

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP

Erick Calheiros Aleluia

O Controle Jurisdicional das Multas Tributárias

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo

2021

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Erick Calheiros Aleluia

O Controle Jurisdicional das Multas Tributárias

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre, na área de concentração “Direito Tributário”, sob a orientação do Prof. Dr. Robson Maia Lins.

São Paulo

2021

Aleluia, Erick Calheiros.

O Controle Jurisdicional das Multas Tributárias / Erick Calheiros
Aleluia. - São Paulo, 2021.

150 f.

Orientador: Robson Maia Lins.

Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo, 2021.

1. Sanção Tributária. 2. Penalidade Pecuniária. 3. Norma
Sancionatória. 4. Competência Tributária. 5. Poder Judiciário.

Banca Examinadora

Aos meus pais e avós.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho é resultado do apoio de muitos que estiveram dentro e fora das diversas turmas frequentadas no campus da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo nos últimos anos.

Inicialmente, agradeço à própria Faculdade de Direito da PUC/SP, cujo ambiente acadêmico proporcionou e continua proporcionando uma busca constante pelo saber.

Aos meus pais, Marco e Eliane, meus avós, Adalberto, Clerilda e Nilza, e à minha irmã, Caroline, não apenas pelo carinho, mas por todo o esforço e incentivo investidos na minha formação.

À minha noiva, Maíra, pelo amor, companheirismo e eterno apoio.

Ao Prof. Robson Maia Lins, por todas as lições que permitiram o desenvolvimento deste trabalho.

Aos Profs. Paulo de Barros Carvalho, Lucas Galvão de Brito, Tácio Lacerda Gama, Sílvia Regina Zomer e demais mestres que tanto contribuíram, direta ou indiretamente, para este trabalho.

Aos amigos Bruno, Gabriel, Matheus, Victor e todos os demais que estiveram presentes e incentivaram, ainda que a distância, essa jornada acadêmica.

Minha eterna gratidão a todos.

RESUMO

O presente trabalho explora as multas tributárias desproporcionais e confiscatórias e o controle judicial de legalidade e de constitucionalidade dessas normas, uma vez que o sistema normativo veda que o Poder Judiciário reduza ou limite essas penalidades a um percentual específico. Serão compreendidos nesta discussão a relação entre o princípio republicano, a tripartição dos poderes e os limites das competências dos órgãos produtores das normas sancionatórias, para que se possa confrontar as variadas posições defendidas na doutrina e o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Palavras-chave: sanção tributária; penalidade pecuniária; norma sancionatória; competência tributária; poder judiciário.

ABSTRACT

This work focuses on the judicial control of legality and constitutionality of disproportionate and confiscatory tax fines, since the normative system prohibits the Judiciary from reducing or limiting these penalties to a specific percentage. The problem covers the relationship between the republican principle, the tripartition of powers and the limits of competences of the bodies that produce sanctions, confronting the varied positions defended in the doctrine and the position taken by the Federal Supreme Court on the subject.

Keywords: tax sanction; pecuniary penalty; sanctioning rule; tax jurisdiction; judiciary.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	11
2 O DIREITO E O PROCESSO DE CRIAÇÃO DAS SUAS NORMAS.....	16
2.1 O Direito e a sua Construção.....	18
2.2 As Fontes do Direito.....	21
2.3 A Enunciação no Direito.....	26
2.4 Os Planos ou Subdomínios da Linguagem.....	27
3 O SUBSISTEMA TRIBUTÁRIO E AS SUAS NORMAS.....	31
3.1 A Relação entre o Contribuinte e o Fisco e a Obrigação Tributária.....	32
3.2 A Regra Matriz de Incidência Tributária.....	34
3.3 O Processo de Positivção das Normas Jurídicas.....	36
4 A SANÇÃO E A COMPLETEUDE SISTÊMICA.....	39
4.1 A Sanção na Doutrina.....	41
4.2 Um Impasse Inicial: Sanção, Coação ou Coerção?.....	45
4.3 As Funções da Sanção.....	47
4.4 A Sanção e o Tributo.....	48
4.5 As Infrações e as Sanções Tributárias.....	50
5 OS PRINCÍPIOS COMO DIREÇÃO NA CONSTRUÇÃO DAS NORMAS SANCIONATÓRIAS.....	54
5.1 O Sistema Normativo e os Princípios.....	55
5.2 Os Princípios da Legalidade, a Capacidade Contributiva e a Vedação ao Confisco na Construção da Norma Primária Sancionatória.....	57
5.3 As Sanções Tributárias e os Limites Impostos pelo Princípio da Legalidade.....	63
5.4 A Quantificação das Sanções: o Razoável e o Proporcional.....	67
5.5 O Princípio da Proporcionalidade no Modelo Jurídico Brasileiro.....	69
6 AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E A ATIVIDADE SANCIONATÓRIA.....	74
6.1 As Competências Tributárias.....	74
6.2 A Administração Pública e a Atividade Sancionatória.....	77
7 A PRODUÇÃO E A RENOVACÃO DO DIREITO.....	83
7.1 A Decisão e a Valoração na Produção Normativa.....	83
7.2 A Validade no Sistema Normativo.....	85

7.3 A Dimensão Temporal da Vigência e da Eficácia.....	86
7.4 A Revogação e a Anulação.....	87
8 A REPÚBLICA E A TRIPARTIÇÃO DO PODER.....	91
8.1 A Separação dos Poderes no Modelo Jurídico Brasileiro.....	91
8.2 O Fenômeno da Constitucionalização e o Supremo Tribunal Federal.....	95
9 O CONTROLE JUDICIAL E A SANÇÃO.....	100
9.1 A Construção da Norma de Revisão Sistemática.....	101
9.2 A Posição Adotada pelo Supremo Tribunal Federal.....	102
9.3 O Controle Judicial dos Atos Administrativos.....	106
10 OS LIMITES PARA A ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO.....	109
10.1 Considerações Iniciais sobre a Competência Jurisdicional.....	110
10.2 A Atuação de Julgador e a Posição da Doutrina.....	113
10.2.1 A Primeira Corrente – Da Rigidez da Tripartição dos Poderes.....	113
10.2.2 A Segunda Corrente – Da Ampla Competência do Poder Judiciário.....	117
10.2.3 A Terceira Corrente – Uma Via Moderada.....	123
10.3 As Críticas à Doutrina e a Hipótese deste Trabalho.....	124
10.4 A Atuação do Poder Judiciário e a Confiança dos Contribuintes.....	135
10.4.1 Os Princípios da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança.....	135
10.4.2 O Modelo Jurídico Brasileiro: Problemas e Soluções.....	137
11 CONCLUSÃO.....	142
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	146

1 INTRODUÇÃO

O modelo jurídico brasileiro é composto por mecanismos que objetivam garantir um mínimo de consistência e certeza na aplicação do direito. A rigidez característica da Constituição Federal de 1988, especialmente no que toca à distribuição das competências tributárias, os princípios da estrita legalidade tributária, da irretroatividade tributária e da certeza do direito são exemplos que evidenciam uma ideia de consistência e previsibilidade. Essa estrutura se revelaria exitosa se as normas jurídicas significassem o que pretendeu o legislador e se a realidade das pessoas, das coisas e das relações se encaixasse exatamente nos quadros ou molduras previstos pelo ordenamento jurídico.

Entretanto, a dinâmica entre o mundo factual e a prática jurídica revelam justamente o oposto. A norma jurídica não é aquilo que o legislador, o julgador ou qualquer outro órgão competente pretendeu produzir. Também não é aquele enunciado que pode ser acessado pelas marcas de texto no papel. A norma jurídica é construída pelo homem a partir dos enunciados dispostos ao longo do ordenamento jurídico, desde o Texto Constitucional até um documento emitido por um agente de trânsito, de modo que o sentido e alcance da norma não é descoberto, mas efetivamente construído pelo intérprete do direito.

Essas ponderações inaugurais distanciam este trabalho das correntes hermenêuticas tradicionais. O sujeito cognoscente, aqui, não é um operador, mas um intérprete, que tem o contato com o texto positivado e interpreta o que ali foi registrado, construindo um sentido. Esse sentido pode ou não ser o mesmo para outros intérpretes, que podem partir de um mesmo enunciado e construir normas jurídicas diversas. A norma é um produto desse processo construtivo, é o sentido que o intérprete extrai dos enunciados que integram o ordenamento¹.

A norma jurídica se responsabiliza por regular comportamentos, condutas interpessoais e é formada por um juízo hipotético-condicional, de modo que o preenchimento de uma hipótese (moldura) implica um conseqüente (comando). Auferida a renda, deve ser pago o imposto sobre a renda. Descumprido o recolhimento do imposto, deve ser paga uma multa pecuniária pelo não cumprimento daquela obrigação. Todas essas condutas integram o extenso rol de materialidades que são disciplinadas pelo direito, que, por sua vez, regula a vida social e prescreve determinados comandos e conseqüências para os mais diversos comportamentos.

¹ Neste sentido, Roque Antônio Carrazza ensina que “as normas jurídicas são, pois, construções intelectuais do intérprete, efetuadas a partir da análise da legislação lato sensu.” (CARRAZZA, Roque Antônio. Reflexões sobre a obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010, p. 15)

Com a realização de uma determinada materialidade tributária como, por exemplo, transmitir um bem imóvel à título oneroso, restará preenchida a hipótese (ou antecedente) da norma jurídica e será constituída uma relação em que um dos polos (ativo) possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação (no caso, o pagamento do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos – ITBI) e o outro polo (passivo) possui o respectivo dever jurídico de cumprir aquela prestação. No caso das normas de natureza tributária, a relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco pode ter como objeto o cumprimento de uma obrigação (patrimonial) ou de um dever instrumental (não-patrimonial), que, não sendo observados, originará uma segunda relação jurídica – de natureza sancionatória.

De acordo com Alfredo Augusto Becker², com o nascimento de toda regra jurídica também surge a possibilidade de sua violação. E são as normas responsáveis por garantir o cumprimento daquela obrigação ou daquele dever instrumental que dão efetividade ao ordenamento jurídico. Neste campo, há a intervenção do Estado-Juiz, que garante a eficácia das normas que foram descumpridas. A relação jurídica constituída por essas normas, por sua vez, possui natureza processual e sancionatória, em que o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação e o dever jurídico de cumprir aquela mesma prestação são intermediados por uma autoridade vinculada ao Estado, imparcial, sem qualquer interesse no objeto daquela prestação.

Por outro lado, existem outras normas que também reforçam, de certa forma, o cumprimento da obrigação tributária ou do dever instrumental e não envolvem a participação do Estado-Juiz. Essas normas integram, como será melhor abordado no capítulo IV, o grupo das normas primárias sancionatórias e têm em seu antecedente o descumprimento de condutas reguladas por outras normas tributárias, instituindo uma prestação de natureza sancionatória (como é o caso das multas pecuniárias, por exemplo) em seu consequente.

A atividade sancionatória desempenhada pelo Estado não dispõe de estrutura e de organização como aquelas previstas para a fiscalização, para a instituição e para a cobrança dos tributos, pois, não obstante seja norteadada por diversos princípios, é desprovida de disposições específicas que orientem e limitem a regulamentação das condutas puníveis ou a criação e o dimensionamento das penalidades. Conquanto se identifiquem, em matérias estritamente reguladas, vicissitudes e incoerências praticadas pela autoridade fiscal ou pelo próprio legislador, não restam dúvidas de que esses desarranjos se repetem com igual ou maior frequência em temas relacionados com a repreensão de condutas contrárias ao direito (ilícito).

² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 332.

Da mesma forma como os eventuais descompassos entre o antecedente e o conseqüente da norma jurídica tributária, não é incomum se verificar incompatibilidades entre a conduta infracional do contribuinte e a sanção correspondente, pois o critério quantitativo desta norma deve se relacionar intrinsecamente com a sua materialidade – e ser compatível com esta³. Alguns dos princípios que orientam a criação e o dimensionamento das penalidades são os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco. Esses descompassos podem ser levados pelos contribuintes ao Poder Judiciário, como é o caso, por exemplo, da proposição de ações anulatórias com o fim de cancelar o ato administrativo de lançamento com base na violação à normas constitucionais ou infraconstitucionais.

A atuação do Poder Judiciário, como fonte produtora de normas jurídicas, deve ser equalizada dentro do contexto normativo brasileiro, que é estruturado sobre a tripartição dos poderes do Estado, um importante desdobramento do princípio republicano que reserva aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário funções específicas, com o objetivo de que esses poderes se fiscalizem e mantenham o sistema normativo em harmonia e equilíbrio. Ainda que cada um desses Poderes participe da produção e da renovação do direito, o Poder Judiciário assume atualmente uma posição de relevo, se responsabilizando sobre a correta interpretação (no caso, construção) do direito e, desta forma, sobre a abrangência e o conteúdo dos princípios constitucionais e sobre quais princípios devem prevalecer num determinado contexto.

Alguns exemplos de questionamentos levados pelos contribuintes ao Poder Judiciário se relacionam com a desproporcionalidade e com o caráter confiscatório de penalidades pecuniárias impostas pela Administração Pública, decorrentes do descumprimento de uma obrigação tributária ou de um dever instrumental. No modelo jurídico brasileiro atual, cabe aos órgãos que exercem a atividade jurisdicional se manifestar sobre o que é e o que não é o confisco, a capacidade contributiva, a proporcionalidade, entre inúmeros outros questionamentos de fundamental importância para o funcionamento do sistema.

Caso o juízo encarregado de decidir a lide eventualmente entenda pela existência de uma afronta a um princípio constitucional, expedirá uma nova linguagem substituindo aquele enunciado produzido anteriormente pela autoridade fiscal e desconstituindo aquele comando.

³ Este aspecto quantitativo dimensiona, de acordo com Paulo de Barros Carvalho³, “a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012).

Ainda que a Administração Pública disponha de considerável liberdade para criar e dispor sobre penalidades, essas normas jurídicas se encontram subordinadas aos princípios da legalidade, da isonomia, da proporcionalidade, dentre outros, além de se sujeitarem, da mesma forma, aos mecanismos de controle de legalidade da própria Administração (processo administrativo) ou do Poder Judiciário (processo judicial).

Este cenário pertence à extensa lista de funções desempenhadas pelo Poder Judiciário, integrando especificamente o controle de legalidade e de constitucionalidade de normas.

Por outro lado, o histórico jurisprudencial brasileiro demonstra que a atuação do Poder Judiciário nem sempre se limita à uma função desconstitutiva e muitas vezes decide pela criação de uma nova linguagem para redimensionar a penalidade que foi imposta inicialmente. Um exemplo seria um contribuinte que deixou de recolher o imposto incidente sobre a doação de quotas de uma sociedade e que é cobrado da autoridade fiscal, mediante lançamento de ofício do tributo e de multa de 100% do valor das quotas. Amparado com o entendimento de que aquela multa não é proporcional ao ilícito que foi cometido e que caracteriza ainda o confisco do seu patrimônio, o contribuinte ingressa com uma ação judicial (um mandado de segurança ou uma ação anulatória, por exemplo) e pede o afastamento da penalidade, formulando ainda um pedido sucessivo de que o juízo redimensione a pena para um patamar compatível com os princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco. Deste cenário, extrai-se o problema a ser enfrentado no trabalho: o Poder Judiciário pode produzir uma nova norma sancionatória para reduzir a dimensão quantitativa de uma multa tributária?

A atuação do Poder Judiciário no sentido de redimensionar uma multa tributária foge, num primeiro momento, da moldura do procedimento de controle de legalidade e de constitucionalidade, pois o julgador assume, num único instante, as funções que são originalmente desempenhadas pelo administrador público e até mesmo pelo legislador, produzindo uma norma de revisão sistêmica que cria e aplica uma nova penalidade dentro do processo judicial.

Para o enfrentamento desta problemática, é necessário compreender a base hermenêutica adotada neste trabalho e explicitar os conceitos e temas necessários para o seu desenvolvimento, como o estudo do processo de positivação da norma, da natureza da sanção e suas funções no direito tributário, dos princípios que orientam a construção das normas tributária e sancionatória e, em especial, das competências envolvendo a produção das normas de cunho tributário, com destaque para as competências legislativa e jurisdicional.

O objeto do presente trabalho é justamente a interferência do Poder Judiciário no dimensionamento do critério quantitativo da penalidade pecuniária, e, em especial, na criação da norma de revisão sistêmica, uma nova norma jurídica, também dotada de cunho sancionatório, que substitui a norma anterior (norma primária sancionatória), alterando a sanção que foi aplicada em face do contribuinte por uma pena mais tímida, que supostamente atenda os princípios tomados como violados pela norma anterior. É importante registrar, desde já, que o sistema normativo atribui aos órgãos jurisdicionais a competência para confirmar ou para

afastar o ato administrativo que envolve uma multa tributária, mas não para substituí-lo por uma outra penalidade, ainda que uma mesma multa com patamar reduzido, em observância, entre outros, ao princípio republicano, que tem a repartição dos poderes como um importante desdobramento, e aos ideais de segurança jurídica e de proteção da confiança.

2 O DIREITO E O PROCESSO DE CRIAÇÃO DAS SUAS NORMAS

O processo de conhecimento, para os fins deste trabalho, se desenvolve a partir da linguagem, pois é com base nos enunciados linguísticos que o sujeito cognoscente iniciará a sua atividade de construção de sentido e conhecerá o seu objeto de estudo. A linguagem permite que o intérprete do direito conheça todo aquele conjunto de documentos normativos que compõe o ordenamento jurídico e, ao mesmo tempo, construa o seu próprio sistema normativo. A perspectiva adotada neste trabalho sofreu influência das premissas fixadas pela corrente filosófica do giro linguístico, que abandona a ideia de que a linguagem é apenas uma ponte entre o sujeito cognoscente e o mundo factual, se responsabilizando, dentro do direito, pela efetiva constituição da realidade jurídica.

A linguagem é o suporte utilizado pelo intérprete para a construção das significações – o produto da atividade intelectual. No caso, o intérprete do direito parte dos mais diversos documentos normativos, como a Carta Constitucional, as leis e as decisões judiciais, para construir as normas jurídicas. Aurora Tomazini de Carvalho⁴, parafraseando a obra de Immanuel Kant, aponta que o conhecimento se apresenta como “*a forma da consciência humana por meio da qual o homem atribui significado ao mundo*”.

