tributário gerarão os mesmos efeitos negativos àqueles provocados no âmbito do Direito Penal, retirando-lhes a justificação e impedindo uma coerente educação sancionatória. Afetam, por conseguinte, a segurança jurídica e a certeza do direito, em prejuízo de toda a sociedade⁴⁵. Nesse sentido, Geraldo Ataliba asseverou, em feliz passagem, que “no campo punitivo, a intensidade das punições corresponde ao princípio da retribuição, à vista da valoração legislativa dos bens jurídicos tutelados”⁴⁶.

No entanto, curiosamente, o bem jurídico tutelado pela norma sancionatória não tem recebido a devida relevância no campo do direito tributário. A Hugo de Brito Machado não passou despercebido o fato de que “as leis não adotam coerentemente as sanções tributárias tendo em vista o bem jurídico por elas atingido”⁴⁷. Cite-se, por exemplo, a multa, contida no art. 85, inc. VIII, alínea x, da Lei n. 6.374/1989, imposta no Estado de São Paulo ao descumprimento do dever jurídico do contribuinte de fornecer informações em meio magnético em condições que possibilitem sua leitura e de forma completa, no montante de 2% do

⁴³ Cite-se, *verbi gratia*, a legislação do ICMS paulista que impõe como sanção residual a multa de 150% do valor do tributo, em montante superior às hipóteses tipificadas expressamente na Lei Estadual n. 6.374/1989.

⁴⁴ Cf. AZEVEDO, David Teixeira de. *Dosimetria da pena: causas de aumento e diminuição*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 92-96.

⁴⁵ Cf. BECHO, Renato Lopes. O direito tributário sancionador e as sanções político-administrativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 222. São Paulo: Dialética, 2014, p. 108.

⁴⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 159-160.

⁴⁷ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 162.

valor das operações nela registradas, o que pode gerar multas milionárias sem que, sequer, haja necessariamente um montante de tributo a ser pago.

O resultado disso é uma perversa distorção no regime sancionador do direito tributário, que conduz a sanções desproporcionais e que ultrapassam a culpa do infrator, não atendendo, pois, aos princípios constitucionais da individualização da pena (art. 5º, inc. XLVI) e da isonomia (art. 5º), em sentido radicalmente oposto ao que tem sido amplamente debatido no âmbito doutrinário⁴⁸, e que se mostra, outrossim, incapaz de responder satisfatória e coerentemente aos anseios da sociedade. Daí importar, no estudo das sanções tributárias, examinar a sua coerência com o bem jurídico que é por elas protegido.

O primeiro passo para conferir importância ao bem jurídico protegido pelas sanções tributárias é identificá-lo. No caso de sanções decorrentes do não cumprimento de obrigações principais, o bem jurídico tutelado é a própria arrecadação tributária decorrente do crédito tributário que foi devidamente constituído e não adimplido pelo contribuinte. Evidentemente, o não cumprimento da obrigação tributária por um contribuinte poderá influenciar que outros contribuintes adotem o mesmo comportamento, potencialmente impactando a arrecadação tributária em montante superior ao tributo devido. Daí o Fisco sustentar que o bem jurídico não é apenas a arrecadação que deixou de ser cumprida, mas a própria Ordem Tributária.

O raciocínio, posto que impressiona, não convence. Isso porque a própria legislação tributária afasta a responsabilidade por infrações mediante o simples adimplemento da obrigação principal no caso em que o infrator realizar o pagamento por meio da denúncia espontânea. Ademais, tratando-se dos crimes contra a ordem tributária, a extinção da punibilidade pelo simples pagamento evidencia que o bem jurídico tutelado, seja no âmbito penal ou tributário, é somente a arrecadação tributária.

De outro lado, nos casos de sanções decorrentes do não cumprimento de deveres instrumentais, o bem jurídico tutelado será justamente a fundamentação normativa para a instituição daqueles deveres: o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, tal como previsto no art. 113, § 2º, do CTN. Tal expressão indica que, em verdade, há dois bens jurídicos distintos protegidos pelas normas sancionadoras pelo não cumprimento de deveres instrumentais: (i) o interesse da arrecadação tributária, se ligados à formalização do fato jurídico tributário, isto é, na medida em que ele for imprescindível para a construção da norma individual e concreta referente ao tributo devido, seja pelo contribuinte ou pelo Fisco (como ocorre, via de regra, na emissão de uma nota fiscal, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS etc.); e (ii) o interesse da fiscalização tributária, se buscarem propiciar meios ou benefícios à atividade da autoridade fiscal, quando da fiscalização dos atos praticados pelo contribuinte, e cuja supressão não impede o conhecimento do fato jurídico tributário pelas autoridades fiscais (como

⁴⁸ No sentido da individualização da pena nas sanções tributárias, por todos, cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002, p. 14-26.

ocorre, normalmente, nas condutas negativas impostas ao contribuinte durante auditorias, nas emissões de documento fiscal para acompanhamento do deslocamento de mercadorias etc.).

Tal distinção, entretanto, não é absoluta. Na construção das normas jurídicas que impõem deveres instrumentais, o interesse da arrecadação e o da fiscalização, enquanto referentes ao próprio campo de atuação da Administração Tributária, sempre coexistirão, visando ao bom funcionamento do sistema tributário. Contudo, em cada caso concreto, poderá o intérprete identificar a preponderância de um ou de outro, ao se levar em consideração o efeito gerado pelo dever instrumental em relação à formalização do fato jurídico tributário.