Anteriormente ao período da filosofia da linguagem, acreditava-se que a linguagem servia única e exclusivamente para descrever a realidade. É o período da filosofia da consciência, iniciado por René Descartes – filósofo que criou o método da dúvida crítica e priorizava o questionamento de todo e qualquer conhecimento. Neste período, a linguagem era dependente do mundo factual e se limitava a representá-lo.

O processo de independência da linguagem teve como marco inicial a publicação da obra *Tractatus Logico-Philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein⁵. Foi justamente a partir deste trabalho que se iniciou o movimento filosófico do giro linguístico, marcado por críticas intensas à filosofia da consciência. Sobre essa guinada envolvendo a independência da linguagem, Robson Maia Lins⁶ bem esclarece a relação que passa a existir entre o conhecimento e a linguagem:

[...] o conhecimento não aparece como a relação entre sujeito e objeto, mas como relação entre linguagens, entre significações. Aqui, a linguagem ganhou

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 10.

⁵ MOUSSALLEM, Târek Moysés. Fontes do direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 01.

⁶ LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 50.

um novo sentido, não aparecendo mais como um meio, como algo que estaria entre o eu e o objeto, capaz de criar tanto o eu como a realidade.

O presente trabalho adota esta distinção entre os mundos factual e aquele criado pela linguagem, incorporando como expediente metodológico o Constructivismo Lógico-Semântico. Para a Escola Constructivista, o direito é construído por cada um de seus intérpretes, que têm contato com o conjunto de linguagens que compõem o ordenamento jurídico e constroem, com base nesses enunciados, o seu próprio sistema de normas⁷. Neste contexto, o homem se responsabiliza não apenas por produzir e renovar o discurso jurídico, mas por construir o sentido da norma jurídica.

A fundamental participação da linguagem no processo de conhecimento é bem destacada por Fabiana Del Padre Tomé⁸:

Só há realidade onde atua a linguagem, assim como somente é possível conhecer o real mediante enunciados linguísticos. Quaisquer porções do nosso meio envolvente que não sejam formadas especificamente pela linguagem permanecerão no campo das meras sensações, e, se não forem objetivadas no âmbito das interações sociais, acabarão por dissolver-se no fluxo temporal da consciência, não caracterizando o conhecimento, na sua forma plena.

Essas premissas rejeitam a ideia de que incumbiria ao intérprete do direito a tarefa de descobrir o sentido e o alcance da norma jurídica, pois é ele mesmo que construirá a norma jurídica. Resta afastada, portanto, a ideia de que esse sujeito cognoscente seria um mero “operador do direito”, investindo-o na função de efetivo intérprete, que desenvolve um processo intelectual e construtivo.

A Escola Constructivista muni o intérprete com ferramentas aptas a resguardar um zelo e atenção mínimos para a construção, para a estruturação e para o uso da linguagem. Faz parte e antecede o processo de análise do discurso o trabalho de decomposição da linguagem, desenvolvido com o amparo da hermenêutica⁹ e no método analítico. A análise do discurso é realizada sob as ópticas sintática, semântica e pragmática, permitindo que o intérprete analise, com maior rigor, a estrutura e as impropriedades constantes no discurso jurídico, além dos seus usos de acordo com as regras que estruturam a gramática.

⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 273.

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 19.

⁹ A hermenêutica se apresenta como uma teoria científica que tem como objeto de estudo do processo de construção de sentido e as possíveis técnicas de interpretação. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

Tanto a filosofia analítica quanto a Escola Constructivista trabalham com a “*decomposição dos elementos do discurso*”¹⁰, com o fim de entender e explicar a estrutura de um determinado discurso. Por outro lado, apenas o Constructivismo Lógico-Semântico se atém ao estudo dos enfoques semântico e pragmático do discurso, preocupando-se com o produto da atividade interpretativa, que deverá ser compatível com os limites decorrentes da linguagem e com o próprio sistema normativo – que se apresenta como referência para a atividade construtiva do intérprete do direito.

2.1 O Direito e a sua Construção

O direito é um sistema comunicacional que tem como objeto disciplinar os comportamentos e regular a vida em sociedade, possuindo uma realidade própria, que independe da realidade do mundo factual. É, portanto, um objeto que integra a cultura do homem. Já lecionava Miguel Reale¹¹ que o direito corresponderia a um fenômeno social, não existindo fora do convívio em sociedade, que o toma como a “*exigência essencial e indeclinável de uma convivência ordenada, pois nenhuma sociedade poderia subsistir sem um mínimo de ordem, de direção e solidariedade*”.

O direito cria a sua própria realidade (mundo do dever-ser), que independe da existência ontológica dos elementos do mundo factual¹² (mundo do ser). Os acontecimentos do mundo factual apenas podem ser acessados pelo homem quando vertidos em linguagem e o direito atribui competência a determinados sujeitos e órgãos para a criação desses enunciados linguísticos. Além da produção de novos enunciados, o direito também disciplina como os seus enunciados serão afastados e/ou substituídos.

A partir dessas considerações iniciais, duas características importantes podem ser extraídas do direito: i. a sua autoreferibilidade, sustentada na ideia de que a atividade construtiva do intérprete do direito tem como referencial o próprio sistema normativo; e ii. a autossustentabilidade, decorrente do fato de que o direito regulamenta a produção das suas normas, regendo, portanto, como esse sistema será renovado. A autoreferibilidade e a

¹⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: Vilém Flusser e juristas, coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009, p. 327.

¹¹ REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 02.

¹² Ao tratar do processo de positivação do direito, Paulo de Barros Carvalho ensina que: “*Estabelecida a estrutura linguística, consoante os rigores da determinação jurídico-positiva, dar-se-á o fato por acontecido, pouco importando a existência ontológica do ‘evento’.* É certo que falaremos sempre em nome dele (evento) por necessidade lógica, não ontológica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 72)

autossustentabilidade reforçam o caráter autopoietico do sistema do direito positivo, um sistema autônomo e criador da sua própria realidade, dotado de mecanismos de criação e de exclusão das suas próprias normas.

É conveniente estabelecer, neste momento, a distinção entre o operador e o intérprete do direito. A adoção de um expediente metodológico constructivista implica inicialmente no fato de que o sujeito cognoscente, que tem contato com o discurso jurídico, não se limita a descobrir o sentido e o alcance daquele texto. Não se trata de um processo investigativo para desvendar o que o legislador pretendeu depositar no texto legal, pois é o sujeito cognoscente ou o intérprete do direito que efetivamente constrói o seu objeto de estudo: a norma jurídica e, portanto, todo o sistema normativo.

Um enunciado linguístico qualquer não possui, em si, uma significação. É o homem que, a partir desse enunciado, constrói, a partir de um processo intelectual, uma significação. Esses componentes integram uma relação triádica que, de acordo com a terminologia proposta por Edmund Husserl¹³, seriam representados por um suporte físico, um significado e uma significação, de modo que: i. o suporte físico, representado pela parte material ou física, que pode ser acessada pelo homem por seus sentidos; ii. o significado, representado pelas características essenciais para a identificação do objeto de estudo; e iii. a significação, representada pela compreensão do intérprete sobre aquele objeto.

No direito, o suporte físico corresponderia aos enunciados prescritivos, o significado às relações reguladas pelo direito e a significação às normas jurídicas construídas pelos intérpretes. A norma jurídica não se encontra no texto legal, mas é um produto das assimilações e associações realizadas mentalmente pelo intérprete.

O processo de construção das normas, como toda e qualquer construção intelectual, é influenciado pela bagagem do intérprete, consistindo basicamente numa atividade valorativa que tem como referência o próprio sistema jurídico. Neste processo construtivo, o intérprete do direito é orientado pelas normas do próprio sistema, especialmente pelos princípios que regem o sistema – normas jurídicas de elevada abstração e carga valorativa. Todavia, ainda que alguns princípios tenham sido insculpidos de forma expressa num enunciado ou num conjunto de enunciados, os valores representados por essas normas não integram os enunciados do ordenamento, pois são edificados pelo intérprete do direito.

As normas que integram o sistema normativo possuem um caráter prescritivo, pois se destinam a regular comportamentos, determinando como o homem deve agir dentro de

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 179.

determinadas situações e mediante a expedição dos seguintes comandos (ou modais deônticos): permitido, proibido e obrigatório. As normas são construídas a partir dos enunciados prescritivos dispostos ao longo da Constituição Federal e produzidos pelos órgãos que receberam essa competência pelo sistema, como os textos de lei produzidos pelo Poder Legislativo, as decisões e os acórdãos produzidos por órgãos jurisdicionais, os mais variados atos expedidos pela Administração Pública, etc.

Entretanto, não é todo e qualquer tipo de comportamento que pode e deve ser regulado pelo direito, mas apenas aqueles comportamentos que são externalizados pelo homem. Apenas as condutas intersubjetivas são reguladas pelo direito, enquanto aquelas condutas intrassubjetivas, aquelas condutas que não são exteriorizadas pelo sujeito, como, por exemplo, o pensamento, não interessam nem são reguladas pelo direito.

A produção de novos enunciados pelos órgãos e sujeitos que possuem competência para a produção normativa depende do cumprimento das regras estipuladas pelo sistema normativo, de modo que os novos enunciados prescritivos somente passam a integrar o ordenamento e, portanto, a realidade jurídica quando a sua produção cumpre essas regras. É a partir desses enunciados que o intérprete do direito conhece o seu objeto de estudo e constrói, por esse processo intelectual, as normas jurídicas.

O intérprete do direito tem contato com os enunciados deste ordenamento e constrói as normas jurídicas, sejam aquelas de caráter geral e que disciplinam situações abstratas ou as normas produzidas para regular um comportamento específico, que pode ser individualizado no espaço e no tempo. Portanto, são esses enunciados linguísticos utilizados pelo ordenamento jurídico que permitem a construção das normas jurídicas e de todo o sistema do direito positivo, constituindo a realidade jurídica.

Embora a realidade jurídica seja construída de acordo com regras específicas e com base num corte da realidade, especificamente num corte que tem como objeto as relações interpessoais, tal realidade não necessariamente corresponde aos eventos ocorridos no mundo factual ou fenomênico. Neste sentido, Fabiana Del Padre Tomé ensina que *“a significação de um vocábulo não depende da relação com a coisa, mas do vínculo que estabelece com outras palavras. Nessa concepção, a palavra precede os objetos, criando-os, constituindo-os para o ser cognoscente”*.

Os aspectos e elementos do mundo factual, ontologicamente considerados, são (parcialmente) apreendidos pelo sujeito cognoscente, que produzirá uma linguagem a seu respeito. Os eventos ocorridos no mundo dos fenômenos se perdem, segundo Paulo de Barros

Carvalho¹⁴, no espaço e no tempo e dependem da sua constituição em linguagem para que sejam acessados e analisados pelo intérprete do direito. Essa transposição compreende apenas uma pequena parcela da realidade factual, um corte bem específico que extrai apenas os elementos que interessam ao direito e não tem, nem poderia ter, a pretensão de representar a realidade do mundo fenomênico ou fatural em todas as suas particularidades.

A ideia de se transportar todos os elementos do mundo factual em todas as suas particularidades, ainda que num determinado segmento de espaço e tempo, se revela um mais do que apenas complexo e custoso: impossível. Os aspectos e demais elementos do mundo factual são infinitos, e apenas uma parte pode e é absorvida e vertida em linguagem.

Além disso, é importante lembrar que os intérpretes do direito, incluindo aqueles que integram o sistema normativo e produzem novos enunciados, são dotados de uma formação e de experiências de vida específicas, de modo que os valores que orientarão o processo de construção da norma jurídica e a sua respectiva significação podem ser distintos de acordo com o intérprete – o que justifica, por exemplo, a existência de decisões e acórdãos divergentes na jurisprudência dos tribunais.

O intérprete do direito conhecerá o seu objeto de estudo confrontando-o com os elementos de referência do sistema normativo, de modo que esse processo de conhecimento pressupõe a incursão do intérprete nos planos semântico e pragmático da linguagem em estudo. O intérprete somente poderá verificar se uma norma jurídica foi corretamente produzida se analisar o seu fundamento de validade, que, por sua vez, integra uma outra norma jurídica que também foi produzida de acordo com um procedimento específico previsto pelo sistema. Essa relação dialógica ou interdisciplinar que o intérprete estabelece entre os enunciados é essencial para a construção das normas jurídicas e de todo o sistema normativo.

2.2 As Fontes do Direito

O direito se apresenta como um sistema comunicacional, composto por um conjunto de normas jurídicas voltadas a regulamentar condutas intersubjetivas. As normas jurídicas são construídas a partir de enunciados prescritivos (atos de fala, como o texto de lei num suporte físico) e se apresentam como um produto da atividade mental do intérprete do direito. Como um objeto cultural, um sistema criado pelo homem, o direito tem os seus enunciados prescritivos (textos que dão suporte à construção das normas jurídicas) criados a partir de fontes

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

específicas, mediante procedimentos previstos pelo próprio sistema e exercidos por determinados sujeitos ou órgãos.

A doutrina, como uma metalinguagem, tem um papel fundamental no estudo e na estruturação das fontes de produção normativa, organizando e estruturando aquele emaranhado de enunciados soltos e muitas vezes conflitantes. Tércio Sampaio Ferraz Junior¹⁵ sublinha a importância da ciência do direito na temática das fontes de produção de normas, registrando que com a teoria das fontes se torna possível

regular o aparecimento contínuo e plural de normas de comportamento sem perder de vista a segurança e a certeza das relações. É preciso dizer que aos pactos privados fica garantido o estatuto normativo, bem como a todos os atos civis dos cidadãos. Contudo, é preciso organizar o conjunto num todo coerente, é preciso demarcar o papel do Estado e de seus atos, produtores de normas, para toda a comunidade. A teoria das fontes racionaliza esse quadro.

O mesmo autor¹⁶ ainda aponta as ambiguidades que acometem a expressão “fontes do direito”:

Na verdade, a expressão *fonte do direito* é uma metáfora cheia de ambiguidades. O uso da palavra está transposto e pretende significar origem, gênese. As discussões sobre o assunto, que mencionamos, revelam que muitas das disputas resultam daquela ambiguidade, posto que por *fonte* quer-se significar simultaneamente e, às vezes confusamente, a origem histórica, sociológica, psicológica, mas também a gênese analítica, os processos de elaboração e de dedução de regras obrigatórias, ou, ainda, a natureza filosófica do direito, seu fundamento e sua justificação. Por sua vez, a própria expressão direito, igualmente vaga e ambígua, confere à teoria uma dose de imprecisão, pois ora estamos a pensar nas normas (direito objetivo), ora nas situações (direito subjetivo) e até na própria ciência jurídica e sua produção teórica (as fontes da ciência do direito).

Diversos outros termos utilizados pelo próprio legislador também comportam ambiguidades, como, por exemplo, “fato gerador”, que acaba sendo utilizado tanto para representar o preenchimento da hipótese tributária (materialidade localizada no antecedente da norma tributária) quanto para designar o momento da sua ocorrência. Essas considerações revelam a importância de se delimitar o sentido que será atribuído para as fontes do direito, especialmente considerando o tema explorado neste estudo, que tem como um ponto de partida os contornos da competência que o sistema normativo outorgou para os órgãos jurisdicionais.

¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 227.

¹⁶ *Ibid.*, p. 225.

Norberto Bobbio¹⁷ associa as fontes do direito à forma como o próprio sistema normativo se desenvolve e produz novas regras jurídicas:

Podemos aceitar, neste momento, uma definição que já se tornou comum: “fontes do direito” são aqueles fatos ou atos dos quais o ordenamento jurídico faz depender a produção de normas jurídicas. O conhecimento de um ordenamento jurídico (e também de um setor particular desse ordenamento) começa sempre pela enumeração de suas fontes. [...] O que nos interessa notar numa teoria geral do ordenamento jurídico não é tanto quantas e quais sejam as fontes do Direito de um ordenamento jurídico moderno, mas o fato de que, no mesmo momento em que se reconhece existirem atos ou fatos dos quais se faz depender a produção de normas jurídicas (as fontes de direito), reconhece-se que o ordenamento jurídico, além de regular o comportamento das pessoas, *regula também o modo pelo qual se devem produzir as regras.*

O direito é um sistema composto por normas ou regras jurídicas que regulam comportamentos, utilizando-se dos modais permitido, proibido e obrigatório para dispor sobre as condutas que se pretende regular, sendo composto ainda por outras normas que disciplinam como os novos enunciados prescritivos serão produzidos. É este tipo de norma que disciplina, por exemplo, as competências do legislador, da Administração Pública e dos órgãos jurisdicionais. Embora toda e qualquer norma jurídica discipline comportamentos, algumas normas têm como função regular a organização e a estruturação do próprio direito, como é o caso da conduta específica de produzir novas normas jurídicas.

A ideia de fontes do direito se relaciona, de acordo com Paulo de Barros Carvalho¹⁸, com “*os focos ejetores de regras jurídicas*”. Neste processo enunciativo, para os eventos da realidade social, na qualidade de acontecimentos que ainda não foram vertidos em linguagem, possam integrar a realidade jurídica, exige-se o ato de vontade de um sujeito que tenha recebido autorização expressa do sistema (competência) para criar novos enunciados prescritivos. E é justamente este ato de vontade do agente competente, como um ato de enunciação e mediante um procedimento previsto pelo sistema do direito positivo, que produz novos enunciados.

Portanto, é a partir do estudo das fontes do direito e propriamente das marcas de produção constantes nos documentos normativos¹⁹ que são identificadas as informações sobre a produção dos enunciados, como o sujeito/órgão que o produziu. Em matéria tributária, o estudo das fontes

¹⁷ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico (tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos). 6ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995, p. 45.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 422.

¹⁹ Suporte em que figuram os enunciados prescritivos que compõem o ordenamento jurídico. Segundo Tárek Moysés Moussallem, “*esses enunciados prescritivos estão objetivados no cerne de um documento normativo, que consiste naquela totalidade textual estrutural a que aludia Manar Hamad, citado por José Luiz Fiorin, ou seja, em uma porção de papel conjugada a um naco de tinta (suporte físico de um signo)*” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 123).

do direito permite que se verifique o preenchimento ou não do critério de pertinência, ou melhor, se a norma jurídica foi produzida por ente competente e de acordo com o procedimento disciplinado pelo sistema.

O desenvolvimento deste trabalho parte da premissa de que as fontes do direito compreendem tanto os órgãos que possuem competência para produzir normas quanto a atividade enunciativa desenvolvida por esses órgãos, sendo afastada a ideia de que a lei pode ser fonte do direito, uma vez que todo e qualquer enunciado prescritivo se apresenta como o resultado/ produto daquele processo enunciativo. Sob a mesma ótica, o fato jurídico, como um evento da realidade social vertido em linguagem por ato de vontade de um agente competente, em consonância com o procedimento previsto pelo ordenamento jurídico, se apresenta como um resultado/ produto do processo enunciativo.

As fontes do direito tributário não abrangem apenas a produção de instrumentos legais para fins de instituição dos tributos, mas a criação de todo e qualquer enunciado relacionado com as atividades de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Por esta ótica, o legislador, a Administração Pública e até mesmo os órgãos jurisdicionais são fontes do direito.

A posição adotada acima é incompatível com as premissas que fundamentam a classificação entre fontes formais e materiais, como é o caso, por exemplo, da doutrina de Ruy Barbosa Nogueira²⁰, que adota a distinção entre as fontes reais (materiais) e formais:

As fontes reais se constituem dos suportes fáticos das imposições tributárias; é a subjacência sobre que incide a tributação, afinal a própria riqueza ou complexo dos bens enquanto relacionados com as pessoas e discriminados na lei tributária (patrimônios, rendas, transferências). Terão muita importância quando chegarmos ao exame dos fatos geradores dos tributos também denominados em doutrina “pressupostos de fato da incidência” ou ainda “fatos imponíveis”.

Passemos agora a apontar aos senhores o que constitui as fontes formais do Direito Tributário, isto é, o conjunto das normas que compõem esse ramo do Direito, ou seja, a dogmática do Direito Tributário. [...]

Vamos começar pelos princípios mais gerais até chegarmos aos detalhes de toda a “fiscalidade” a fim de podermos traçar para os senhores as diretrizes do quadro da legalidade fiscal; vejam bem, pois, que as fontes formais do Direito Tributário nada mais são que o quadro dos dispositivos jurídicos que disciplinam a tributação.

Para a doutrina que sustenta a classificação entre fontes formais e materiais, as leis, os decretos, as portarias, a jurisprudência e a própria doutrina se apresentariam como fontes

²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira (centenário de nascimento). São Paulo: IBDT, 2019, p. 227.

formais. As fontes materiais, por sua vez, corresponderiam aos acontecimentos do mundo factual ou ontológico que, segundo Robson Maia Lins²¹, “*impulsionariam o Parlamento a produzir normas gerais e abstratas, funcionando como uma espécie de ‘bússola social’ orientadora do que deveria ser tratado pelo direito positivo*”.

Essa classificação, contudo, não é compatível com as premissas que aqui foram adotadas, de modo que as fontes do direito abrangeriam apenas e tão somente o processo enunciativo (enunciação) e os órgãos que têm competência para produzir novos enunciados. São pertinentes para o presente trabalho as considerações de Tárek Moysés Moussallem²² no sentido de que apenas aquelas fontes materiais se enquadrariam, para as definições adotadas neste trabalho, como fontes do direito, ao passo que as fontes formais “*não seriam fontes propriamente ditas, mas, sim, regras jurídicas das quais as normas cuja produção foi por elas regulamentada extrairiam seu fundamento de validade*”.

A divergência doutrinária envolvendo as fontes do direito é um bom exemplo para as críticas que foram apresentadas por Alfredo Augusto Becker²³ ao tratar do “sistema dos fundamentos óbvios”:

O conflito entre as teorias jurídicas do Direito Tributário tem sua principal origem naquilo que se presume conhecido porque se supõe óbvio. De modo que de premissas iguais em sua aparência (a obviedade confere uma identidade falsa às premissas) deduzem-se conclusões diferentes porque cada contendedor atribuiu um diferente conceito às premissas “óbvias”. Esta dualidade de conclusões deixa ambos os contendedores surpresos e perplexos (pois partiram das “mesmas” premissas “óbvias”), sem que um possa convencer o outro da veracidade de sua respectiva conclusão.

Nota-se que na Escola Constructivista há uma preocupação constante com o uso da linguagem, com a amarração de conceitos e com a fixação e o apego às premissas que foram estabelecidas. Nesta escola, os enunciados prescritivos que compõem o ordenamento são produtos dessas fontes. Esses enunciados compõem o ordenamento jurídico, integrando o próprio direito. Logo, não apenas as leis, as instruções, os regulamentos, mas a jurisprudência e até mesmo o costume se apresentariam como produtos do processo enunciativo²⁴, como

²¹ LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária – prescrição e decadência. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 125.

²² MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 119.

²³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 367.

²⁴ Inclusive, Tárek Moysés Moussallem também se manifesta sobre o costume, esclarecendo que apenas o costume-enunciação, como o procedimento que tem como fim criar o veículo introdutor da norma consuetudinária, pode ser tomado como fonte do direito.

linguagens que integram o ordenamento jurídico – não figurando, portanto, como fontes do direito.

A doutrina se apresenta, para essa mesma Escola, como uma metalinguagem, que apenas dispõe sobre o direito, sem alterá-lo – conforme leciona Paulo de Barros Carvalho²⁵: “[...] embora revista caracteres próprios, a doutrina da mesma forma não é fonte do direito positivo. Seu discurso descritivo não altera a natureza prescritiva do direito. Ajuda a compreendê-lo, entretanto, não o modifica”. De qualquer forma, convém destacar que esse fato não afasta a sua importância como um mecanismo de estudo e de compreensão do direito, especialmente daquela doutrina científica, que beneficia intérpretes e tem a sua parcela de mérito na forma como o direito é utilizado e continuamente renovado.

2.3 A Enunciação no Direito

Para que se possa avançar para a discussão proposta por este trabalho e compreender a enunciação e toda a temática que envolve a produção de novos enunciados prescritivos, é importante abordar os atos de fala e as terminologias utilizadas pela semiótica. Os atos de fala, da mesma forma como inúmeros outros termos como “fato gerador” e “tributo”, detêm mais de uma acepção, conforme ensina Tárek Moysés Moussallem²⁶: “a locução ‘atos de fala’ tem três sentidos: (i) enunciado ou proferimento; (ii) ação realizada por emitir o proferimento e (iii) enunciação”.

De forma objetiva, a enunciação corresponde à produção do direito, enquanto o enunciado é o próprio direito. Os enunciados, como atos de fala que integram o ordenamento jurídico, são produtos do processo enunciativo e podem ser subdivididos em dois segmentos para fins didáticos: o enunciado-enunciado, que abrange o conjunto de textos das leis, dos decretos, e a enunciação-enunciada, composta pelas marcas do processo enunciativo no enunciado, como é o caso dos elementos indicativos do seu procedimento e de quem o produziu. Qualquer documento normativo pode ser submetido à essa análise, permitindo que o intérprete identifique como, quando e onde ocorreu a produção daquele enunciado.

Os enunciados se apresentam como os signos de linguagem marcados no suporte físico, enquanto a enunciação corresponde ao ato de produção do enunciado, compreendendo todo aquele plexo procedimental que integra, de acordo com as premissas fixadas neste trabalho, o campo das fontes do direito. A enunciação somente pode ser acessada ou, melhor, reconstruída

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

²⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em matéria tributária. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 73.

através das marcas que foram deixadas pelo processo enunciativo no próprio documento normativo, pois, segundo Tárek Moysés Moussallem²⁷, com amparo nas lições de Lúcia Santaella, “*só teremos acesso à enunciação de forma dinâmica por meio de experiência colateral, por elementos de linguagem exteriores ao próprio enunciado por ela (enunciação) produzido*”.

A enunciação-enunciada corresponde à parte do enunciado que possui as informações sobre a sua produção. Essa produção ou enunciação deve ser realizada de acordo com as normas de competência do sistema, de modo que a introdução de novos enunciados no corpo do ordenamento jurídico deve respeitar as normas que disciplinam o procedimento de produção normativa, que deverá ser conduzido por sujeito ou órgão habilitado pelo próprio sistema para esse trabalho (competência para produção normativa) e apenas com o preenchimento dessas regras se poderá tomar um enunciado como válido.

Toda essa reconstrução de como, quando e onde ocorreu a enunciação e até mesmo o trabalho de verificação se a produção do enunciado cumpriu as regras procedimentais e de competência instituídas pelo sistema normativo somente se torna possível mediante o processo de construção de sentido. Esse processo de construção envolve, segundo Paulo de Barros Carvalho²⁸, o tráfego pelos planos: i. da literalidade textual; ii. do plano do conteúdo dos enunciados prescritivos; iii. do plano do sistema das significações normativas; e iv. do plano das significações normativas sistematicamente organizadas.

A reconstrução do fenômeno enunciativo também depende intimamente da teoria das provas, pois, como bem esclarece Fabiana Del Padre Tomé²⁹, “*é por meio das provas que se certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e consequente*”. A prova, ora tomada como um enunciado (enunciado probatório), voltar-se-á, mediante aquele processo intelectual e construtivo desenvolvido pelo intérprete, a confirmar ou infirmar um determinado fato.

2.4 Os Planos ou Subdomínios da Linguagem

O ingresso do intérprete nos planos mais profundos da linguagem depende intimamente daquele processo de construção de sentido, necessário para que se possa reconstruir a

²⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 122.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

²⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 47.

enunciação e compreender como um determinado enunciado prescritivo foi produzido, em quais condições, por qual sujeito, entre outros aspectos. O primeiro plano de contato entre o homem e um texto qualquer é o subdomínio da literalidade textual, que é composto basicamente pelos enunciados prescritivos. O contato do intérprete com esse primeiro plano é superficial, embora tenha como expectativa a possibilidade de se construir um sentido (completo) para aquele texto.

Após o seu contato inicial com o texto, o intérprete avança para o subdomínio do sistema dos conteúdos significativos dos enunciados prescritivos, que envolve o primeiro contato do intérprete com o plano do conteúdo do enunciado em análise, dando início ao trabalho de construção de sentido. Convém destacar que o trabalho de construção envolvido neste segundo plano da linguagem se restringe à uma análise individual de enunciados, tendo como resultado a construção de proposições isoladas para cada enunciado. A proposição (ou norma jurídica em sentido amplo) se apresenta como uma significação, o produto do processo intelectual e construtivo do intérprete.

Com a construção de uma significação isolada, o intérprete avança mais uma vez, alcançando o subdomínio do sistema das significações normativas, em que é construída a significação da norma jurídica – agora detentora de uma estrutura hipotético-condicional, de modo que o preenchimento de uma hipótese (moldura) implica um conseqüente (comando prescrito pelo sistema normativo). Neste terceiro plano da linguagem, o intérprete articula as proposições isoladas que foram construídas no plano anterior, estruturando o sentido da norma jurídica.

É no subdomínio do sistema das significações normativas que o intérprete reúne os aspectos ou critérios da regra matriz de incidência tributária, que será discutida no item 3.2, identificando a materialidade, a composição da obrigação e da relação jurídica para construir a norma jurídica em sentido estrito. A norma jurídica, em seu sentido estrito, depende da composição de uma pluralidade de enunciados, por ser um juízo estruturado na forma hipotético-condicional, que é, segundo Aurora Tomazini de Carvalho³⁰, a “*estrutura mínima necessária para se construir um sentido deôntico*”.

Construída a norma jurídica (em sentido estrito), o intérprete ingressa no subdomínio das significações normativas sistematicamente organizadas, o último plano da linguagem, passando a trabalhar com o cotejo entre a norma que foi construída com as demais normas que integram

³⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 309-310.

o sistema normativo, estabelecendo, de acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho³¹, vínculos de subordinação e de coordenação entre essas normas. Aurora Tomazini de Carvalho³² propõe a análise desses vínculos de subordinação e de coordenação com um excelente exemplo:

[...] no percurso gerador de sentido da Lei n. 9.393/96, transpondo os planos S1, S2 e S3, o intérprete constrói a norma jurídica tributária do ITR (imposto territorial rural), mas como ele sabe que tal norma não existe isoladamente, passa a relacioná-la com outras normas por ele construídas com base naquele ou outros suportes físicos. Estabelece, assim, vínculos de subordinação entre a norma constitucional de competência tributária e a norma do ITR, posicionando aquela num patamar hierárquico superior e entre a do ITR e a construída a partir do auto de infração lavrado pela autoridade administrativa, posicionando esta num patamar hierárquico inferior. Estabelece também relações de coordenação entre a norma tributária do ITR e outras também construídas a partir da Lei n. 9.393/96, como as de multa pelo não pagamento do tributo, as que instituem deveres instrumentais [...], as que fixam multas pelo não cumprimento de tais deveres; e outras construídas a partir de enunciados veiculados por outros documentos, como a que autoriza execução fiscal, prescreve prazos decadenciais e prescricionais do crédito tributário, formas de suspensão da exigibilidade, etc. Neste esforço acaba por construir o sistema jurídico da tributação territorial rural.

É justamente neste quarto plano que o intérprete poderá verificar se a norma jurídica sob análise foi produzida de acordo com o procedimento prescrito pelo sistema ou se eventualmente afronta alguma norma constitucional ou infraconstitucional. Uma norma jurídica produzida pela Administração Pública que trate de forma inaugural sobre uma matéria que compete exclusivamente ao legislador viola frontalmente o princípio da legalidade. A verificação desta ilegalidade (e inconstitucionalidade) apenas se torna possível com o tráfego por todos os planos da linguagem, mediante a reconstrução do processo enunciativo e, claro, com o amparo na teoria das provas.

O intérprete sempre iniciará este processo construtivo pelos enunciados dispostos ao longo do ordenamento, ingressando, sucessivamente, nos demais planos da linguagem, até alcançar o último estágio (plano das significações normativas). É no último plano ou subdomínio da linguagem que se realiza o confronto da norma que foi construída pelo intérprete com os demais elementos do sistema, especialmente com as normas jurídicas de maior carga valorativa (princípios) – que se responsabilizam por direcionar a construção de todas as normas que integram aquele sistema.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

³² CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 271-272.

Observa-se, portanto, a importância deste tema para se compreender o processo de construção de sentido, essencial para o desenvolvimento da discussão que foi proposta neste trabalho, que envolve a relação entre a norma sancionatória produzida pelo Poder Legislativo, a norma sancionatória produzida pelo Poder Executivo e a norma de revisão sistêmica produzida pelo Poder Judiciário, além das inúmeras normas de estrutura (competência) e dos princípios constitucionais correspondentes.

3 O SUBSISTEMA TRIBUTÁRIO E AS SUAS NORMAS

A construção das normas jurídicas se inicia com a leitura da constituição, das leis complementares, das leis ordinárias, dos decretos, das instruções normativas e dos demais enunciados prescritivos que compõem o ordenamento jurídico. Essas normas são construídas mediante uma operação mental do intérprete e têm como fim regulamentar condutas intersubjetivas. Como já enunciado neste trabalho, o intérprete não extrai o sentido da norma jurídica, mas constrói esse sentido, atribui significados àqueles enunciados prescritivos.

O produto dessa construção é justamente a norma jurídica, que poderá ter um sentido estrito ou amplo. Como já abordado no último capítulo, a distinção entre as normas jurídicas em sentido estrito e aquelas em sentido amplo envolve basicamente a sua estrutura. As normas jurídicas em sentido estrito são compostas por um antecedente, que corresponde à hipótese legal, e um conseqüente, que prescreve a relação jurídica. O preenchimento da hipótese, que é uma ação ou conduta regulada pelo direito positivo, implicará uma conseqüência prescrita pelo direito positivo (dever-ser) e constituirá uma relação jurídica. Trata-se de uma estrutura hipotético-condicional $D (H \rightarrow C)$, interligada por um dos modais deônticos “obrigatório”, “permitido” ou “proibido”, que revelam a imperatividade e o cunho prescritivo do sistema normativo.

Quando o intérprete analisa os enunciados prescritivos, constrói proposições e as organiza numa forma hipotético-condicional, tendo como resultado as normas jurídicas em sentido estrito, como é o caso das normas jurídicas tributárias, cuja regra matriz de incidência será analisada no item 3.2. As normas jurídicas em sentido amplo (ou proposições), por outro lado, são desprovidas desta estrutura lógica, como é o caso, por exemplo, das normas construídas a partir de enunciados isolados e/ou que não preencham todos os critérios da regra matriz de incidência, como é o caso dos princípios constitucionais.

As normas jurídicas podem ser formadas por um ou mais dispositivos ou, inclusive, apenas parte de determinado dispositivo – justamente por ser possível segregar, para fins de identificação de um enunciado prescritivo, um artigo (sempre em conjunto com eventuais incisos e alíneas) dos seus parágrafos³³. Assim, as normas jurídicas em sentido estrito

³³ No mesmo sentido, manifesta-se Aurora Tomazini de Carvalho: “*Pressuposto das frases é formação de um sentido completo, isso quer dizer que da sua forma podemos construir uma proposição (s é p). Quando tal construção não é possível, o suporte físico não se caracteriza como um enunciado. Este é um dado relevante para o direito. Os artigos que compõem nossa legislação, quando constantes de incisos e alíneas, só viabilizam a construção de um sentido completo quando interpretados conjuntamente com tais itens; isto significa dizer que sem eles o enunciado prescritivo não se constitui como tal. Já os parágrafos, considerados isoladamente, configuram-se como enunciados prescritivos, pois suficientes para transmitir um juízo independentemente do*”

necessariamente se estruturam sobre uma pluralidade de enunciados, pois não seria possível preencher todos os critérios do antecedente e do conseqüente com apenas um único enunciado. As normas jurídicas em sentido amplo também podem exigir a conjunção de mais de um enunciado, mas não serão organizadas sob aquela estrutura hipotético-condicional.