Temos ainda que nem sempre a classificação de um dever instrumental dentro de uma dessas duas categorias será simples, impondo a verificação pelo intérprete, diante das particularidades de cada caso concreto, do bem jurídico que o dever instrumental busca promover⁴⁹. Embora a não emissão de Nota Fiscal constitua de forma muito clara um dever instituído no interesse da arrecadação ao passo que a não entrega de livros fiscais configure uma dever instituído no interesse da fiscalização, há casos, como o preenchimento da DIPJ, que contêm, de um lado, informações necessárias para a constituição do fato jurídico tributário do IRPJ e informações relevantes para a fiscalização do fato jurídico tributário do IPI, cujo conhecimento da ocorrência do fato gerador se deu pela emissão da Nota Fiscal por ocasião da saída do produto industrializado. Seja como for, é importante frisar que, a despeito das dificuldades para se distinguir, com precisão, o bem jurídico tutelado pelo dever instrumental, a sanção tributária inexoravelmente deverá guardar relação com o dano que lhe foi causado, isto é, deverá ter a lesão aos bens jurídicos insertos no “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” como parâmetro em sua imposição.

Por fim, não é demais ressaltar que, além da lesão ao bem jurídico tutelado, o Princípio da Isonomia exige o reconhecimento da culpabilidade como outro importante vetor à aplicação de sanções tributárias, implicando a necessidade da gradação da infração. Bruno Fajersztajn aponta a culpabilidade como “condição para a imposição de qualquer sanção de caráter punitivo em um Estado de Direito”, a exigir que a punição decorra de ato ilícito, mas decorrente de ato volitivo do agente infrator, com capacidade de escolher e posicionar-se entre a licitude e a ilicitude, e que poderia ser por ele evitada⁵⁰. Considerando-se a complexidade inerente da legislação tributária, é razoável assumir que há diferentes níveis cognitivos sobre sua interpretação, de modo que nem todo contribuinte infrator terá o conhecimento suficiente para conhecer a potencial ilicitude de seus atos, de modo que seria contrária à isonomia a idêntica punição de contribuintes com diferentes níveis de culpabilidade.

⁴⁹ Sobre o tema, cf. TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2015, Capítulo 6.

⁵⁰ Cf. FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas tributárias – regime jurídico, fundamentação e limites*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2015, p. 304-305.

Fixados os pressupostos para a legitimação das sanções tributárias pelo descumprimento de deveres instrumentais, passar-se-á, ainda que em açodada inferência, a enunciar os limites materiais e quantitativos para a sua instituição.

4.2. *Limites materiais*

O reconhecimento de que o bem jurídico tutelado possui relevância não apenas na imposição da penalidade, como igualmente em sua dosimetria, implica assumir que lesões a diferentes bens jurídicos ensejam distintas formas de sanção ou, pelo menos, diferentes critérios de dosimetria da pena. Assim, os limites materiais das sanções tributárias são aqueles estabelecidos em razão do bem jurídico tutelado pela norma sancionatória.

Eis porque as multas pecuniárias por descumprimento da obrigação principal não devem ultrapassar o próprio valor do tributo devido, que constitui a parcela da arrecadação tributária que deixou de ser recolhida em função da infração cometida, isto é, o próprio bem jurídico (arrecadação) que foi lesionado pela conduta do infrator. O mesmo se dá nos casos em que o dever instrumental for imposto predominantemente no interesse da arrecadação, a punição pelo seu descumprimento não deverá ultrapassar o próprio valor do tributo que, por conta da não realização da conduta positiva ou negativa que foi imposta ao contribuinte, deixou-se de ser recolhido. Em outras palavras: dentro de uma situação limite, em que o descumprimento do dever instrumental é um meio necessário para o não recolhimento do tributo (*v.g.*: a não emissão da DCTF acompanhada de sonegação), o valor máximo para sua punição é o valor (100%) do próprio tributo, na reafirmação máxima do bem jurídico tutelado pela norma sancionatória.

Não é demais notar que esse limite atende às exigências do Princípio da Isonomia, na medida em que estipula parâmetros máximos distintos para as penalidades, no caso em que o contribuinte não emitiu ou escriturou documentos fiscais e naqueles em que ocorreu mero erro formal que causou menor prejuízo ao interesse público.

Diferente é a situação em que o infrator deixa de cumprir um dever instrumental instituído no interesse da fiscalização. Nesses casos, parece-nos premente a fixação em lei de um valor máximo (teto) para a multa pecuniária pelo descumprimento do dever instrumental, que reflita efetivamente o dano ao interesse da fiscalização. Isso não significa que as sanções tributárias, nesses casos, nunca poderão levar em consideração o valor do tributo devido em sua mensuração. O que se sustenta, aqui, é que a proporcionalização da sanção em função do valor do tributo que teria sido devido, caso não fosse o descumprimento do dever instrumental, posto que aceitável, como parâmetro de igualdade horizontal, deverá respeitar como limite máximo a expressão econômica do “interesse da fiscalização” promovido pelo dever instrumental descumprido, que inexoravelmente será um valor fixo, a depender da conduta ilícita e da efetiva lesão àquele bem jurídico.

Nesse passo, desde que respeitados os limites máximos acima, derivados dos próprios bens tutelados pela norma sancionatória, poderá o legislador eleger outros parâmetros para a fixação da pena. Concordamos com a assertiva de Raquel Cavalcanti Ramos Machado, para quem a capacidade contributiva poderá ser utilizada como um dos critérios do legislador para a graduação e a individualização

da pena. No entanto, a capacidade contributiva não atuará com a feição de limite, como o faz em relação aos tributos, não havendo óbices para que a utilização desse critério possa causar o agravamento da sanção tributária⁵¹.

O legislador, porém, não está autorizado a utilizar o valor da operação ou da dimensão econômica do fato jurídico tributário como parâmetro para instituir sanções tributárias⁵², com o que se deturparia a essência da sanção, na medida em que a multa não apenas recairia sobre a conduta ilícita (o tributo que não foi recolhido), mas sobre a conduta lícita que dá ensejo ao pagamento do tributo (obrigação principal)⁵³.