A tributação compreende as atividades de instituição, de arrecadação e de fiscalização de tributos e é implementada por normas jurídicas em sentido estrito, que tenham um sentido deôntico e prescrevam comandos específicos. Por outro lado, a tributação também é orientada por princípios mais abrangentes e princípios específicos (princípios constitucionais tributários), que tem como finalidade direcionar a atuação do Estado e resguardar os valores que sofrem algum tipo de interferência pela tributação, munindo os contribuintes com um rol de direitos intransponíveis.

No entanto, o desenvolvimento deste trabalho depende da fixação de alguns conceitos e da demarcação de alguns limites, sendo o primeiro deles a apresentação do tributo e da norma tributária, da sua estrutura e do percurso de positivação dessas normas.

3.1 A Relação entre o Contribuinte e o Fisco e a Obrigação Tributária

O ordenamento jurídico é uno e indivisível, passível apenas de ser subdividido para fins didáticos, como proposto pela doutrina ao classificar aquele vasto, complexo e muitas vezes desordenado conjunto de enunciados, especialmente aqueles expedidos pelos Poderes Legislativo e Executivo. Portanto, aquelas propostas de classificação em direito constitucional, direito civil, direito eleitoral, direito penal, direito administrativo, direito tributário, entre outros, não poderá ser incorporada ao sistema normativo, mas utilizada apenas para fins didáticos. O direito tributário, por exemplo, integra e não pode ser estudado fora do direito administrativo e muito menos sem o amparo das normas constitucionais, dependendo ainda para ser compreendido em sua completude das normas de direito civil, de direito penal, as normas processuais, etc.

A construção da norma jurídica é uma atividade que tem como referencial o próprio sistema normativo, pressupondo o trânsito por todos os planos do percurso gerador de sentido, especialmente aquele plano das significações normativas sistematicamente organizadas – que exige o cotejo da norma jurídica em construção com as demais normas do sistema. O sistema normativo é autossuficiente e reúne como características o dialogismo e a intertextualidade.

artigo que o pressupõe.” (CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 260)

Essa intertextualidade pode ser exemplificada pelo enunciado do artigo 110 do Código Tributário Nacional:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

A construção da norma tributária não pode ser realizada de forma isolada, exigindo o seu cotejo com todo o sistema normativo. Inclusive, a expressão “*conceitos e formas de direito privado*” utilizada acima é inadequada, pois assume que o sistema do direito positivo comporta institutos “privativos”³⁴. Desta forma, a única subdivisão possível seria aquela para fins exclusivamente didáticos, do qual seria possível extrair um subsistema tributário, que compreende as normas jurídicas relacionadas com as atividades de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Um benefício desta classificação é justamente a identificação do regime jurídico aplicável às normas de natureza tributária, como os institutos da prescrição, da decadência, etc. A identificação do subsistema tributário também se revela útil para o desenvolvimento deste trabalho, especialmente por envolver normas sancionadoras que têm como materialidade o descumprimento de uma obrigação tributária ou de um dever instrumental.

Integram o subsistema tributário toda e qualquer atividade direta ou indiretamente relacionada com a prestação tributária, envolvendo um tributo devido ao Estado. O tributo, da mesma forma como diversos outros termos utilizados pelo legislador, comporta variadas significações³⁵, podendo ser utilizado para representar a relação jurídica tributária, o objetivo desta relação jurídica, o montante devido em pecúnia (objeto da obrigação tributária), entre outros. O artigo 3º do Código Tributário Nacional, por exemplo, associa o tributo ao objeto da obrigação tributária, além de identificar características importantes para que o intérprete delimite o que é o tributo, como a compulsoriedade, o embasamento em lei (que se apresenta como o veículo normativo apto para instituir o tributo), a sua natureza patrimonial, o fato de não configurar uma sanção (não decorrer do descumprimento de outra norma) e ter como titular do direito subjetivo um ente da federação.

³⁴ “A propósito, aliás, tão absurda é a pretensa autonomia do Direito Tributário quanto descabida é a discussão a respeito de ser esse ou aquele instituto privativo desse ou daquele ramo do Direito” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012)

³⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

Com o preenchimento de todos os critérios essenciais para a incidência da norma tributária, é constituída a relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, que são unidos por uma prestação que poderá ou não ter natureza patrimonial (obrigação ou deve). A obrigação tributária, como uma prestação de cunho patrimonial, é o objeto da relação jurídica tributária, em que se pode extrair o direito subjetivo do sujeito ativo, de ver cumprida a prestação, e o dever jurídico do sujeito passivo, de cumprir a prestação. Esta relação, por sua vez, é composta por dois sujeitos: i. o contribuinte (ou o responsável); e ii. o Estado (no caso, a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios).

Com o preenchimento de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária, o sujeito competente, mediante o ato de aplicação, promoverá a incidência da norma, constituindo a correspondente relação jurídica. Nas relações que têm como objeto uma obrigação tributária, o sujeito ativo tem o direito subjetivo de arrecadar o tributo e o sujeito passivo tem o dever jurídico de recolher o valor do encargo tributário. Existe uma relação íntima entre o direito subjetivo do Fisco e o dever jurídico do contribuinte, de modo que um não pode existir sem o outro³⁶.

De acordo com as premissas adotadas neste trabalho, apenas as obrigações principais citadas pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional são obrigações propriamente ditas. As normas jurídicas que regulam as obrigações acessórias (como é o caso do dever de declarar uma determinada operação) não possuem natureza patrimonial e, por tal motivo, serão tratadas neste trabalho como deveres instrumentais. Da mesma forma como os tributos, as sanções tributárias, que serão abordadas no capítulo IV, podem ter como objeto uma prestação de natureza patrimonial ou não-patrimonial, sendo que apenas aquelas primeiras integram as discussões propostas neste trabalho.

3.2 A Regra Matriz de Incidência Tributária

Com o objetivo de delimitar os elementos estruturais da norma jurídica tributária (em sentido estrito) e estabelecer quais seriam os requisitos mínimos para a subsunção do fato à

³⁶ Sobre o direito receber e o dever de pagar que integram a relação jurídica, leciona Alfredo Augusto Becker: “O direito tem como correlativo o dever; não pode existir aquele sem este e vice-versa. A pretensão tem como correlativo a obrigação; não pode existir aquela sem esta e vice-versa. A coação tem como correlativo a sujeição; não pode existir aquela sem esta e vice-versa. Não pode surgir relação jurídica sem que, no seu polo positivo, haja o direito e, no seu polo negativo, o correlativo dever. Entretanto, pode existir direito sem pretensão, mas não pode existir pretensão sem direito. Pode haver dever sem obrigação, mas não esta sem aquele. E finalmente pode haver pretensão sem coação, mas não esta sem aquela.” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 365)

norma jurídica, foi criada a regra matriz de incidência tributária. O fato jurídico, como já explorado neste estudo, é a representação em linguagem de um evento ocorrido no mundo fenomênico e que se perdeu no espaço e no tempo. O intérprete do direito somente tem acesso aos eventos ocorridos no mundo fenomênico por intermédio da linguagem, de modo que apenas o fato jurídico pode ser “revisitado”, ou melhor, construído e analisado por este sujeito.

De acordo com a regra matriz de incidência, a norma jurídica tributária é composta pela seguinte estrutura: i. um antecedente (ou descritor), que se responsabiliza pela identificação dos aspectos necessários à constituição do fato jurídico tributário (critérios material, espacial e temporal); e ii. um conseqüente (prescritor), que identifica os aspectos que compõem a relação jurídica (critérios pessoal e quantitativo).

O critério material indica os aspectos da conduta regulada pela norma: a ação e seu complemento. No caso da norma tributária, integram o critério material condutas como, por exemplo, “auferir renda”, “transmitir bem imóvel onerosamente”, “ser proprietário de bem imóvel”, “ser proprietário de veículo automotor”. Desta forma, o principal aspecto do antecedente da norma será composto por uma ação (conduta definida por um verbo) e seu complemento.

O critério espacial indica a área de incidência da norma, compondo o espaço em que o evento designado pelo critério material deverá ocorrer – produzindo seus efeitos. O momento da incidência da norma é objeto do critério temporal, que também integra o antecedente da norma jurídica e prevê, no caso da norma tributária, o exato momento em que o tributo incidirá.

A base de cálculo é um aspecto eleito pelo legislador que, combinado com a alíquota, compõe o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária. Embora esse critério integre o conseqüente da norma jurídica, tal se relaciona de forma intrínseca com a sua materialidade, dimensionando, de acordo com Paulo de Barros Carvalho³⁷, “*a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico*”. Segundo Geraldo Ataliba³⁸, a base de cálculo é a correspondência quantitativa do critério material:

O aspecto material, além de necessariamente referir-se a qualidades físicas (consistência e forma), e outros atributos, é suscetível também, direta ou indiretamente, de apreciação quantitativa. A base é, pois, uma grandeza apreciável mensurável do aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] Tem caráter uniforme, abstrato e genérico; tem cunho normativo (Aires Barreto) como toda a h.i.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 109.

O critério pessoal compreende os sujeitos passivo e ativo que compõem a relação jurídica tributária. A sujeição passiva é a nomenclatura atribuída ao polo devedor daquela relação, que tem o dever jurídico de cumprir a prestação. O contribuinte, uma espécie do gênero sujeição passiva, é o sujeito que realizou a materialidade da norma e integra o polo passivo da relação jurídica tributária. Sua participação no evento deverá ser pessoal e direta, e, caso não venha a integrar a relação jurídica, não poderá ser considerado contribuinte. O polo ativo desta mesma relação jurídica é ocupado pelo sujeito que detém a capacidade tributária ativa, que pode ou não se confundir com o ente federativo autorizado a instituir, cobrar e arrecadar o tributo³⁹.

3.3 O Processo de Positivização das Normas Jurídicas

As normas jurídicas em sentido estrito se relacionam com o terceiro plano do processo de construção de sentido. Paulo de Barros Carvalho⁴⁰ bem expõe esse percurso construtivo, expondo de forma resumida os subdomínios já explorados no item 2.5:

[...] partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1) que compõe o texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3) e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo (TA). Esse processo interpretativo encontra limites nos horizontes da nossa cultura (H1 e H2), pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão (c1, c2, c3, c4).

As normas jurídicas em sentido estrito podem ter em seu antecedente um fato, que é uma representação em linguagem de um evento ocorrido no passado, ou um enunciado hipotético. Em seu conseqüente, essas normas podem indicar indivíduos específicos para compor a relação jurídica ou se destinar à toda a comunidade sujeita àquele sistema normativo. Caso o seu antecedente seja um enunciado hipotético responsável por descrever um fato de possível

³⁹ A competência, no âmbito legislativo, se relaciona com a possibilidade de determinado ente produzir e expedir normas jurídicas, possibilidade esta que dependerá de uma norma, de superior hierarquia, que autorize o exercício de produção de normas. As normas de competência se apresentam como normas de estrutura que dispõem sobre os requisitos, autoridade competente e demais aspectos relacionados com o procedimento de produção normativa, dirigidas aos órgãos e sujeitos que atuam no processo de enunciação.

Após a edição de lei, não mais se fala em competência, mas em capacidade tributária (ativa) – que se relaciona com a possibilidade de compor a relação jurídica tributária. Como decorrência do próprio artigo 2º da Constituição Federal, que dispõe sobre a independência dos poderes executivo, legislativo e judiciário, apresenta-se o princípio da indelegabilidade da competência tributária inaplicável no que toca à capacidade tributária ativa.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

ocorrência no mundo, será uma norma abstrata, e se esse antecedente for o relato de um acontecimento (passado), será uma norma concreta.

Da mesma forma, a norma jurídica também poderá ser classificada de acordo com o critério pessoal do seu conseqüente, pois poderá se referir a sujeitos específicos ou a um grupo indeterminado de pessoas. A norma individual será aquela que tem em seu conseqüente um sujeito ou um grupo de pessoas determinadas, enquanto a norma geral seria aquela que possui no seu conseqüente um conjunto indeterminado de sujeitos.

Um exemplo de norma geral e abstrata seriam as normas tributárias que instituem tributos, como é o caso daquele conjunto de enunciados produzidos pelo legislador estadual para a cobrança do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, impondo o recolhimento do imposto quando o contribuinte sujeito àquele conjunto de normas realizar operações de transmissão de bens de forma não onerosa (doação). Já um exemplo de norma individual e concreta seria justamente a norma do lançamento tributário realizada pela autoridade fiscal que registrou em linguagem uma determinada doação. Essa norma individual e concreta constitui a relação jurídica tributária e permite que o Estado, ente que possui o direito subjetivo de receber o imposto, cobre o ITCMD eventualmente não recolhido pelo contribuinte.

Além das normas individuais e concretas e das normas gerais e abstratas, também podem ser construídas normas individuais e abstratas e as normas gerais e concretas – como é o caso, por exemplo, das normas que veiculam as respostas às consultas tributárias e das normas veículos introdutores, respectivamente.

Tanto as normas jurídicas gerais e abstratas quanto as normas jurídicas individuais e concretas se organizam sob a estrutura hipotético-condicional, sendo que as normas gerais e abstratas dispõem apenas de forma hipotética sobre os critérios a serem preenchidos por eventuais condutas realizadas no mundo fenomênico, enquanto as normas individuais e concretas identificam os eventos já ocorridos no mundo fenomênico, vertendo-os em linguagem (fato jurídico) de acordo com as normas de competência do sistema.

Para que sejam preenchidos os critérios do antecedente da regra matriz, faz-se necessária a correlação exata entre os aspectos do fato jurídico tributário e a previsão constante no antecedente da norma geral e abstrata. Quando esses critérios são preenchidos e o evento é vertido em linguagem por um sujeito autorizado pelo sistema, considera-se ocorrido o fenômeno da incidência tributária. A incidência depende não apenas da compatibilidade entre o fato jurídico e a hipótese, mas de um ato de vontade da autoridade que detém competência para a produção de enunciados prescritivos.

Esse percurso que se inicia na norma geral e abstrata até a produção da norma individual e concreta é um processo cíclico que Paulo de Barros Carvalho apresenta como processo de positivação das normas – que é bem resumido por Paulo Cesar Conrado⁴¹:

Partindo do binômio norma geral e abstrata e norma individual e concreta, constatamos que o sentido deôntico, voltado que está ao condicionamento da conduta humana em suas relações intersubjetivas, só se perfaz, em regra, através de normas inscritas sob a última das rubricas, as individuais e concretas. Com efeito, sendo as normas gerais e abstratas desvestidas, justamente por sua generalidade a abstração, de condições de atuar no caso materialmente definido, a única forma de seus conteúdos ferirem a região das interações sociais, realizando-se o direito, é mediante a celebração intercalar e sucessiva de tantas normas quantas forem necessárias até que se chegue, por fim, à que ostenta máximo grau de concretude: é o que, assentados em Paulo de Barros Carvalho, chamamos de “processo de positivação”, fenômeno que se apresenta pelo desencadeamento de uma continuidade de regras, cujo marco inicial é uma dada norma geral e abstrata e a ponta final é, à sua vez e consoante sinalizado, uma norma individual e concreta, apta a atingir o caso especificado.

O ato de vontade da autoridade competente que constitui em linguagem o evento ocorrido no mundo dos fenômenos é o ato de aplicação, um ato de enunciação que deve ser produzido de acordo com o procedimento previsto pelo próprio sistema do direito positivo e que se responsabiliza por constituir a relação jurídica. A relação jurídica tributária, por sua vez, é composta por um sujeito ativo (o sujeito designado pelo ente que possui a competência tributária para instituir e arrecadar o tributo), um sujeito passivo (o contribuinte ou o responsável), que são unidos pelo vínculo de poder cumprir e de exigir o cumprimento de uma prestação, em que o tributo figura como o objeto desta prestação – aferível pela integração da base de cálculo e da alíquota previstas no consequente daquela norma geral e abstrata.

Vale destacar que, diferentemente das correntes hermenêuticas tradicionais, o ato de aplicação, para o Constructivismo Lógico-Semântico, se confunde com o próprio fenômeno da incidência, de modo que somente será possível se referir à aplicação quando houver a exata correspondência entre as características do evento e a hipótese tributária, e o fenômeno da incidência somente se concretizará com o registro em linguagem daquele evento pela autoridade competente. Portanto, a incidência e a aplicação ocorrem, para as premissas estabelecidas neste trabalho, num mesmo instante.

⁴¹ CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 56-57.

4 A SANÇÃO E A COMPLETUDE SISTÊMICA

O sistema do direito positivo se distingue dos demais sistemas, como, por exemplo, o social, o religioso e o moral, por regular as condutas de natureza intersubjetiva e possuir mecanismos que lhe permitam fazer cumprir as suas normas. O sistema normativo se sobrepõe e tem como objeto o próprio sistema social, vertendo em linguagem as condutas que interessam ao direito e criando a sua própria realidade (dever-ser). Da mesma forma como a ciência do direito tem como objeto de estudo o ordenamento jurídico, o sistema normativo se apresenta como uma metalinguagem que dispõe sobre a linguagem social.

A realidade jurídica independe da existência ontológica dos elementos do mundo factual⁴², de modo que o sistema normativo não apenas disciplina os comportamentos e a vida em sociedade, mas regula a produção e a revisão das suas próprias normas. Essas características remetem à autopoiese⁴³, enquanto a completude sistêmica, para os fins deste trabalho⁴⁴, envolve a ideia de que o sistema normativo dispõe de mecanismos para impor, de forma coativa, as suas normas.

A completude do sistema normativo compreende a estruturação do sistema em dois subsistemas e tipos de normas: os primários e os secundários. A partir da perspectiva que subdivide o fenômeno normativo em sistemas primário e secundário, são criadas atribuições distintas para cada um desses planos. O sistema primário estrutura as normas responsáveis por

⁴² Ao tratar do processo de positivação do direito, Paulo de Barros Carvalho ensina que, “*estabelecida a estrutura linguística, consoante os rigores da determinação jurídico-positiva, dar-se-á o fato por acontecido, pouco importando a existência ontológica do ‘evento’*. É certo que falaremos sempre em nome dele (evento) por necessidade lógica, não ontológica” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 72).

⁴³ A autopoiese se apresenta como uma teoria que foi incorporada às ciências sociais por Niklas Luhmann, sendo bem exposta por Aurora Tomazini de Carvalho: “[...] na teoria de LUHMANN, o direito positivo é visto como um sistema autopoietico¹⁴⁶. Tal característica assenta-se no pressuposto de que todos os elementos e estruturas do sistema são construídos por operações e processos próprios do sistema e não pela influência direta de seu ambiente. Isto significa que o direito se organiza e se reproduz por auto-referências¹⁴⁷. Aceitamos tal assertiva não no sentido de que o direito se auto-reproduz, mas de que toda criação de comunicação jurídica é regulada pelo próprio sistema. O direito prescreve sua forma de produção e é nestes termos que trabalhamos com sua auto-referência. Não podemos esquecer que, embora nosso corte metodológico isole, entre uma comunicação e outra existe um ato de vontade humano, de modo que, sem ele o direito não se reproduz” (CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 164).

⁴⁴ As normas disciplinam condutas específicas e não podem, mesmo em seu conjunto, abranger todas as particularidades que integram o tecido social. Contudo, não será objeto de discussão, neste momento, a relação entre a completude sistêmica e as lacunas do direito – bem resumida por Tércio Sampaio Ferraz Junior: “*Historicamente, o problema das lacunas surge como questão teórica desde o momento em que a ideia de sistema impõe-se à concepção do ordenamento. Ela é, portanto, fruto da Era Moderna, da centralização e do monopólio da violência nas mãos do Estado e, conseqüentemente, do domínio sistemático da produção de normas, bem como da onipresença do legislador em relação a todos os comportamentos socialmente possíveis. É preciso, pois, localizar sistematicamente a questão*” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 219).

reger as condutas de toda a sociedade (que seguem a lógica do dever-ser, disciplinando condutas por intermédio dos modais proibido, permitido e obrigatório), enquanto o secundário resguarda as normas que estabelecem a conduta dos órgãos jurisdicionais.

As normas jurídicas primárias se responsabilizam por regular as condutas da vida social e prescrever determinadas prestações de acordo com a conduta que foi praticada, sendo importante lembrar que os acontecimentos da realidade social podem não corresponder à “expectativa” do legislador. As condutas disciplinadas pelo direito serão inevitavelmente descumpridas e o sistema normativo deve prever mecanismos para evitar e punir os sujeitos que contrariem as suas normas. Para Tárek Moysés Moussallem, são justamente esses descompassos entre a prescrição normativa (consequente da norma primária) e a linguagem da realidade social que originam os ilícitos⁴⁵.

O sistema secundário se responsabiliza por regular as condutas dos órgãos jurisdicionais, promovendo, deste modo, a respectiva eficácia das normas previstas pelo sistema primário. Rodrigo Dalla Pria⁴⁶, reforça que o sistema secundário não é autônomo, pois depende da existência das normas primárias (de direito material):

O sistema secundário é constituído, basicamente, por duas espécies de enunciados prescritivos: (a) os que estabelecem as condições em que os juízes podem julgar e quais as questões que podem apreciar (competência), mediante a observância de determinadas formalidades (procedimento); e (b) aqueles por meio dos quais são construídas as normas que estabelecem determinadas obrigações e proibições aos juízes.

[...] se a obrigação de fundamentar induz a exigência de inferir a decisão a partir dos enunciados que compõe o sistema primário, **forçoso concluir que as normas do sistema secundário se referem, direta ou indiretamente, às normas do sistema primário, o que justifica, aliás, que o sistema do juiz seja chamado de secundário, visto que pressupõe a existência do primeiro.** Daí por que o direito processual é instrumentalmente conexo ao direito material, ou seja, é um sistema de segunda ordem. (realce não consta no original)

Embora tanto as normas primárias quanto as normas secundárias disciplinem condutas intersubjetivas, apenas as normas secundárias envolvem uma relação triádica intermediada pelo Estado-Juiz e possuem natureza processual. Tratando especificamente da relação entre as normas primárias e secundárias, bem resume Paulo de Barros Carvalho⁴⁷ que

⁴⁵ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 70

⁴⁶ PRIA, Rodrigo Dalla. Teoria geral do processo tributário. Orientador: Fabiana Del Padre Tomé. 179 f. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 57-58.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

a norma primária tem em sua hipótese a conotação de um fato de possível ocorrência, ao passo que a hipótese da norma secundária descreve a inobservância da conduta prescrita na consequência da primeira. E, enquanto aquela estatui direitos e deveres correlatos, esta prescreve a sanção mediante o exercício da coação estatal. A norma primária estabelece relação jurídica de direito material (substantivo); a norma secundária, relação jurídica de direito formal (adjetivo ou processual).

Por outro lado, o aspecto sancionatório não é uma particularidade das normas secundárias, integrando também as normas primárias. No caso das normas de natureza tributária, o sistema normativo prevê penalidades específicas para o descumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais. Essas penalidades podem ou não ter caráter patrimonial e integram o consequente de uma norma primária sancionatória, que, da mesma forma que as normas secundárias, fortalecem e dão efetividade àquelas primeiras normas.

Desta forma, as normas primárias sancionatórias se utilizam de meios diversos da intervenção do Estado-Juiz para forçar e, de certa forma, garantir o cumprimento daquela prestação de cunho tributário. A imposição de multas, a retenção de mercadorias a emissão de despachos que negam a emissão de certidões de regularidade fiscal são alguns exemplos de normas primárias que têm como materialidade o descumprimento de uma norma tributária.

4.1 A Sanção na Doutrina

A sanção figura como um importante mecanismo para todo e qualquer sistema normativo, tendo sido analisada e estruturada de formas diversas pela doutrina. Hans Kelsen, idealizador da ciência normativa do dever-ser, relaciona a sanção ao princípio da imputação, por ser a consequência direta de uma conduta contrária ao direito. Por esta perspectiva, a sanção seria uma característica exclusiva da norma primária, na medida em que a norma secundária apenas regulamentaria a consequência do ilícito, como mero instrumento de implementação daquela norma primária.

Com apoio nas lições de Hans Kelsen, Angela Maria da Motta Pacheco⁴⁸ tece as seguintes considerações sobre a sanção no direito:

A sanção é ínsita à natureza do próprio direito. Não há direito sem sanção. O Direito interfere na conduta. Se o destinatário da norma a aceita e cumpre, diremos que houve uma adesão deste ao querer normativo. Mas pode acontecer o contrário. Neste caso, o direito prevê não só a obediência às

⁴⁸ PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 48.

condutas obrigatórias ou às condutas proibidas como a sanção que lhes corresponde no caso de uma desobediência.

Poderá parecer que algumas normas jurídicas não têm sanção (a norma jurídica analisada isoladamente do sistema – teoria da norma). Mas elas terão. A sanção decorre do ordenamento jurídico, do sistema como um todo. Logo haverá sanção para cada norma desrespeitada mesmo que para esta norma não haja uma sanção específica. A natureza jurídica da sanção corresponderá à natureza jurídica do ilícito.

Carlos Cossio⁴⁹ reconheceu que as normas primárias e secundárias possuem a mesma relevância e importância na atribuição da força normativa ao sistema jurídico, de modo que ambas seriam *“partes indissociáveis de uma única norma jurídica, mais abrangente, que contempla, a um só tempo, mediante um juízo disjuntivo, o adimplemento e a transgressão”*. Essa norma jurídica apontada pelo autor se subdividiria em endonorma e perinorma, ambas constituídas por um juízo hipotético específico, sendo a primeira responsável por regulamentar a conduta lícita e a segunda a ilícita.

Por sua vez, Norberto Bobbio toma a sanção como o meio para garantir a eficácia das normas, de modo que a sanção jurídica seria determinada *“através dos aspectos de exterioridade e de institucionalização, donde a definição de norma jurídica como aquela norma ‘cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada’”*⁵⁰.

Ainda que a sanção seja o elemento responsável por garantir o funcionamento e a efetividade das normas do sistema, não se exige que toda e qualquer norma jurídica seja assegurada por mecanismos sancionatórios, mas que, a partir de uma análise sistêmica, o ordenamento jurídico tenha como uma de suas características essenciais este elemento – como leciona Norberto Bobbio⁵¹ ao concluir que

[...] quando falamos de uma sanção organizada como elemento constitutivo do Direito, referimos não às normas singulares, mas ao ordenamento normativo considerado no seu todo, razão pela qual dizer que a sanção organizada distingue o ordenamento jurídico de qualquer outro tipo de ordenamento, não implica que todas as normas desse sistema sejam sancionadas, mas apenas que a maior parte o seja.

Paralelamente, Herbert Lionel Adolphus Hart⁵² entende por jurídico um sistema de normas pelo simples fato de serem cumpridas pela maioria da população: *“Enquanto as leis,*

⁴⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 46.

⁵⁰ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico (tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos). 6ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995, p. 27.

⁵¹ BOBBIO, Norberto. Teoria geral do direito (tradução de Denise Agostinetti). 3ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 159.

⁵² HART, Herbert Lionel Adolphus. O conceito de direito. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 126.

que forem válidas perante os testes de validade do sistema, forem obedecidas pela maioria da população, temos aí certamente toda a prova de que necessitamos para estabelecer que um dado sistema jurídico existe”.

Outra perspectiva interessante foi proposta por Alf Ross⁵³, que associou a sanção à força das regras do direito e essa força se revela um elemento intrínseco ao direito, que faz valer as suas normas com base na estrutura sólida e devidamente aparelhada do Estado:

O conceito de “direito” ou “ordenamento jurídico” pode, em consonância com isso, ser caracterizado por dois pontos.

Em primeiro lugar, o direito consiste em regras que concernem ao exercício da força. Vista em relação às normas jurídicas derivadas ou normas jurídicas em sentido figurado, a força aparece como uma sanção, isto é, como uma pressão para produzir o comportamento desejado. Logo, quando na seqüência dissermos que as normas do direito são sancionadas pela força, e outras normas por outros meios, isto deverá ser entendido como uma maneira conveniente de falar, mesmo não sendo inteiramente correta.

Em segundo lugar, o direito consiste não só em normas de conduta, mas também em normas de competência, as quais estabelecem um conjunto de autoridades públicas para aprovar normas de conduta e exercer a força em conformidade com elas. Devido a isto, o direito tem o que podemos denominar caráter institucional. Funciona através de uma maquinaria jurídica que visa à legislação, o juízo e a execução, e se afigura, portanto, ante os olhos do indivíduo como algo objetivo e externo. É a expressão de uma comunidade supraindividual, uma ordem social, enraizada numa consciência jurídica formal.⁵⁴

Segundo Lourival Vilanova⁵⁵, a sanção prevista pelo ordenamento jurídico, diferentemente das demais normas sociais, teria como características a sua previsibilidade e forma de coação – em especial por ser implementada por um conjunto institucional organizado (entidade jurisdicional). Este autor parte da distinção entre os sistemas primário e secundário, identificando a sanção na norma secundária, que tem como parte o Estado-Juiz, mas reconhece a existência de normas primárias que, embora não envolvam a intervenção do Poder Judiciário, possuem natureza sancionatória.

No mesmo sentido, Paulo Roberto Coimbra Silva⁵⁶ entende por sanção a penalidade prevista para o descumprimento de uma determinada norma jurídica (primária), que poderá ser exigida mediante a intervenção do Estado-Juiz, com a construção de uma segunda norma

⁵³ ROSS, Alf. Direito e justiça (tradução de Edson Bini). 2ª Ed. Bauru: Edipro, 2007, p. 85.

⁵⁴ ROSS, Alf. *op. cit.*, *loc. cit.*

⁵⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini. Direito penal tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 80.

⁵⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 50-51.

jurídica (norma secundária, de natureza processual). Esta norma jurídica secundária constituirá uma relação jurídica triangular envolvendo o Estado-Juiz.

Outras contribuições importantes para o tema foram propostas por José Roberto Vernengo, Miguel Reale, Tercio Sampaio Ferraz Júnior, e Helenilson Cunha Pontes. José Roberto Vernengo⁵⁷ entende por jurídica apenas aquela sanção que faz uso da força física, pois apenas o Estado figuraria como o ente competente para fazer uso desta força, com o fim exclusivo de fazer cumprir as normas jurídicas.

Já para Miguel Reale⁵⁸, a sanção, dentro do contexto normativo, deve reunir os critérios de predeterminação e de organização, no sentido de que

Tudo no Direito obedece a esse princípio da sanção organizada de forma predeterminada. A existência mesma do Poder Judiciário, como um dos três poderes fundamentais do Estado, dá-se em razão da predeterminação da sanção jurídica. Um homem lesado em seus direitos sabe de antemão que pode recorrer à Justiça, a fim de que as relações sejam objetivamente apreciadas e o equilíbrio restabelecido.

Segundo o mesmo autor, a sanção não seria uma particularidade do sistema normativo, integrando também outros sistemas de normas, como o moral e o religioso, por exemplo, ainda que mediante mecanismos e características diversos, se apresentando, numa acepção mais abrangente (sentido lato), como “*todo e qualquer processo de garantia daquilo que se determina em uma regra*”⁵⁹. Portanto, a sanção teria sempre como fim garantir o cumprimento de uma regra, seja uma regra jurídica, moral ou até mesmo religiosa.

Helenilson Cunha Pontes⁶⁰ também analisa a sanção num sentido lato, compreendendo-a ora como aquele ato que impõe uma penalidade em resposta ao descumprimento de uma norma, ora como a representação da força do sistema normativo em fornecer uma resposta institucionalizada perante o sujeito infrator:

[...] a noção de sanção, em sentido lato, remete imediatamente à ideia de resposta à violação de uma regra que deveria ser observada ou executada, isto é, uma resposta à inobservância de uma regra proibitiva, portanto de

⁵⁷ Nas palavras de Angela Maria da Motta Pacheco, a sanção é, para José Roberto Vernengo: “*pois, uma relação entre sujeitos. O sancionado é privado de algum bem como resultado da forma pela qual atuou. Esta força exercida sobre um ser humano despoja-o. Fica este a mercê de outros, sem a possibilidade de auto determinar-se, perdendo de alguma forma a sua qualidade humana. É a ‘última ratio’.* O uso da força, proibido aos cidadãos, fica restrito e permitido somente ao Estado” (PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 65).

⁵⁸ REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 75.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 72.

⁶⁰ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 214.

imperativo positivo. Sanção, contudo, também designa a medida da resposta institucionalizada imposta a quem descumpra uma regra proibitiva ou um dever. Em outras palavras, o termo sanção tanto pode designar a resposta do ordenamento jurídico a uma ação contrária aos seus objetivos, como a própria qualidade e intensidade desta resposta (as específicas medidas repressivas ou intimidatórias).

De qualquer forma, é importante demarcar que a sanção não é uma característica exclusiva das normas do sistema secundário, integrando também as normas primárias, aquelas normas “materiais”, envolvendo, ainda que fora do processo judicial, a prescrição de consequências específicas para as condutas que contrariem o direito. Postas essas considerações iniciais sobre a sanção, impõe distinguir a sanção das figuras da coação e da coerção, que comumente são abordados pela doutrina como termos equivalentes.

4.2 Um Impasse Inicial: Sanção, Coação ou Coerção?

A sanção, a coerção e a coação integram, de certa forma, conceitos correlatos, pois todos se relacionam, em maior ou menor grau, com a ideia de “força” do sistema normativo. A coação geralmente é associada à força institucionalizada responsável por garantir o cumprimento das normas jurídicas. Neste sentido, Alfredo Augusto Becker define a coação como a “*utilização da força material para obter-se a sujeição à força espiritual da eficácia jurídica*”⁶¹ e reforça que “*somente pela coação se obtém a realização da prestação (a satisfação do direito), independentemente da vontade do sujeito passivo ou de sua ignorância*”⁶².

Tratando-se de normas jurídicas tributárias, a coação envolve o efetivo constrangimento do contribuinte a adimplir a obrigação tributária descumprida – como é o caso, por exemplo, da apreensão de mercadorias, da penhora de bens, etc. A ideia de coação como um constrangimento de ordem física deve ser associada ao fato de que a coação não é autoaplicável e depende da intervenção do Estado-Juiz. Neste sentido, Aurora Tomazini de Carvalho⁶³ entende que “*a norma secundária institui esta possibilidade coativa, própria de todas as normas jurídicas, que o direito só permite ser exercida pelo Estado-Juiz. Por isso, invariavelmente, num dos polos da relação prescrita em seu conseqüente há de estar presente a figura do Estado-Juiz*”.

⁶¹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 336.

⁶² *Ibid.*, p. 367.

⁶³ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 330.

A coexistência dos sistemas primário e secundário é essencial para o funcionamento e para a eficácia do sistema normativo, revelando uma interdependência entre as normas jurídicas materiais e processuais – assertivo que é reforçada por Lourival Vilanova ao comentar a dinâmica existente entre as normas primária e secundária: “*a primária sem a secundária desjuridisciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo*”⁶⁴.

As normas jurídicas, sejam primárias ou secundárias, possuem a mesma estrutura, que se repete para toda e qualquer norma do sistema, alterando-se apenas o conteúdo do antecedente e do conseqüente da sua estrutura hipotético-condicional, especialmente a materialidade e a consequência que é prescrita pela norma. Das possíveis consequências que poderão ser prescritas pelas normas de cunho sancionatório, o intérprete poderá construir as possíveis e múltiplas funções da sanção – tema que será abordado no próximo item.

Miguel Reale⁶⁵ identifica ainda uma segunda acepção para a coação, diversa daquela que envolve a força e a intervenção física, associando-a ao “*próprio Direito enquanto se arma da força para garantir o seu cumprimento. A astúcia do Direito consiste em valer-se do veneno da força para impedir que ela triunfe...*”. Como poderá se comparar, a construção proposta por Miguel Reale se aproxima do que parte da doutrina apresenta como coerção.