De fato, o valor da base de cálculo do tributo não guarda relação com o “interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Extravasa o interesse da arrecadação na medida em que considera valor maior do que o próprio tributo devido pela ocorrência do fato jurídico tributário, a que o Poder Público teria direito. Ademais, nenhuma conexão guarda com o interesse da fiscalização, que deve ser pertinente à atividade da Administração Tributária e não a fatos ligados ao contribuinte.

Por fim, há de se reconhecer que existirão situações em que o intérprete, diante das circunstâncias do caso concreto, verificará que o dever instrumental exigido promove tanto o interesse da arrecadação quanto o da fiscalização dos tributos. Nesses casos, haverá o aplicador da lei, mediante labor interpretativo, identificar qual o objeto tutelado de forma predominante pelo dever instrumental, aplicando o limite cabível à espécie.

4.3. *Limites quantitativos*

Por limites quantitativos devem ser entendidos aqueles que estabelecem parâmetros para se fixar um patamar máximo, a partir do qual a sanção imposta não se legitima perante a aplicação coerente de suas finalidades e os princípios constitucionais, caracterizando-se desproporcional e socialmente injusta. Quando se cogita em definir limites quantitativos à imposição de multas pecuniárias aos contribuintes, especialmente delicado é o tema do confisco, que tem sido apontado como limite máximo para a instituição de sanções em matéria tributária.

Neste tema, duas posturas podem ser adotadas. De um lado, há quem defenda a inaplicabilidade da regra do art. 150, inc. IV às sanções tributárias, cujos limites seriam encontrados na razoabilidade, na proporcionalidade ou, ainda, no direito de propriedade; de outro, aqueles que não veem qualquer incompatibilidade da vedação ao efeito de confisco com as sanções tributárias.

Dentro da primeira corrente, sustenta Hugo de Brito Machado, a limitação do não confisco somente se aplicaria ao tributo, pois, constituindo-se uma receita

⁵¹ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 375.

⁵² Cf. PAULINO, Maria Ângela Lopes. Os limites quantitativos das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. *Revista de Direito Tributário*, n. 113. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 269.

⁵³ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 369-371.

ordinária, urge que seja um ônus suportável, que não lhe demande um sacrifício insuportável, enquanto que o mesmo raciocínio não poderia ser aplicado à multa, que, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado (podendo ser, inclusive, confiscatório), de modo que desestimulem a conduta ilícita⁵⁴. Em seu entendimento, “o que impede a cominação de multas exorbitantes é o princípio constitucional da proporcionalidade”⁵⁵. Esse entendimento é esposado por Maria Ângela Lopes Paulino, que negou a aplicação da vedação ao efeito de confisco às sanções tributárias, tanto sob uma perspectiva formal quanto material. Formalmente, pela expressa referência do dispositivo constitucional ao signo “tributo”, e, materialmente, porque seria contrário ao “aspecto teleológico” das normas sancionatórias, havendo situações em que a multa confiscatória seria imprescindível para a sanção poder coibir e punir, efetivamente, a prática de ilícitos⁵⁶.

Dentro da segunda corrente, Paulo Roberto Coimbra Silva, reconhecendo que as normas tributárias sancionadoras são derivações do *ius tributandi* (e não do *ius puniendi*, tais quais as sanções penais), afirma serem aplicáveis às sanções tributárias os mesmos limites que são próprios à tributação, “inclusive aquele que veda o efeito de confisco”⁵⁷. Conclui o autor, com supedâneo nas lições de Sampaio Dória, que a vedação do confisco impede tanto a imposição de multas desrazoadas, como também a imposição de penas que exorbitem da capacidade econômica dos indivíduos⁵⁸. Partindo de idênticas premissas, sustenta Luís Eduardo Schoueri que se devem rechaçar as sanções tributárias que ultrapassem a capacidade contributiva ou que restrinjam o livre exercício de profissão⁵⁹.

Eis o entendimento que tem prevalecido, inclusive, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, ainda que, em suas decisões, não haja uma clara distinção entre efeitos confiscatórios e não razoabilidade, ou, ainda, desproporcionalidade da sanção. Os exemplos são vários, mas cite-se o julgamento da ADI n. 551/RJ, por ocasião da qual os Ministros decidiram que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal”. Como se vê, o cerne da questão era a razoabilidade (em seu sentido de equivalência) entre a sanção e o bem jurídico lesado, não decorrendo dela qualquer contribuição para a definição do conceito de efeito confiscatório. De outro lado, a decisão teve o

⁵⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166. São Paulo: Dialética, 2009, p. 93-113.

⁵⁵ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 72.

⁵⁶ Cf. PAULINO, Maria Ângela Lopes. Os limites quantitativos das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. *Revista de Direito Tributário*, n. 113. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 270-271.

⁵⁷ Cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 221.

⁵⁸ Cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 230.

⁵⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 817.

mérito de afastar uma multa que ultrapassava o valor do tributo devido e colocar expressamente a proibição do confisco como limite às sanções tributárias⁶⁰.