Por sua vez, a coerção é definida por Paulo Roberto Coimbra Silva⁶⁶ como a “*coação psíquica, ou psicológica, tendente a inibir as transgressões*”, se apresentado como um reflexo da estrutura do sistema normativo, pois seria um aspecto que antecede o cometimento do ilícito. A gravidade da pena prescrita pelo legislador e prestígio da atividade sancionatória desempenhada por um Estado podem figurar como fatores que desestimulem, de forma coercitiva, a realização de condutas contrárias ao direito (ilícito).

A coerção, na forma como foi apresentada acima, diverge da significação que geralmente é atribuída pela doutrina à coercitividade, que mais se aproxima, na verdade, das características que foram atribuídas acima para a coação. Um exemplo é a manifestação de Aurora Tomazini de Carvalho⁶⁷ ao afirmar que

Ser jurídica significa ter coercitividade. A coercitividade é a previsão, pelo próprio sistema, de mecanismos para exigir o cumprimento das condutas prescritas nas normas. É a sanção, característica própria do sistema do direito,

⁶⁴ VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 4ª Ed. São Paulo, Noeses: 2015, p. 151.

⁶⁵ REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 72.

⁶⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 52.

⁶⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Direito penal tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 72.

que está presente em todas as normas jurídicas e que o diferencia dos demais sistemas normativos.

Assim, o sistema normativo não se limita a regulamentar condutas pelos modais deônticos obrigatório, permitido e proibido, mas faz cumprir esses comandos por intermédio de outras normas, que atribuem coercitividade (coação) ao sistema. É a partir do descumprimento da obrigação tributária ou de quaisquer dos deveres inerentes a esta relação⁶⁸ que se originam as infrações tributárias, acompanhadas da consequente imposição das sanções tributárias.

4.3 As Funções da Sanção

Partindo de uma perspectiva *stricto sensu* da sanção penal tributária, como simples decorrência do descumprimento de um dever jurídico, a sanção visa forçar o adimplemento da prestação, funcionando como verdadeiro instrumento pedagógico para o contribuinte. Por outro lado, é possível extrair mais de uma função deste tipo de sanção: uma função intimidatória, uma função punitiva e uma função pedagógica.

O seu caráter ou aspecto intimidatório da sanção visa evitar o descumprimento da prestação, enquanto o aspecto punitivo está justamente na imposição de uma penalidade em razão daquela desobediência. Por sua vez, o caráter pedagógico da sanção se relacionaria com o contexto posterior ao descumprimento, evitando que o contribuinte, receoso de receber uma nova punição, cometa a mesma infração. Esse caráter pedagógico se relaciona com a norma individual e concreta, como aquela norma que atingiu de forma individualizada e pessoal o sujeito infrator.

Além da punição do contribuinte, Estevão Horvath⁶⁹ entende que outras finalidades podem ser extraídas daquela norma primária sancionatória: i. a promoção de um tratamento isonômico, uma vez que o perdão ou a anistia⁷⁰ dos sujeitos infratores resultaria num tipo de desequilíbrio no tratamento outorgado pelo sistema, especialmente quando se considera que outros sujeitos podem ter cumprido a norma jurídica e recebido o mesmo tratamento dos

⁶⁸ O cumprimento da obrigação principal não exige o contribuinte de satisfazer outros deveres (instrumentais) – como é o caso, por exemplo, da apresentação de livros e documentos à fiscalização.

⁶⁹ HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114-116.

⁷⁰ A anistia representa o perdão da infração e possui como reflexo imediato o afastamento da norma sancionatória, com função similar à remissão – embora atue apenas sobre as condutas infracionais. Da mesma forma como ocorre com as excludentes de punibilidade do direito penal, a anistia não modifica a ilicitude da conduta. Neste sentido, Luciano Amaro⁷⁰ ensina que “a anistia não elimina a antijuridicidade do ato; ele continua correspondendo a uma conduta contrária à lei; o que se dá é que a anistia altera a consequência jurídica do ato ilegal praticado, ao afastar, com o perdão, o castigo cominado pela lei” (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 481).

infratores; e ii. a garantia do interesse público, que é buscar o cumprimento da norma jurídica tributária e manter os cofres públicos devidamente abastecidos, permitindo que o Estado promova as suas políticas públicas.

Paulo Roberto Coimbra Silva⁷¹ identifica ainda outras três funções para a sanção: i. reparatória; ii. incentivadora; e iii. assecuratória. A função reparatória teria como fim a promoção de uma forma de indenização pelo prejuízo causado. A função incentivadora da sanção seria representada por uma terceira norma jurídica, também derivada, que prevê em seu consequente o pagamento de um tipo de prêmio ou gratificação para o sujeito informante, com o objetivo de estimular a adoção das condutas prescritas pelo sistema normativo. Por fim, a função assecuratória é exercida, de acordo com o mesmo autor⁷², “quando o legislador, prevendo a possibilidade da superveniência de direitos, que considera caros, imputa-lhes determinadas consequências tendentes a garantir a sua satisfação”. Um exemplo proposto pelo autor para essa função assecuratória é a hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, seja a sucessão por morte ou a sucessão imobiliária.

Embora Paulo Roberto Coimbra Silva se refira em determinadas ocasiões à intenção ou ao desejo do legislador, é importante lembrar que a norma sancionatória, da mesma forma como toda e qualquer norma jurídica, é produto de uma atividade intelectual do homem, tendo como ponto de partida um enunciado ou um conjunto de enunciados prescritivos. O intérprete do direito somente tem acesso aos documentos normativos, como as leis, os decretos, as instruções normativas, as decisões judiciais, e constrói, com base neste conjunto de textos, um sentido.

As funções exploradas acima nada mais são do que produtos de um processo intelectual, uma construção doutrinária, que parte dos enunciados prescritivos, mas não traduzem a vontade do legislador – pois este aspecto é inacessível e, objetivamente, irrelevante para o estudo do direito. De qualquer forma, as funções trabalhadas acima integram a classificação das sanções tributárias que será abordada no item 4.5, tendo importância fundamental para uma exposição didática do tema.

4.4 A Sanção e o Tributo

Num primeiro momento, é importante estabelecer os conceitos e, desta forma, distinguir as sanções dos tributos. Para os fins deste trabalho, o tributo corresponde ao objeto de uma prestação de natureza patrimonial, no âmbito de uma relação jurídica composta pelo Estado no

⁷¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 60.

⁷² *Ibid.*, p. 76.

polo ativo e decorrente do preenchimento de uma conduta prevista em lei, dotada de caráter lícito⁷³ e de observância obrigatória tanto pelos sujeitos que realizem a materialidade quanto pela autoridade fiscal responsável pela sua cobrança.

A definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional não é isenta de críticas pela ciência do direito, mas, como um enunciado pertencente ao conjunto de linguagens que integra o ordenamento jurídico, certamente orienta e, por conseguinte, limita a construção e o estudo das normas jurídicas. Não obstante as inúmeras críticas empregadas pela doutrina, se revela fundamental a manifestação de Robson Maia Lins⁷⁴ no sentido de que “*o direito positivo, desde que obedecidos aos limites constitucionais, não só pode como deve estabelecer definições dos conceitos empregados no texto jurídico, as quais servirão ao funcionamento do sistema*”. O estabelecimento de definições, ainda que por meio de enunciados passíveis de incorreções enriquece o estudo do direito, pois propicia discussões, críticas, elogios – que não existiriam sem a linguagem.

Da mesma forma como ocorre com o termo “fato gerador”, a sanção possui uma pluralidade de significações, podendo ser associada, por exemplo, à penalidade que será aplicada ao transgressor da norma, à relação jurídica sancionatória, ao consequente da norma geral e abstrata, ao antecedente da norma que prevê a infração⁷⁵. Essa pluralidade de acepções também é abordada por Tárek Moysés Moussallem⁷⁶: “*a ‘sanção’ como direito subjetivo de ação dará início à ‘sanção’ (procedimento judicial) que resultará na ‘sanção’ (sentença) que, por sua vez, é um pressuposto da ‘sanção’ (coação – execução forçada, privação da liberdade)*”. Para os fins deste trabalho, tomar-se-á a sanção como a prestação objeto da relação jurídica sancionatória.

Embora a relação sancionatória se assemelhe em alguns aspectos à relação tributária, a materialidade da norma é um elemento caracterizador da sanção, pois apenas a norma sancionatória terá em seu antecedente uma conduta contrária ao direito, ou melhor, o descumprimento de uma norma jurídica. Um outro traço distintivo é o fato de que a sanção, diferentemente do tributo, poderá ou não ter caráter pecuniário – conforme classificação

⁷³ Tal assertiva não significa que a norma tributária não poderá incidir sobre o produto de atividades ilícitas, mas apenas que a conduta prescrita na norma não poderá ser contrária ao direito. Ao tratar da tributação das atividades ilícitas, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha utiliza o exemplo do imposto sobre a renda: “*A hipótese de incidência do IR permanece auferir renda, ainda que esta seja derivada de tráfico de armas ou de entorpecentes*” (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 70).

⁷⁴ LINS, Robson Maia. *Curso de direito tributário brasileiro*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 371.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

⁷⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 73.

proposta pela doutrina ao subdividir as sanções em pecuniárias e não pecuniárias, de acordo com a prestação que integra a relação jurídica sancionatória.

As sanções pecuniárias englobam as multas, ao passo que as sanções não-pecuniárias seriam, segundo Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, aquelas “*conhecidas como sanções restritivas de direitos ou interventivas*”⁷⁷. Como exemplos de sanções não-pecuniárias, se apresentam a apreensão de mercadorias e o indeferimento do pedido de emissão de certidão de regularidade fiscal. Apenas as sanções pecuniárias integram a discussão proposta neste trabalho, mais especificamente a possibilidade de as multas tributárias serem “revisadas” pelo Poder Judiciário.

4.5 As Infrações e as Sanções Tributárias

Em suma, a infração é a própria ação (omissiva ou comissiva) de descumprimento da conduta que foi disciplinada por uma norma jurídica, enquanto a sanção figura como uma norma derivada, cuja materialidade é a conduta ilícita e que se responsabiliza por impor uma penalidade para aquela infração. Esta norma sancionatória, como já estudado, poderá integrar tanto o sistema primário quanto o sistema secundário de normas.

As infrações tributárias⁷⁸ compreendem as condutas do contribuinte (por ação ou omissão) contrárias ao direito, em manifesto descumprimento às obrigações ou aos deveres que tenham sido prescritos no âmbito de uma relação jurídica tributária. Com fulcro nas lições de Paulo de Barros Carvalho⁷⁹, tais infrações podem ser subdivididas em infrações à obrigação tributária ou aos seus deveres instrumentais. Também poderão ser subdivididas de acordo com os elementos subjetivos “dolo” e “culpa”: infrações objetivas e subjetivas.

As sanções tributárias, espécies que integram o gênero das sanções administrativas, são aplicadas mediante um procedimento que dispensa, pelo menos num primeiro momento, a intervenção do Estado-Juiz. Exige-se para essas sanções, da mesma forma como toda e qualquer outra penalidade, que a sua materialidade tenha sido disciplinada pelo legislador, pois o Estado

⁷⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 163.

⁷⁸ O ilícito tributário, como um gênero no que toca à violação de deveres jurídicos de natureza tributária, subdivide-se em infrações tributárias, abarcando as condutas a serem regidas pelo direito administrativo, e os crimes contra a ordem tributária, prevendo os delitos que se submetem aos regramentos do direito penal.

⁷⁹ Cumpre ressaltar que entendemos não existir fundamento lógico para a classificação da obrigação tributária em principal e acessória, vez que a prestação relativa às obrigações acessórias não possui natureza patrimonial. Esse tipo de dever restringe-se às conhecidas “obrigações principais”, em que o contribuinte, como sujeito passivo da relação, encontra-se em débito com o fisco. Tal situação possui semelhante problemática à do termo “fato gerador”, motivo pelo qual serão adotados os termos utilizados por Paulo de Barros Carvalho: “deveres instrumentais” ou “deveres formais”.

não pode, por conta própria, criar e aplicar penas sem a anuência do povo, ou pelo menos dos seus representantes.

Embora as sanções administrativas não compreendam as penalidades que restrinjam o direito de liberdade do homem, o Administrador Público possui uma vasta gama de sanções que poderá eleger para os mais diversos ilícitos, como é o caso da advertência, da multa, da suspensão temporária de participação em licitação e impedimento de contratar com a Administração. Tratando especificamente das atividades de instituição, de arrecadação e de fiscalização de tributos, observa-se que a Administração possui uma atuação estritamente vinculada, mais rígida em relação à atuação do Poder Executivo em outras áreas do direito administrativo, como em matéria de contratações públicas, por exemplo.

Interessante subdivisão das sanções tributárias foi proposta por Geraldo Ataliba, que identificou seis espécies distintas⁸⁰:

- a) juros de mora, em geral 1%; multas de mora, em geral 10%; multa reparatória (indenização) em geral até quantia igual do imposto devido; d) multas punitivas – 100%, 150% e 200% do imposto devido; e) outras penalidades – as não compreendidas nas demais categorias; f) penas⁸¹.

Outros exemplos de penalidades relacionadas com o descumprimento de normas tributárias são: i. a apreensão de mercadorias; ii. o indeferimento de pedido de emissão de certidão de regularidade fiscal; iii. a pena de perdimento de bens, aplicável às operações de importação, como é o caso dos procedimentos que configurem a materialidade do crime de descaminho; entre outras. Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁸² acresce a este rol o regime especial de controle e fiscalização e as sanções políticas.

As sanções tributárias pecuniárias podem ter materialidades e receber nomenclaturas diversas do legislador e da própria doutrina, sendo pertinente analisar as penalidades que comumente são abordadas no estudo do subsistema tributário: i. a multa sancionatória; ii. a multa punitiva; iii. a multa penal; iv. a multa de ofício; v. a multa de mora; vi. a multa isolada; vii. a multa qualificada por dolo, fraude ou conluio; e viii. a multa por descumprimento de dever instrumental.

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo apud PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 240.

⁸¹ Destacamos que os percentuais sugeridos na transcrição variam de acordo com a jurisprudência, como é o caso do limite de 20% determinado pelo Supremo Tribunal Federal às multas de mora e de 100% para as multas de ofício.

⁸² PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 165.

A princípio, se revela inadequada a classificação entre multas punitivas/sancionatórias e multas indenizatórias, uma vez que toda e qualquer sanção tributária possui uma função punitiva, além de ser dimensionada de acordo com a sua materialidade, com a infração que foi cometida – e não pelo dano que foi causado. É possível, contudo, utilizar o dano como referencial para limitar a pena. Sobre a classificação das multas tributárias de acordo com os aspectos punitivo e reparatório, Robson Maia Lins⁸³ se manifesta no sentido de que:

Não deve prosperar a comum distinção entre multas de mora e multas punitivas segundo a qual estas últimas seriam aquelas que detém caráter sancionador, enquanto as primeiras se destinariam apenas a reparar o atraso, não tendo caráter punitivo, mas meramente indenizatório. Entendemos que toda multa tem caráter punitivo.

No mesmo sentido, ensina Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁸⁴: “*as multas tributárias não cumprem a função de reparar/indenizar o dano, configurando verdadeira sanção repressiva, com a finalidade primordial de punir, reprimir e reprender o ilícito tributário*”. Para os fins do presente trabalho, considerar-se-á que todas as multas tributárias possuem um caráter sancionatório e uma função punitiva.

As multas de mora decorrem do cumprimento a destempo da obrigação tributária (recolhimento do tributo). Essas multas encontram aplicação, inclusive, nos casos em que o contribuinte cumpre aquela prestação (de natureza patrimonial) de forma espontânea, mas fora do prazo estipulado por lei. Diferentemente da classificação adotada acima, Paulo de Barros Carvalho⁸⁵ entende que essas multas, diferentemente das multas de ofício, possuem um caráter indenizatório e podem ser constituídas tanto pelo contribuinte (sujeitas a homologação pela autoridade fiscal) quanto pelo Fisco (lançamento de ofício).

A multa penal ou multa penal tributária integra o objeto de uma norma primária derivada, dotada de natureza sancionatória e decorrente de um crime – distinta de uma mera infração tributária, por preencher a materialidade prevista no antecedente de uma norma de natureza penal. De acordo com Aurora Tomazini de Carvalho⁸⁶, a multa penal, diferentemente das sanções administrativas, é constituída por um ato judicial, sendo mensurada de acordo com os critérios previstos pela legislação penal.

⁸³ LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 544-545.

⁸⁴ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 266-267.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

⁸⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. Direito penal tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 265.

As multas de ofício têm como materialidade o não cumprimento da obrigação tributária, sendo restritas às hipóteses em que o tributo é constituído mediante lançamento de ofício. Não ocorrendo o pagamento na forma e no prazo estipulados pelo legislador, poderá o fisco realizar o lançamento de ofício do tributo e, em conjunto com a cobrança do crédito tributário, realizar o lançamento da multa de ofício. Essas multas são incompatíveis e, por tal motivo, não podem ser cumuladas com as multas de mora.

As multas isoladas abrangeriam aquelas multas que independem do lançamento do tributo, não sendo objeto de autuação que também tenha como fim cobrar qualquer valor à título de tributo. Essas multas têm como antecedente o descumprimento de um dever instrumental, uma conduta ilícita desvinculada da obrigação tributária. As multas isoladas se confundem com aquelas decorrentes do descumprimento de dever instrumental. Diferentemente da multa isolada (ou por descumprimento de dever instrumental), as multas de mora e de ofício, por exemplo, dependem da constituição do respectivo tributo, sendo cobradas conjuntamente com o tributo que deixou de ser recolhido pelo contribuinte aos cofres públicos.