Assim, uma multa cuja gravidade lhe confere o predicativo de confiscatório não guarda respaldo com o nosso ordenamento jurídico, por mais necessário que seja o rigor da punição para que se desestimule a prática de novos ilícitos pelo infrator. Aqui, há de se distinguir sanções *rigorosas* de sanções *confiscatórias*. O raciocínio que restringe a proibição do confisco aos tributos, com base na função educativa da sanção, posto atraente, deve ser afastado. Explica-se: o efeito de confisco tem sido fortemente ligado não a restrições, mas a *violações* ao direito à propriedade e ao livre exercício de atividade econômica, transformando o tributo muito excessivo, no primeiro caso, e proibitivo, no último⁶¹. Klaus Tipke, estudando o efeito de confisco nos impostos, ensina que o confisco se dá na hipótese em que o imposto for tão alto que: (i) ele somente pode ser pago a partir da substância do patrimônio; (ii) ele consome todos ou quase todos os rendimentos do patrimônio, de modo que nenhum patrimônio pode se formar a partir deles; (iii) ele subtrai os meios de subsistência do contribuinte (isto é, atinja o seu mínimo vital); (iv) ele torne a atividade econômica do contribuinte não rentável e lhe cause seu fim; e (v) que os contribuintes passam a não ter direitos hereditários⁶². No mesmo sentido, Aires Barreto observa ser possível constatar o efeito de confisco se “ocorrer absorção, pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas”⁶³.

Aplicando-se essa noção de “efeito de confisco” à matéria das sanções tributárias, verifica-se que uma sanção confiscatória não se trata apenas de uma multa gravosa ou que onere de forma substancial o infrator, mas daquela que afeta o patrimônio do infrator com tal intensidade que atinge o seu mínimo vital ou, ainda, implica a impossibilidade do exercício de sua atividade econômica. Logo, sobre ser manifestamente desproporcional, independentemente da situação que se cogite, não possui caráter preventivo ou reeducador, na medida em que simplesmente “destrói” o infrator e não o induz ao cumprimento das normas jurídicas, configurando-se mero instrumento de vingança social, incompatível com o Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, é precisa a advertência de Paulo de Barros Carvalho de que “não interesse ao Estado-Administração e à comunidade em geral que uma unidade econômica produtiva venha a desaparecer, em singela homenagem à afirmação

⁶⁰ Cf. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 24.10.2002, DJ 14.02.2003.

⁶¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 334 e ss.

⁶² No original: “Konfiskation wird angenommen, wenn die Steuer so hoch ist, daß sie nur aus der Vermögenssubstanz gezahlt werden kann, daß sie den Vermögensertrag ganz oder fast ganz aufzehrt – mit der Folge, daß kein Vermögen gebildet werden kann, daß sie dem Steuerpflichtigen die Mittel für den Lebensbedarf entzieht, daß sie ein Unternehmen des Steuerpflichtigen unrentabel werden läßt und zum Erliegen bringt, daß der Steuerpflichtige erbrechtlich rechtlos gestellt wird”. Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*. Band I. Köln: Otto Schmidt, 1993, p. 468.

⁶³ Cf. BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 40.

de um princípio [interesse público], por mais relevante que seja”⁶⁴. Nesse sentido, também Cristiano Carvalho, para quem a sanção “não deve ser tal que desmotive o contribuinte a seguir com suas atividades”, porquanto “uma multa impagável acaba sendo contraproducente para o próprio Estado que a institui, tal a improbabilidade de sua satisfação dadas as condições patrimoniais do particular”⁶⁵.

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

De outro lado, haverá situações em que uma sanção não implicará efeito confiscatório e, ainda assim, será injusta e ilegítima perante as circunstâncias do caso concreto, isto é, embora não ultrapasse os limites já apontados ou atinja efeitos confiscatórios, a penalidade imposta poderá apresentar distorções em seu balizamento, não se compaginando com as características objetivas e subjetivas da infração cometida. Como aponta Luís Eduardo Schoueri, no âmbito das sanções tributárias não há espaço, tal como no âmbito do direito penal, para que a autoridade fiscal proceda a qualquer juízo sobre a penalidade imposta, vez que sua atividade é plenamente vinculada, por força do art. 3º do CTN⁶⁶. Portanto, a cominação e o balizamento das sanções tributárias feitas em abstrato pelo legislador podem – e no mais das vezes é o que efetivamente ocorre – não se adequar plenamente às situações fáticas, impedindo, portanto, que a sanção tributária cumpra satisfatoriamente a sua tríplice função.

Daí ser imperioso que a aplicação e a intensidade da sanção tributária passem no exame da razoabilidade e da proporcionalidade em cada caso concreto, em controle exercido pelo Poder Judiciário. No que tange às sanções, Humberto Ávila manifesta-se expressamente a favor da consideração da culpabilidade do agente como critério para a fixação da pena, afirmando dever a pena corresponder à culpa⁶⁷. Ainda que o referido professor não tenha se manifestado em relação ao bem jurídico tutelado pela norma sancionatória, entendemos que seja possível extrair, a partir de suas premissas, que é imposição da razoabilidade que se considere, no caso concreto, o grau de lesão ao bem jurídico tutelado. De outro lado, dúvidas não há em relação à necessidade de que a penalidade imposta seja proporcional. Citando Jürgen Habermas, referido autor aponta, ainda, que qualquer

⁶⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 497.

⁶⁵ Cf. CARVALHO, Cristiano. Sanções tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 179.

⁶⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 822.

⁶⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 160.

atuação estatal deve ser precedida de uma ponderação de todos os interesses em jogo, uma vez que se destina a todos e a todos alcança⁶⁸.

Identificada a finalidade da norma, bem como as restrições a direitos fundamentais que sua adoção implica, impõe-se a aplicação do exame da proporcionalidade⁶⁹. Na instituição e aplicação de sanções tributárias, o raciocínio deve ser igualmente aplicado, de modo a garantir a proporcionalidade entre o meio escolhido (sanção) e as finalidades visadas (tríplice função das sanções), diante de um determinado caso.

5. Instrumentos de Controle das Sanções

Se a atividade sancionatória estatal não é livre, devendo obedecer a limites materiais e quantitativos previstos no sistema tributário brasileiro, passa a ser necessário investigar, ainda que em açada inferência, os instrumentos de controle existentes no direito positivo para garantir que tais limites sejam efetivamente observados pelos aplicadores do direito.

Não obstante o exercício desse controle tenha sido realizado eminentemente pelo Poder Judiciário (e, ainda, apenas no que se refere ao seu elemento quantitativo), há espaço em nosso ordenamento jurídico para que tanto o Poder Legislativo, quanto o Poder Executivo igualmente o realize, naturalmente limitados em relação ao seu âmbito de atuação. Neste tópico, buscar-se-á identificar a forma pela qual tal controle da atividade sancionadora estatal poderá ser exercido por cada Poder.

5.1. O controle das sanções tributárias pelo Poder Legislativo

O Poder Legislativo é, por excelência, o foro apropriado para discussões e implementação de medidas de proporcionalização das sanções tributárias. Se os dispositivos do Código Tributário Nacional exigem lei como veículo normativo introdutor de sanções tributárias, tanto mais será eficiente a proporcionalização de um sistema quanto mais a própria lei, ao prescrever a norma sancionatória, igualmente introduza critérios e balizas para a consideração de aspectos subjetivos do infrator das circunstâncias do infrator na dosimetria da aplicação da pena.

Dito de outro modo, o controle da atividade sancionatória estatal poderá ser exercido pelo Poder Legislativo, em momento anterior à ocorrência da infração, mediante o estabelecimento de nítidas balizas para a imposição de sanções e a realização de minuciosa dosimetria das penas em abstrato, para serem aplicadas pela Administração Tributária, levando-se em consideração os limites materiais e quantitativos acima expostos. Trata-se de controle ideal e mais efetivo, em termos, inclusive, de respeito à isonomia⁷⁰.

⁶⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 156.

⁶⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. Proporcionalidade e direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 332.

⁷⁰ “No campo punitivo, a intensidade das punições corresponde ao princípio da retribuição, à vista da valoração legislativa dos bens jurídicos tutelados”. Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 159-160.

Será mediante este esforço de delimitação da pena possível, levando-se em consideração o bem jurídico atingido e as circunstâncias pessoais do infrator (e até mesmo, como se vê no Direito Penal, definir limites mínimos e máximos para a imposição de sanção, conferindo uma margem para a análise e decisão do aplicador), que se obterá um direito sancionador mais justo em matéria tributária, afastando-se excessos de penalização e o enriquecimento indevido do Estado.

Como anota Luís Eduardo Schoueri, nosso ordenamento jurídico não apenas contempla a hipótese de proporcionalização da pena, como também, de certa forma, a impõe⁷¹. De um lado, sua imposição reside no fato de que o poder tributário sancionador decorre do *ius tributandi*, submetendo-se aos princípios que influem no Direito Tributário. De outro, sua possibilidade reside no fato de que a imposição de penalidade em matéria tributária não está submetida à mesma rigidez que a instituição de tributos, havendo maior espaço para flexibilizações, desde que nos limites da lei.

Portanto, é forçoso reconhecer que a aplicação de sanções punitivas proporcionais, em conformidade com a culpabilidade do infrator, não é apenas uma possibilidade, mas um dever do Estado de Direito. Daí a relevância do Poder Legislativo neste mister: se a autoridade tributária é vinculada à lei em sua atuação, é imperioso que haja um esforço do Poder Legislativo para que se implemente essa possibilidade, definindo os estritos limites de atuação da autoridade pública.

Assim, o Poder Legislativo poderá: (i) fixar, ele mesmo, as penalidades em conformidade com a gravidade da infração; e (ii) estipular limites mínimos e máximos em que a autoridade fiscal possa impor sanções, levando em consideração o caso concreto e as circunstâncias previstas em lei, que poderão, inclusive, ser aquelas do art. 172 do CTN.

Não se considera satisfatória, entretanto, a mera existência de uma “escala” na gradação da penalidade para que se possa afirmar haver uma efetiva proporcionalização da sanção tributária. Eis porque tem merecido incisivas críticas a gradação existente na legislação federal, positivada no art. 44, inc. I da Lei n. 9.430/1996⁷², que prevê, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento do tributo ou de falta de declaração e a sua inexatidão, a aplicação de multa de 75% sobre o valor do tributo devido, salvo se constatada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio (em suas acepções conferidas pela Lei n. 4.502/1964)⁷³, hipóte-

⁷¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 836-842.

⁷² “Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

⁷³ “Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

se em que haverá a duplicação da penalidade. Isso porque o patamar inicial para fixação da pena, em 75%, pode se revelar desmedido em muitos casos e, em 150%, poderá ser considerado confiscatório, principalmente considerando a jurisprudência existente do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, que tem se manifestado reiteradamente no sentido de considerar confiscatórias multas punitivas que ultrapassem 100% o valor da obrigação principal⁷⁴. A mera graduação – principalmente se as faixas de sanções forem muito distantes uma da outra – não satisfaz nosso ordenamento jurídico: não se cumpre a dicção do Princípio da Isonomia; não considera a culpabilidade do infrator como limite à imposição de sanções; não guarda qualquer relação com o bem jurídico tutelado.

O tema, evidentemente complexo, merece reflexão pelos formuladores de política tributária, para que a sanção seja utilizada como um instrumento que, de um lado, esteja em plena aderência com os princípios que regem o Direito Tributário Penal, e, de outro, seja capaz de punir e desincentivar condutas realizadas pelo contribuinte que prejudiquem os interesses da Administração Tributária.