As multas são penalidades pecuniárias que abrangem inúmeras materialidades e podem ser dimensionadas de acordo com a conduta infracional. As multas não podem ultrapassar a esfera do infrator, pois se relacionam de forma pessoal com o contribuinte. Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho⁸⁷ leciona que “[...] *as multas fiscais, portanto, possuem caráter pessoal, pois como assevera Temístocles Brandão Cavalcanti, podem ser consideradas indenizações, mas visam, antes de tudo, a coagir o contribuinte: é processo de intimidação*”.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

5 OS PRINCÍPIOS COMO DIREÇÃO NA CONSTRUÇÃO DAS NORMAS SANCIONATÓRIAS

Considerando que o sistema normativo é formado por um conjunto de normas jurídicas, os princípios, como normas em sentido amplo, também integram este sistema. Da mesma forma como as demais normas jurídicas, os princípios são construídos pelo intérprete do direito a partir de enunciados prescritivos, mas exclusivamente aqueles dispostos ao longo do texto constitucional. Sobre o impacto dos princípios na construção das normas jurídicas, Geraldo Ataliba e Roque Antônio Carrazza lecionam:

O princípio aponta a direção, o sentido em que devem ser entendidas as normas que nele se apoiam, e ressalva não poder o intérprete extrair conclusão que contrarie um princípio, lhe comprometa as exigências ou lhe negue as naturais consequências.⁸⁸

[...] diante de várias possibilidades interpretativas de uma norma, inclusive constitucional, se opte pela mais consentânea com os princípios que a Lei Maior consagra.⁸⁹

Os princípios orientam a atividade desempenhada pelo intérprete e a construção, a manutenção e a revisão do sistema normativo – ora motivando a produção, a não aplicação ou até mesmo a revogação de determinada norma. Apesar dos princípios orientarem a construção das demais normas do sistema, impedindo que o intérprete trilhe vereda distinta daquela que o princípio conduz, a constatação de que a escolha de um determinado princípio, em detrimento de outro, atinge o “maior” ou o “melhor” interesse do direito consiste em tarefa árdua, por envolver, segundo Paulo de Barros Carvalho, critérios ideológicos.

Os princípios possuem fins que conflitam entre si e, por tal motivo, são implementados mediante mecanismo de ponderação. Neste sentido, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁹⁰ leciona que “*uma proposição caracteriza-se como princípio por meio de um ato de valoração, condicionado aos critérios de preferibilidade que variam de intérprete para intérprete, segundo seus horizontes culturais*”.

Nessa esteira, alguns princípios se apresentam como valores, enquanto outros como limites-objetivos. Os princípios “valores” atuam como vetores para o processo de positivação das normas jurídicas, dependendo de outras normas para atingir os seus fins. Esses princípios

⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 35.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 53.

⁹⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 96.

geralmente possuem elevada abstração e não se voltam a atingir condutas específicas, pois, segundo Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁹¹, o “*fim almejado é comum a inúmeras regras jurídicas, figurando como um fim buscado pelo ordenamento como um todo*”. Por esta perspectiva, os princípios republicano, federativo, da justiça, da isonomia, da segurança jurídica e da proteção da confiança se apresentam como valores.

Inclusive, parte da doutrina reserva para os princípios republicano e federativo o *status* de sobreprincípios, pois dependeriam de outros princípios para implementar os seus valores e atingir o tecido social. Esses sobreprincípios, ao lado de outros como a justiça e a segurança jurídica, têm fundamental importância para o funcionamento do sistema normativo, orientando a construção de todas as normas, incluindo os princípios, que integram aquele sistema.

Já aqueles princípios “limites-objetivos” possuem menor abstração e se destinam a cumprir ou atingir determinados valores do sistema. Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁹² registra que os princípios limites-objetivos “*não se caracterizam como valores propriamente ditos, mas implicam procedimentos a serem observados na busca pela realização de valores*”. Exemplos de princípios que atuam como limites-objetivos são a anterioridade, a irretroatividade e a legalidade tributária, que buscam, de certa forma, implementar os princípios valores da justiça, da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Os princípios orientam como todo o sistema normativo será construído e apenas mediante uma análise sistêmica é que o intérprete poderá identificar o que é e o que não é um princípio⁹³.

5.1 O Sistema Normativo e os Princípios

A norma jurídica é o produto de uma atividade intelectual, humana, cuja construção se inicia com a análise dos enunciados prescritivos que integram o ordenamento jurídico. O intérprete não descobre nem extrai do texto um sentido, mas efetivamente constrói esse sentido. Tratando-se de um processo intelectual e humano, essa atividade construtiva depende de um ato de valoração, ou melhor, a adoção de um posicionamento perante o objeto de estudo.

O valor corresponde exatamente ao oposto da indiferença, de modo que numa relação valorativa o intérprete deve necessariamente se posicionar positiva ou negativamente perante o

⁹¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 92.

⁹² PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *op. cit., loc. cit.*

⁹³ Não há no texto legislado uma indicação do legislador de quais proposições devem ser consideradas como princípios. Não existem indicações expressas de que este ou aquele enunciado suporta um princípio. É o intérprete que desenvolve a sua atividade valorativa, constrói o sistema e elege as normas de maior relevância que se responsabilizarão por orientar a construção e a estruturação de todas as demais normas.

seu objeto de estudo. Para Paulo de Barros Carvalho⁹⁴, o valor é o vínculo que se estabelece entre o sujeito e o objeto do conhecimento, que, no caso do direito, pode ser qualquer enunciado que integre o ordenamento jurídico (por exemplo, um texto de lei, uma consulta administrativa, uma decisão judicial ou uma súmula).

Embora os valores não sejam palpáveis e, a princípio, se relacionem com uma dimensão emocional do homem⁹⁵, os enunciados constitucionais sugerem a adoção de alguns valores tomados pela sociedade como primordiais e necessários para a criação e aplicação do direito. Esses valores se apresentam como princípios, normas jurídicas de elevada abstração e carga valorativa que prescrevem determinados fins a serem atingidos pelo sistema normativo.

Os princípios, da mesma forma como toda e qualquer norma jurídica, são construídos a partir de um enunciado específico ou de um conjunto de enunciados que se submete àquele mesmo processo de construção intelectual, influenciado pelo contexto, pelas vivências e pela bagagem cultural do intérprete. Como normas jurídicas em sentido amplo, não disciplinam condutas específicas, mas munem o intérprete com possíveis as direções necessárias para a construção do sistema normativo.

Embora se exija do intérprete que a norma jurídica em construção seja confrontada com as demais normas do sistema, uma posição de destaque é assumida pelos princípios neste confronto. Os princípios da justiça e da razoabilidade, por exemplo, possuem uma elevada carga valorativa e direcionam o processo de construção de toda e qualquer norma integrante do sistema normativo. Da mesma forma como as experiências de vida e toda a bagagem cultural do intérprete, a valoração se apresenta como aspecto fundamental e indissociável do processo de construção das normas jurídicas.

A identificação dos princípios exige do intérprete uma perspectiva sistêmica, pois, segundo Maria Ângela Lopes Paulino Padilha⁹⁶, *“não é o legislador quem determina qual proposição consubstancia um princípio ou não, pois cabe ao intérprete valorar os enunciados e, via de consequência, atribuir relevância a determinada proposição, a ponto de esta influir por todas as porções do sistema”*.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 176.

⁹⁵ Sobre esta dimensão, leciona Paulo de Barros Carvalho que: *“Não é excessivo, porém, falar na inexistência, propriamente dita, dos valores. Seu existir consistiria apenas no ato psicológico de valorar, segundo o qual, atribuímos a objetos, aqui considerados em toda a sua plenitude semântica, qualidades positivas e negativas. E o que nos dá acesso ao reino dos valores é a intuição emocional, não a sensível nem a intelectual. Tomados, porém, isoladamente, tais atributos assumiriam a feição de objetos metafísicos: a justiça em si, a beleza em si, etc.”* (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 177).

⁹⁶ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 96.

É pertinente registrar que não existem valores nos enunciados prescritivos. Esses enunciados se sujeitam à atividade intelectual do intérprete do direito, que atribui valor àqueles símbolos linguísticos⁹⁷, construindo as normas jurídicas que, por sua vez, disciplinam as condutas intersubjetivas e direcionam como o próprio intérprete criará e aplicará o direito. A valoração é uma atividade humana que não é passível de apropriação física, como proposto por Aurora Tomazini de Carvalho⁹⁸:

[...] não há valores nos enunciados prescritivos. Os valores estão no homem e são condicionados por suas experiências. Assim também é o direito (considerado em seus planos S2, S3 e S4). O sentido atribuído aos textos jurídicos são valores que assumem certa designação dentro de uma cultura específica, é por isso que não há neutralidade jurídica.

A adoção de um sistema de referência é essencial para esse processo de conhecimento, pois delimita os valores que conduzirão (e limitarão) o processo de construção de sentido. No caso do sistema normativo, a atividade construtiva desempenhada pelo intérprete tem como referência o próprio sistema. Serão explorados nos subitens a seguir a relação entre alguns princípios constitucionais e as normas jurídicas de cunho sancionatório.

5.2 Os Princípios da Legalidade, a Capacidade Contributiva e a Vedação ao Confisco na Construção da Norma Primária Sancionatória

O plano das normas constitucionais se responsabiliza por delimitar as competências tributárias, disciplinando de forma detalhada a competência de cada ente federativo, a fim de evitar eventuais conflitos e garantir a autonomia (especialmente financeira e, por conseguinte, política) desses entes. Segundo Regina Helena Costa⁹⁹, as principais características do modelo jurídico brasileiro são a rigidez constitucional e a reduzida liberdade da Administração em relação ao cumprimento e à aplicação da lei. Desta forma, a instituição e a cobrança de tributos

⁹⁷ Aurora Tomazini de Carvalho identifica o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos como uma etapa essencialmente valorativa: “*Se o plano do conteúdo normativo é formado pelas significações construídas a partir da interpretação do suporte físico do direito positivo e esta interpretação constitui-se num processo de atribuição de valores aos símbolos positivados, concluímos que o plano dos conteúdos normativos é valorativo e, portanto, seu estudo, pressupõe necessariamente o ingresso na Axiologia, ou Teoria dos Valores*” (CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 285). Isso não quer dizer, contudo, que a atividade valorativa é circunscrita a este segundo plano. A escolha de quais condutas serão disciplinadas pelo direito e como serão reguladas é uma atividade valorativa, abrangendo, segundo aquela autora, os níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem.

⁹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini. *op. cit.*, p. 289.

⁹⁹ COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário Ambiental. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 312-331.

devem observância à repartição das competências tributárias e aos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Da mesma forma como todo e qualquer intérprete do direito, a Administração Pública se sujeita àquele mesmo processo de construção de sentido, partindo dos enunciados prescritivos e construindo as normas jurídicas mediante uma atividade intelectual e valorativa. Essa atividade também será influenciada pela bagagem cultural da autoridade administrativa e passará por todos os aspectos e planos da linguagem.

Não obstante a relação jurídica sancionatória possua a mesma estrutura lógica da relação jurídica originária, de natureza tributária¹⁰⁰, decorre de uma conduta ou materialidade ilícita e tem como objeto a penalização do contribuinte. Fixadas essas premissas, é importante destacar que as normas primárias sancionatórias têm fundamento em normas de competência diversas daquelas que dão suporte à produção das normas primárias tributárias.

As normas primárias sancionatórias se estruturam sobre uma proposta punitiva, com o objetivo de penalizar o contribuinte que cometeu determinada infração, exigindo do intérprete um caminho específico no processo de construção dessas normas, diverso daquele que é percorrido na construção das normas tributárias. No mesmo sentido, ensina Estevão Horvath¹⁰¹:

Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com outra. O próprio Código Tributário Nacional, ao definir tributo, diz que ele é uma prestação compulsória que não constitui sanção por ato ilícito (art. 3º).¹⁰²

Alguns dos princípios que mais se destacam na construção das normas primárias tributárias são a legalidade tributária, a capacidade contributiva e a vedação ao confisco. O princípio da legalidade tributária é construído a partir de um enunciado específico, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal: “*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos*

¹⁰⁰ Neste sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que “[...] as normas sancionatórias [...] ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência: um antecedente, descritor de classe de fatos do mundo real, e uma consequência prescritora de vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos de direito” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012).

¹⁰¹ HORVATH, Estevão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 114-115.

¹⁰² Ao art. 113 do CTN se reservam severas críticas, justamente por desvirtuar conceitos fundamentais para o direito tributário - erro que se reflete ao longo de todo o sistema tributário brasileiro. No que toca à previsão de seu parágrafo primeiro, mais especificamente com relação ao trecho “*tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”, tal descrição desvirtua o conceito de tributo atribuído pelo art. 3º do CTN, admitindo como objeto uma penalidade pecuniária - enquanto é expressamente vedada a pecúnia proveniente de ato ilícito. Interessante distinção é feita por Paulo de Barros Carvalho: “*fato lícito para obrigação tributária; fato ilícito para penalidade pecuniária*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*).

*Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*¹⁰³. A instituição e o aumento de tributos se apresentam como medidas constritivas que implicam a redução do patrimônio do contribuinte, afetando o seu direito de propriedade, motivo pelo qual é exigida a edição de lei, um documento editado a partir da manifestação do povo (no caso, os seus representantes).

A atividade sancionatória também é regida pelo princípio da legalidade, mas construído a partir do enunciado previsto no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal no sentido de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A criação e a aplicação de qualquer tipo de sanção pela Administração Pública devem necessariamente ter como suporte uma norma jurídica produzida pelo Parlamento, dispondo especificamente sobre os limites da atuação do administrador, pois apenas o povo poderá autorizar e disciplinar uma medida punitiva, restritiva de direitos¹⁰⁴.

O princípio da capacidade contributiva é previsto no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal¹⁰⁵ e se relaciona exclusivamente com as obrigações tributárias, tendo como objetivo equalizar a carga fiscal à capacidade econômica do contribuinte e à dimensão econômica do evento, além de garantir uma tributação justa e igualitária. A capacidade contributiva não se resume à promoção de uma tributação proporcionalmente isonômica, pois também deverá respeitar os limites econômicos individuais dos contribuintes. É com base nesta perspectiva que a doutrina subdivide o estudo do princípio em capacidade contributiva em absoluta e relativa, reservando-se o primeiro a uma limitação constitucional direcionada ao legislador e o segundo a um controle no caso concreto.

Como será melhor demonstrado nos próximos itens, as normas primárias sancionatórias são orientadas pela proporcionalidade, e não pelo princípio da capacidade contributiva, pois a proporcionalidade exige a correlação entre a materialidade da norma e o seu aspecto quantitativo, sem considerar fatores como a capacidade econômica do contribuinte.

Por sua vez, o princípio da vedação ao confisco tem como fim compatibilizar a carga fiscal com os princípios da livre iniciativa e do direito à propriedade. A proibição do confisco

¹⁰³ “Portanto, só a lei pode disciplinar as matérias que cuidam desde a criação até a extinção dos tributos. O princípio da legalidade não admite exceções.” (VIANNA, Julcira Maria de Mello. O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente. Orientador: Elizabeth Nazar Carrazza. 179 f. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 34)

¹⁰⁴ A sujeição da atividade sancionatória ao princípio da legalidade será abordada no próximo item (5.3).

¹⁰⁵ Art. 145. [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

é construída a partir do artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal¹⁰⁶, de modo que o confisco pode ser compreendido como uma forma de punição (sanção) mediante a adjudicação de bens pelo Estado. O tributo, como já explorado no item 3.1, não decorre de um ilícito e, portanto, não pode se confundir com uma sanção.

Não obstante o enunciado constitucional faça menção expressa ao uso do tributo com efeito de confisco, é importante considerar que o princípio em discussão protege o direito de propriedade, sendo, para os fins deste trabalho, igualmente aplicável às multas desproporcionais ou irrazoáveis. Uma importante ressalva é registrada por Robson Maia Lins¹⁰⁷ ao segregar o “confisco” do “efeito de confisco”:

O primeiro [confisco] configura classe, ao passo que o segundo [efeito de confisco] se apresenta como elemento dessa classe. O nosso texto normativo veda a utilização de tributo com efeito de confisco, de modo que não é preciso configurar confisco para ser contrário ao nosso ordenamento; o mero efeito confiscatório do tributo é o elemento eleito pelo legislador constituinte como a decorrência a ser evitada pelo sistema jurídico.

O trabalho de se demarcar o que configura e o que não configura uma medida confiscatória integra uma zona nebulosa, pois depende de uma análise do caso concreto e muitas vezes ultrapassa a análise da condição econômica do contribuinte. A dificuldade de se identificar o confisco é enfrentada por Renato Lopes Becho¹⁰⁸:

O reconhecimento para a tributação confiscatória exige uma análise fática e conjuntural, que é alterada por circunstâncias econômicas, nos mesmos moldes que o princípio da capacidade contributiva, bem como por circunstâncias sociais, dependendo do retorno que o Estado dá ao contribuinte e aos demais membros da sociedade, pelos tributos que arrecada. [...]
Nas nações em que os serviços públicos são insuficientes, onde tais serviços (como educação, saúde, segurança, seguridade social etc.) precisam ser complementados com os prestados pela iniciativa privada, a tributação tem que ser modesta, para permitir que o contribuinte tenha força econômica para recolher os tributos e pagar pelos serviços privados complementares. Naquelas nações, ao contrário, onde os serviços públicos são de qualidade e os serviços essenciais privados são desnecessários, a tributação naturalmente será mais elevada.

¹⁰⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

¹⁰⁷ LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 183.

¹⁰⁸ BECHO, Renato Lopes. Filosofia do direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 470.

No contexto da atividade sancionatória, caberá ao legislador e ao administrador público observar e respeitar apenas e tão somente o princípio da vedação ao confisco, uma vez que a capacidade econômica do contribuinte é, no contexto de uma sanção administrativa, irrelevante para a configuração do ilícito e para a fixação da pena. Do antecedente das normas primárias sancionatórias, podem ser extraídos aspectos como a circunstância em que a conduta foi realizada e a sua gravidade, necessários para o dimensionamento do critério quantitativo das normas primárias sancionatórias.

O dimensionamento das multas tributárias com base em elementos de riqueza dos contribuintes representa uma grave violação ao princípio da isonomia, afigurando-se incompatível com a natureza jurídica dessas sanções. Além disso, a promoção de um tratamento diferenciado afrontaria, de forma reflexa, a proibição do confisco, permitindo a fixação de penas de grandezas diversas a contribuintes que praticaram uma mesma conduta infracional.

Por esta perspectiva, o princípio da capacidade contributiva não se apresenta como uma ferramenta adequada para a fixação da pena na norma primária sancionatória, pois desconexo, num primeiro momento, do comportamento do contribuinte.