Interessante é a proposta de Cristiano Carvalho, que sugere um modelo de sanção progressiva, que levaria em conta (i) o valor do tributo, (ii) o tempo de sua inadimplência, ou (iii) a gravidade da infração, que estipularia normativamente sanções “a partir de uma extensa e minuciosa análise das áreas específicas de uma atividade econômica às quais o tributo incide”, que levaria em considerações fatores como as características do setor do contribuinte e se, nele, haveria maior possibilidade de sonegação, ou, ainda, a margem de lucro daquele setor, de modo a instituir sanções que promovessem com maior intensidade o Princípio da Isonomia⁷⁵.

Ainda que o próprio autor reconheça que a dificuldade e o custo legislativo elevado dessa proposta possivelmente poderiam configurar um óbice para a instituição desse modelo, tal modelo aponta um caminho adequado e possível para a implementação de uma proporcionalização da sanção tributária, de modo que motivos extrajurídicos como “dificuldade” e “custo” não devem servir como razão suficiente para justificar a manutenção de um sistema tributário penal em completa dissonância com as diretrizes de nosso ordenamento jurídico e os limites materiais e quantitativos às sanções tributárias. A única ressalva que se faria, entretanto, para adaptar a proposta de Carvalho às multas pelo descumprimento de deveres instrumentais seria de que a variante “valor do tributo” deve ser trocada por “interesse da arrecadação ou da fiscalização lesionado”, mantendo-se a relação com o bem jurídico protegido efetivamente lesionado.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

⁷⁴ Nesse sentido, cf. Supremo Tribunal Federal, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 833.106, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 25.11.2014, publicado em 12.12.2014).

⁷⁵ Cf. CARVALHO, Cristiano. Sanções tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento*: homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 179-180.

5.2. O controle das sanções tributárias pelo Poder Executivo

Em virtude do caráter de ato vinculado do lançamento tributário, poder-se-ia sustentar que o espaço para ponderação da aplicação de penalidades pelo Poder Executivo seria restrita aos limites traçados em lei pelo Poder Legislativo. Afinal, se o caráter vinculado do lançamento impede que a Administração Pública, na prática do lançamento, modele livremente o conteúdo da obrigação tributária, fixado em lei, para definir a prestação tributária individual⁷⁶, seria de se esperar que igualmente para a aplicação da sanção tributária, ao “propor a aplicação da penalidade cabível” nos termos do art. 142 do CTN, igualmente se extirpasse qualquer subjetividade do administrador ao aplicar a pena prevista em lei.

Nesse sentido, Bruno Fajersztajn sustenta que o Código Tributário não conferiu espaço para juízo discricionário da autoridade fiscal para a aplicação da penalidade, a impossibilita a graduação e a exclusão de penalidades pelo agente fiscal e pelo julgador na esfera administrativa, que apenas procede à revisão do lançamento, exercendo juízo de legalidade desse ato⁷⁷.

Tal perspectiva merece ser contestada. A uma, porque é simplesmente impossível se cogitar na aplicação do Direito sem que haja a interpretação dos dispositivos legais e a construção da norma jurídica, o que exigem tomadas de decisão e apreciação subjetiva do intérprete. Nesse ponto, como aponta Paulo de Barros Carvalho, a vinculação do ato administrativo é a “vinculação do procedimento aos termos estritos da lei”, com vistas à realização, mediata, da segurança jurídica⁷⁸.

A duas, porque o Código Tributário Nacional não contempla a vinculação do ato administrativo de igual forma para a exigência do tributo e para a aplicação das penalidades. Enquanto a imposição tributária submete-se a todo o rigor da legalidade prevista em seu art. 97, impedindo-se a utilização de expedientes como a analogia para ampliar seu escopo de aplicação, bem como valer-se da equidade para reduzi-lo, o mesmo não se dá em matéria de penalidades, em que há permissão para que seja empregada a equidade, implicando a possibilidade de se afastarem penalidades, em determinadas circunstâncias. Precisa, nesse sentido, é a advertência de Luís Eduardo Schoueri, no sentido de que “a legalidade da administração, na imposição de tributos, não tem idêntica feição no que se refere às penalidades, já que aqui se admite possa o legislador deixar certa margem para a atuação do administrador”⁷⁹.

Disso não se pretende sustentar que o administrador tributário é livre para aplicar a legislação da forma que lhe for mais conveniente. Pelo contrário, sua atuação em matéria tributária é fortemente delimitada e pautada (“vinculada”) pela lei. Não obstante, isso não significa que, de outro lado, uma lei que conferis-

⁷⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 160-164.

⁷⁷ Cf. FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas tributárias – regime jurídico, fundamentação e limites*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2015, p. 322.

⁷⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 358-359.

⁷⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 837.

se margem ao administrador para a aplicação de sanções seria, de algum modo, contrário aos dispositivos do Código Tributário Nacional. Se existindo lei pode a Administração anistiar a penalidade, porque não poderia reduzir as penalidades impostas, dentro dos termos de eventual lei específica que assim lhe permitisse?

Ademais, há casos em que o próprio agente fiscal, por estar mais próximo do infrator e do fato que justifica a imposição da penalidade, poderá oferecer valiosa ajuda na implementação de medidas que visem à proporcionalização da legislação. Voltando à proposta de Cristiano Carvalho mencionada acima, uma das possíveis formas de se evitarem os custos das pesquisas setoriais necessárias para se colocar em lei faixas de penalidades que levassem em conta o (i) valor do tributo, (ii) o tempo de sua inadimplência ou (iii) a gravidade da infração, seria que, em vez de pesquisas que determinasse que uma mesma infração devesse ser penalizada por 100 em determinado setor e 250 no outro, o que exigiria inúmeras pesquisas e custos elevados, estipulasse faixas de penalidade mais abertas e deixar a cargo do administrador tributário a verificação desses critérios no caso concreto e propor a imposição de penalidade com base nos critérios fornecidos em lei, levando-se igualmente em consideração as circunstâncias da infração e as características do infrator. Ou seja, a proximidade do agente fiscal com o fato infracional permite que seja realizada uma averiguação não apenas da eventual realização da infração, como a identificação dos critérios de gradação da sanção tributária previstos em lei, permitindo que o próprio administrador possa propor uma sanção mais adequada e razoável para cada situação.

É interessante, neste tema, a regra contida no art. 527-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo⁸⁰. Referido dispositivo possibilita que, em determinadas situações, o órgão julgador administrativo – singular ou colegiado – possa reduzir ou relevar a multa decorrente do descumprimento de deveres instrumentais, desde que (i) da conduta infracional não decorra a falta de pagamento de tributo e (ii) não seja constatado dolo, fraude ou simulação. Presentes esses requisitos, caberá ao órgão julgador propor a redução da penalidade prevista em lei e aplicada pelo agente fiscal com base no porte econômico e antecedentes fiscais do infrator.

Não obstante a dicção legal possibilitar uma ampla margem para ponderações, tal medida configura um importante reconhecimento, pela legislação tributária do Estado de São Paulo, de que as penalidades nela contidas são, por vezes, inadequadas para a punição de determinados contribuintes, bem como o reconhecimento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que reiteradamente tem conferido importância ao exame da proporcionalidade, como forma de controle das sanções tributárias. Oferece-se, assim, a oportunidade de se examinarem critérios objetivos (extensão da lesão ao interesse da arrecadação ou da fisca-

⁸⁰ “Artigo 527-A. A multa aplicada nos termos do artigo 527 poderá ser reduzida ou relevada por órgão julgador administrativo, desde que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação, e não implique falta de pagamento do imposto.

[...]

§ 3º Para aplicação deste artigo, serão levados em consideração, também, o porte econômico e os antecedentes fiscais do contribuinte.”

lização) e subjetivos (dolo, porte econômico e antecedentes fiscais) do infrator, a permitir a adequada proporcionalização da pena pelo Poder Executivo nos casos de sanção pelo descumprimento de deveres instrumentais.

Evidentemente, o reduzido escopo de aplicação deste dispositivo (apenas às multas por infrações que, por sua própria natureza, não acarretem falta de pagamento do imposto) merece atenção pelo Poder Legislativo, na medida em que não há fundamentos jurídicos para que esse controle não seja realizado em razão às multas por infrações de outra natureza, permitindo-se uma correta e acurada dosimetria da sanção tributária para cada caso.

5.3. O controle das sanções tributárias pelo Poder Judiciário

O controle das sanções tributárias igualmente poderá ser realizado pelo Poder Judiciário, não obstante de forma repressiva, sempre que verificado que esta seja irrazoável, desproporcional ou excessiva. Nem sempre a proporcionalização em abstrato da pena consegue impedir a aplicação de sanções excessivas ou manifestamente injustas. Daí a importância do Poder Judiciário no controle concreto da aplicação de sanções tributárias, eis que poderá avaliar se a sanção aplicada corresponde com as peculiaridades do caso e as circunstâncias pessoais do infrator.

Consoante às lições de Ricardo Mariz de Oliveira, em qualquer campo ou caso, as sanções deverão ser justas, adequadas, proporcionais e razoáveis⁸¹. *Razoáveis* serão aquelas em que a penalidade imposta guarde relação de equivalência com a gravidade da infração e da lesão ao bem jurídico tutelado; *adequadas* e *proporcionais* serão aquelas que passem no exame da proporcionalidade, isto é, que haja adequação entre meios (sanção cominada) e fins (tríplice função das sanções tributárias), vendando-se a imposição de medidas superiores àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; e *justas* serão aquelas que não causem restrição excessiva a um direito fundamental, ceifando seu núcleo essencial.

Portanto, além do exame dos limites materiais e quantitativos, acima indicados, para a instituição de sanções tributárias pelo descumprimento de deveres instrumentais, o papel do Poder Judiciário será imprescindível para se verificar se, dentro desses limites, ainda assim houve razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da sanção. Isso significa que caberá àquele Poder realizar o exame da proporcionalidade da penalidade, a partir da identificação da finalidade da norma. Não sendo o espaço para maiores digressões sobre a proporcionalidade, é necessário esclarecer que a regra da proporcionalidade busca estabelecer critérios de pertinência entre meios e fins de uma norma jurídica: um meio será adequado se, no momento em que for instituído, for eficiente para contribuir com a realização gradual do fim; será necessário se inexistir outro meio para promover igualmente aquele fim, no qual se restrinja, em menor intensidade, os direitos fundamentais afetados; e, derradeiramente, será proporcional em sentido estrito

⁸¹ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 401, nota de rodapé nº 1.

se, no caso concreto, houver um equilíbrio entre a importância da realização do fim e a intensidade de restrição causada aos direitos fundamentais⁸².

Portanto, uma sanção tributária será (i) adequada, se for eficiente para a realização gradual da tríplice função das sanções tributárias, bem como a reafirmação do bem jurídico tutelado lesionado; (ii) necessária, se dentre as medidas possíveis para sua instituição seja a menos gravosa; e (iii) proporcional, se houver um equilíbrio entre a intensidade da medida que reafirma o bem jurídico lesionado e as restrições por ela causada a direitos fundamentais do contribuinte.

Ao realizar o exame da proporcionalidade e caso se verifiquem abusos, poderá o Poder Judiciário: (i) excluir o infrator da norma que comina a sanção; ou (ii) realizar o controle da intensidade da medida punitiva, realizando a dosimetria da sanção aplicada, que seja mais indicada para cumprir a sua tríplice finalidade. Em ambos os casos, não estaria atuando “positivamente”, mas “pensando coerentemente aquilo mesmo que o Poder Legislativo, atuando nos limites estabelecidos pela Constituição, previu para casos análogos”⁸³.

Em relação à possibilidade de se excluir totalmente o infrator do escopo da norma sancionatória, não haveria qualquer violação à separação dos poderes (art. 2º da Constituição Federal). Como precisamente ensina Humberto Ávila, “o Poder Judiciário tem função de *legislar negativamente*, no sentido de *eliminar* do ordenamento jurídico a norma incompatível com a Constituição, mediante um juízo de *exclusão*, não podendo criar norma jurídica diversa da instituída pelo Poder Legislativo”⁸⁴. Não pudesse realizar esse juízo de exclusão, então a sociedade seria refém do legislador arbitrário, que impõe sanções elevadíssimas, incoerentes, irrazoáveis e descompassadas com ordenamento jurídico, apenas porque formalmente veiculada por lei, o que, a toda evidência, seria inadmissível em um Estado de Direito.

Por fim, o controle da proporcionalidade não se confunde com a aplicação arbitrária da lei sancionadora, mas trata-se de instrumento interpretativo que permite o controle da sanção imposta, a partir da consideração da penalidade imposta em face do bem jurídico que busca reafirmar os direitos fundamentais por ela restringidos, permitindo-se uma adequada proporcionalização, a evitar que condutas distintas que afetem de forma semelhante um mesmo bem jurídico tutelado sejam apenadas de forma radicalmente distintas. Sob essa perspectiva, configura-se imposição da isonomia que a lei tributária sancionadora trate diferentemente aqueles que possuem diferentes intensidades de culpa⁸⁵.

⁸² Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 414-424.

⁸³ Cf. ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do estado de direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 149-168.

⁸⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do estado de direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 163.

⁸⁵ Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004, p. 410.

6. Conclusões

O poder sancionador das autoridades fiscais não é ilimitado. Em decorrência da tripla finalidade da sanção tributária, somente constituem infrações as condutas do contribuinte contrárias ao ordenamento jurídico em que seja possível a identificação, no mínimo, de culpa do infrator. A perspectiva da responsabilização por infrações tributárias como uma proteção mínima, sobre conferir uma interpretação sistêmica ao enunciado prescritivo do art. 136 do CTN, conduz o aplicador do direito a diretrizes seguras para a instituição de sanções tributárias, permitindo considerações não apenas relacionadas ao bem jurídico lesionado pela conduta do infrator, como igualmente a aspectos subjetivos e circunstâncias do fato que sejam relevantes para a adequada penalização da conduta.

Lesões a diferentes bens jurídicos ensejam distintas formas de sanção ou, pelo menos, diferentes critérios de dosimetria da sanção tributária. Daí ser imprescindível a consideração do bem jurídico tutelado na gradação das sanções tributárias. De outro lado, as sanções tributárias igualmente se submetem a importantes limites quantitativos, não podendo ter efeito de confisco, assim entendida aquela sanção que atinge a substância do patrimônio do contribuinte ou torna inviável a sua atividade econômica, bem como se sujeitando à razoabilidade e à proporcionalidade, a serem aferidas em cada caso concreto.

Multas tributárias que não guardem plena aderência com o bem jurídico tutelado ou, ainda, que desconsiderem a culpabilidade do infrator, ainda que instituídas em lei, configuram mero instrumento de arrecadação dos entes públicos, carecendo, pois, de legitimidade para sua instituição.

Para que se concretizem tais limites, é importante que o Poder Legislativo realize um esforço para proporcionalizar a cominação de sanções em abstrato, visando realizar a isonomia. Desde que nos limites estabelecidos em lei, deve o Poder Executivo buscar a aplicação de multa que seja mais adequada à infração cometida e às circunstâncias pessoais do infrator. Por fim, cabe ao Poder Judiciário realizar o controle no caso concreto, à luz da circunstância e da culpabilidade do infrator, sem que isso signifique atuar como “legislador” positivo, mas autêntico intérprete do Direito, permitindo uma interpretação justa e isonômica da norma tributária sancionadora.

7. Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Limites constitucionais da responsabilidade objetiva por infrações tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 77. São Paulo: Dialética, 2002.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. *Noções de direito tributário*. São Paulo: RT, 1964.
- _____. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.

- _____. Proporcionalidade e direito tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- AZEVEDO, David Teixeira de. *Dosimetria da pena: causas de aumento e diminuição*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. O direito tributário sancionador e as sanções político-administrativas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 222. São Paulo: Dialética, 2014.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- CARVALHO, Cristiano. Sanções tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas obrigações acessórias. *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Malheiros: 1972.
- _____. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas tributárias – regime jurídico, fundamentação e limites*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2015.
- GOMES, Orlando. *Responsabilidade civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- GORDILLO, Agustín. *Introducción al Derecho Administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1966.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)*. 6. ed. refundida do “Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”. São Paulo: Malheiros, 2013.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Martin Fontes, 2005.
- LACOMBE, Américo. Sanções tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de pesquisas tributárias*, n. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- _____. *Curso de direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004.
- _____. Tributo com efeito de confisco. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 166. São Paulo: Dialética, 2009.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004.

- MACHADO, Schubert de Farias. Sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994. 2. v.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2004.
- PAULINO, Maria Ângela Lopes. Os limites quantitativos das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. *Revista de Direito Tributário*, n. 113. São Paulo: Malheiros, 2011.
- PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. Volume I – Parte geral. 4. ed. São Paulo: RT, 2004.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TAKANO, Caio Augusto. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: USP, 2015.
- _____; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, 2013.
- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*. Band I. Köln: Otto Schmidt, 1993. v. 29.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: método da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.