Como será melhor explorado no item 5.5, o princípio da proporcionalidade se apresenta como um instrumento conveniente para o dimensionamento quantitativo das normas sancionatórias, especialmente por ser estruturado sobre determinados critérios (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito) que podem e devem ser utilizados pelo intérprete para examinar de forma sistematizada os aspectos de uma penalidade.

No entanto, há divergência na doutrina no que toca à relação entre a desproporcionalidade da multa tributária e a caracterização do confisco. Autores Angela Maria da Motta Pacheco e Maria Ângela Lopes Paulino Padilha sustentam que a lavratura de uma penalidade pecuniária desproporcional pode caracterizar uma medida confiscatória, pois, ainda que essas normas não sejam orientadas pela capacidade contributiva, subtraem o patrimônio do contribuinte, afrontando o seu direito de propriedade e configurando o confisco:

Não será o valor desta multa justificado pelo fato de ter havido fraude ou conluio. E nem poderia. As multas têm de ser proporcionais ao valor da prestação, objeto da obrigação “ex lege”, “de dar”, sob pena de destruírem o bem que pretendem conservar e de onde provirão os recursos para o Estado, sob o título de tributo.¹⁰⁹

[...] a multa confiscatória, isto é, a sanção pecuniária que constanja substancialmente o patrimônio do sujeito passivo é vedada pelo ordenamento

¹⁰⁹ PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 253.

quando sua exigência ultrapassa os limites da proporcionalidade para desestimular a conduta ilícita e punir o infrator.¹¹⁰

Sobre essa divergência doutrinária, Caio Neno Silva Cavalcante¹¹¹ registra como um marco o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075-1/DF pelo Supremo Tribunal Federal, ocasião em que o Ministro Celso de Mello reconheceu que a imposição de multas tributárias excessivas poderia gerar a expropriação do patrimônio do contribuinte, destacando ainda que

[...] havia, à época, linhas doutrinárias importantes que defendiam a impossibilidade de aplicação do não confisco para as multas tributárias, por se tratar de sanção contra ato ilícito, as quais, para alcançar sua finalidade, deveriam representar ônus significativo para desestimular as condutas que visam punir

Para os fins deste trabalho, tomar-se-á o princípio da proporcionalidade como o mecanismo mais adequado para se avaliar o correto dimensionamento das multas tributárias, sendo também o critério responsável por demarcar os limites de uma sanção confiscatória¹¹². Desta forma, uma sanção pecuniária que se revelar incompatível com o princípio da proporcionalidade também será confiscatória, pois subtrai o patrimônio do contribuinte em patamar superior àquele garantido pelas normas constitucionais.

Outro parâmetro que orienta a construção das normas primárias sancionatórias é a razoabilidade, uma vez que o intérprete poderia, com o amparo deste princípio, considerar a obrigação que foi descumprida, as peculiaridades da conduta infracional e o prejuízo ao Erário (e ao próprio interesse público). Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade serão analisados com maior atenção no próximo item.

¹¹⁰ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 125-149.

¹¹¹ CAVALCANTE, Caio Neno Silva. Direito de propriedade e o problema da aplicabilidade do princípio do não confisco: o caso das multas tributárias confiscatórias. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 46. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/direito-de-propriedade-e-o-problema-da-aplicabilidade-do-principio-do-nao-confisco-o-caso-das-multas-tributarias-confiscatorias/>>. Acesso em 16/12/2021.

¹¹² No mesmo sentido, Humberto Ávila, embora adote premissas distintas das fixadas neste trabalho, conclui que da vedação do confisco pode se extrair a ideia de uma proibição do excesso, aplicando-se, desta forma, em relação às multas: “Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade. A multa, porém, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o de propriedade e da liberdade. Por isso, pouco importa que o artigo 150, IV faça referência a tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição do excesso, que, no caso de instituição de tributos, se chama proibição de confisco” (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 de Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 162).

Por fim, é importante registrar que as normas de cunho sancionatório têm a sua construção orientada também pelos princípios da presunção de inocência, do *in dubio pro reo*, da individualização e da pessoalidade das penas, mas com menor relevância para a discussão que foi proposta neste trabalho.

5.3 As Sanções Tributárias e os Limites Impostos pelo Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade tributária se apresenta como um limite à competência dos entes federativos, que somente poderão cobrar tributos que tenham sido instituídos por lei, mediante um procedimento específico que requer a aprovação pelo parlamento – constituído por representantes escolhidos pelo povo. A lei deverá indicar todos os aspectos do tributo, “vinculando a atuação da Fazenda Pública e circunscrevendo, ao máximo, o âmbito de discricionariedade do agente administrativo”, segundo Carlos Ari Sunfeld¹¹³.

A função regulamentar exercida pelo Poder Executivo deve se limitar às matérias que foram disciplinadas por lei, sendo vedado aos regulamentos dispor sobre um determinado tema de forma inaugural. A atividade da Administração Pública é naturalmente limitada pelos enunciados de lei, como esclarecido por Roque Antônio Carrazza¹¹⁴:

[...] No exercício de suas funções típicas, o Poder Legislativo edita as normas jurídicas gerais e abstratas (leis *lato sensu*) que, de regra, dispõem somente para o futuro, obrigando todas as pessoas que se cham nas situações nelas hipotetizadas. Cria, em suma, o direito positivo.

O Poder Executivo, de seu turno, persegue os próprios fins concretos (v.g., a defesa do território nacional, o controle da ordem pública, a elevação cultural dos cidadãos, a melhoria de seu padrão de vida etc.), em obediência às normas jurídicas que, abstrata e preventivamente, o Poder Legislativo editou, fixando os objetivos públicos a alcançar pelo aparato administrativo.

Para a consecução do rol infindável de objetivos públicos, como é o caso dos exemplos citados acima por Roque Antônio Carrazza, o Estado depende intimamente da tributação. É por intermédio dos recursos auferidos com a arrecadação dos impostos, por exemplo, que o Estado financia os seus custos e despesas gerais. A efetividade das normas tributárias, por sua vez, é garantida não apenas pela intervenção do Estado, mediante a produção de normas secundárias, mas com a produção de outras normas primárias: aquelas de cunho sancionatório, que integram

¹¹³ SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de direito público. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 161.

¹¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 276.

uma atividade que deverá ser desempenhada nos estritos limites do que foi (expressamente) autorizado pelo Parlamento.

Em regra, todos os critérios que compõe o antecedente e o consequente da norma geral e abstrata, seja uma norma primária tributária ou uma norma primária sancionatória, estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária. A autoridade administrativa, inclusive em sua função punitiva, se encontra subordinada à lei. Maria Ângela Lopes Paulino Padilha¹¹⁵ adota este mesmo entendimento, reforçando que as normas de cunho sancionatório devem sujeitar-se ao que foi previamente disciplinado pelo legislador:

Com efeito, na produção da norma sancionatória, individual e concreta, a atividade administrativa é plenamente vinculada aos termos legais. O exercício da Administração tributária não pode abrigar subjetividades, pois embaraçada pela imperiosa subsunção aos termos da lei.

Segundo M. Seabra Fagundes¹¹⁶, a sujeição da Administração Pública e a limitação da sua atuação pelo princípio da legalidade¹¹⁷ decorre naturalmente dos sistemas jurídicos que têm o seu direito positivado, como é o caso do modelo jurídico brasileiro.

Embora não seja incomum o administrador público editar decretos, portarias e instruções que tragam de forma inaugural critérios do antecedente e do consequente da norma tributária ou sancionatória, fato é que o sistema acoberta os contribuintes com garantias e procedimentos aptos a combater de forma vigorosa essas vicissitudes. Trata-se de uma outra feição da legalidade, que mais aproxima este princípio da segurança jurídica. Ramon Tomazela Santos¹¹⁸ se propõe a analisar a legalidade sobre essa dupla feição:

Embora a expressão “princípio da legalidade” esteja consolidada na tradição jurídico tributária, a legalidade tributária consagra, a um só tempo, uma regra jurídica, segundo a qual o fato gerador do tributo e os seus elementos devem ser veiculados, com clareza e exaustividade, por meio de lei, bem como um princípio jurídico, que concretiza valores do Estado Democrático de Direito e do sistema jurídico tributário, como a segurança jurídica e a liberdade privada.

¹¹⁵ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 105.

¹¹⁶ FAGUNDES, M. Seabra. O controle jurisdicional dos atos administrativos pelo poder judiciário. 7ª Ed. (atualizada por Gustavo Binenbojm). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 115.

¹¹⁷ O mesmo autor reforça que “*todas as atividades da Administração Pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legalidade. O procedimento administrativo não tem existência jurídica se lhe falta, como fonte primária, um texto de lei. Mas não basta que tenha sempre por fonte a lei. É preciso, ainda, que se exerça segundo a orientação dela e dentro dos limites nela traçados. Só assim o procedimento da Administração é legítimo*” (*Ibid.*, loc. cit.).

¹¹⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. Formalismo e tributação: contributo para as regras jurídicas e as razões formais no direito tributário. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 40. São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/formalismo-e-tributacao-contributo-para-as-regras-juridicas-e-as-razoes-formais-no-direito-tributario/>>. Acesso em 16/12/2021.

Essa dupla feição atribuída à legalidade tributária não deve causar estranheza, tendo em vista que um único enunciado normativo, como o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, pode dar ensejo à construção de normas jurídicas com estrutura de regra e de princípio. De qualquer forma, esse dispositivo constitucional possui uma dimensão normativa predominante de regra jurídica, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos senão por meio de lei.

Como se vê, o princípio da legalidade é tratado pela Carta Magna tanto no âmbito dos direitos e garantias fundamentais, quanto entre as limitações ao poder de tributar. Daí decorre que o direito de não ser submetido à tributação, senão em virtude de lei, constitui garantia fundamental que antecede o próprio Estado Democrático de Direito, como critério que legitima o poder de tributar, segundo o qual o próprio povo, por meio de seus representantes, determina a carga tributária a ser suportada para o financiamento das despesas públicas.

A ideia de legalidade como a tradução da vontade do povo é uma decorrência direta do Estado Democrático de Direito, como bem observado por Robson Maia Lins¹¹⁹:

A existência de um Estado de Direito representa um verdadeiro marco no processo de evolução histórico-normativa da sociedade, sendo a primeira vez que a conduta humana não é determinada pela política do mais forte, mas sim pela observância aos dispositivos normativos, os quais devem ser igualmente observados pelo próprio Estado.

Nessa nova concepção, os atos emanados por parte dos governantes podem até se revestirem de caráter discricionário (possibilidade de escolha de conduta dentre um leque legal). Não obstante, não mais podem ter a qualificação de arbitrários. A lei torna-se o ponto de referência máximo que imperiosamente deve ser observado por todos, inclusive pelo próprio órgão ejetor de normas – é a supremacia da legalidade.

A competência do legislador em matéria tributária é ampla e foi desenhada pelas normas constitucionais, possuindo como características a privatividade e indelegabilidade¹²⁰. As atividades de instituição, de arrecadação e de fiscalização dos tributos dependem de prévia disciplina pelo legislador, não podendo ser praticadas por órgãos do Poder Judiciário, cuja atuação se limita, a princípio, ao exercício da jurisdição.

¹¹⁹ LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 153.

¹²⁰ É importante destacar que o próprio Código Tributário Nacional possibilita que a capacidade tributária ativa seja atribuída a uma pessoa jurídica de direito privado, limitando-se a vedar a delegação da competência, nos termos do seu artigo 7º, caput e §3º: “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. [...] § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.” (realce não consta no original)

É a partir da legalidade e da rigidez constitucional que Ramon Tomazela Santos¹²¹ identifica como característica do modelo jurídico brasileiro o formalismo numa dimensão moderada (“positivismo presumido”¹²²):

[...] Na prática, os modelos decisórios dos países não apresentam de forma tão explícita uma única forma de deliberação e raciocínio jurídico. O que geralmente ocorre é uma tendência mais formalista ou mais particularista, a depender de diversos fatores que influenciam no seu desenho institucional, como aspectos históricos, culturais, políticos, sociais e institucionais, incluindo, entre outros, a separação dos poderes, o sistema de governo, a relação entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo, o processo de seleção de magistrados, o regime jurídico do país, entre inúmeros outros fatores.

É justamente por isso que Cass Sunstein, professor da Universidade de Harvard, sustenta que a análise do modelo institucional de decisão adotada por um país deve ser feita, pelo menos em certa medida, a partir de uma dimensão empírica, por meio do exame do sistema institucional de cada país. Nessa linha, seria necessário investigar não apenas como o Poder Judiciário de determinado Estado efetivamente exerce a sua jurisdição na aplicação de regras jurídicas (v.g., análise de critérios de correção de regras jurídicas, de erros de julgamento e de previsibilidade das decisões judiciais), mas também a forma de atuação do Poder Legislativo, em especial a qualidade técnica das leis editadas e o tempo de reação dos legisladores às necessidades de alterações legislativas.

De todo modo, deixando de lado as evidências empíricas, é de se reconhecer que, no plano normativo, a Constituição Federal brasileira claramente privilegia um modelo decisório baseado no controle do poder e na garantia dos direitos do contribuinte. Realmente, a Constituição Federal de 1988, ao contrário do texto constitucional de 1967, assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, colocando os antigos princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade e irretroatividade) como “limitações constitucionais ao poder de tributar”, isto é, como regras de bloqueio a exercício do poder.

Assim, embora Constituição Federal de 1988 contenha princípios e regras, cada qual com funções diferentes, o sistema tributário brasileiro apresenta uma proeminência formalista moderada. As regras jurídicas, em situações normais, são cumpridas e obedecidas, possuindo resistência e autoridade face às suas justificações subjacentes, salvo em situações particularmente

¹²¹ SANTOS, Ramon Tomazela. Formalismo e tributação: contributo para as regras jurídicas e as razões formais no direito tributário. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 40. São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/formalismo-e-tributacao-contributo-para-as-regras-juridicas-e-as-razoes-formais-no-direito-tributario/>>. Acesso em 16/12/2021.

¹²² “[...] o positivismo presumido, no qual as regras jurídicas possuem uma força presumida, que não varia em cada caso concreto, a depender das suas circunstâncias. As regras funcionam como razões excludentes e independentes para decisão, mas não de forma conclusiva e peremptória, uma vez que elas podem ser derrotadas ou superadas em situações particularmente exigentes. Assim, no modelo formalista presumido, não há a ponderação entre as razões substanciais subjacentes ao caso concreto e as justificativas para a existência das regras, de modo que a força da regra é presumida e a sua derrotabilidade ou superabilidade apenas ocorre em casos flagrantemente drásticos. Portanto, no positivismo presumido (formalismo moderado), o intérprete-aplicador deve seguir as regras jurídicas a menos que as razões para seguir a regra sejam superadas pelas justificações que suportam a não aplicação da regra ao caso concreto. Note-se que as razões para seguir a regra devem levar em consideração não apenas os motivos para escolher o formalismo sobre o particularismo, mas também os efeitos negativos da superação da regra para um modelo institucional de decisão baseado no formalismo.” (idem)

exigentes. Tanto é assim que Marco Aurélio Greco chega a chamar de “idolatria da lei” a postura dominante que surgiu no Brasil no âmbito do direito tributário, tanto em razão da conflituosa relação entre Fisco e contribuintes, quanto em virtude da ideia de resistência à ditadura militar brasileira que norteou a Carta Magna de 1988.

O Poder Executivo possui, em matéria tributária, uma atuação estritamente vinculada à lei, de modo até mesmo a constituição de sanções tributárias não comporta discricionariedade do administrador público – diferente do que ocorre com as demais sanções administrativas, em que se identifica certa liberdade do administrador no dimensionamento das penalidades.

Na ausência de normas constitucionais específicas como aquelas insculpidas a partir dos enunciados previstos nos artigos 145, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal, caberá ao legislador infraconstitucional estruturar a atividade sancionatória com o fim exclusivo de garantir o cumprimento das normas tributárias, outorgando ao administrador público poderes suficientes para atender o exercício regular da sua atividade, evitando incorrer em violações aos princípios que regem o sistema normativo.

5.4 A Quantificação das Sanções: o Razoável e o Proporcional

As sanções administrativas, da mesma forma como as sanções penais, devem ser dimensionadas a partir da materialidade da infração. Fatores diversos podem influenciar o legislador a prescrever uma pena e dimensioná-la de forma mais ou menos gravosa, como o prejuízo causado pela conduta ilícita, o seu grau de reprovabilidade, entre outros. A correlação entre a conduta infracional e a sanção prevista pelo sistema se aproxima dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sendo orientado por essas normas. Sobre a relação entre o exercício da atividade sancionatória e a proporcionalidade das penas, Cesar Beccaria¹²³ leciona:

O interesse de todos não é somente que se cometam poucos crimes, mas também que os delitos mais funestos à sociedade sejam os mais raros. Os meios que a legislação emprega para impedir os crimes devem, pois, ser mais fortes, à medida que o delito é mais contrário ao bem público e pode tornar-se mais comum. Deve, pois, haver uma proporção entre os delitos e as penas. Se o prazer e a dor são os dois grandes motores dos seres sensíveis; se, entre os motivos que determinam os homens em todas as suas ações, o Supremo Legislador colocou como os mais poderosos as recompensas e as penas; se dois crimes que atingem desigualmente a sociedade recebem o mesmo castigo,

¹²³ BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas (tradução de Paulo M. Oliveira). 2ª Ed. São Paulo: Edipro, 2015, p. 71-72.

o homem inclinado ao crime, não tendo que temer uma pena maior para o crime mais monstruoso, decidir-se-á mais facilmente pelo delito que lhe seja mais vantajoso; e a distribuição desigual das penas produzirá a contradição, tão notória quanto frequente, de que as leis terão de punir os crimes que fizeram nascer.

A verificação da proporcionalidade em matéria sancionatória, embora forneça ao intérprete determinados critérios e figure como um elemento com maior transparência em relação à capacidade contributiva, adquire complexidade nas mãos do legislador, sobre quem recai a responsabilidade pela produção das normas gerais e abstratas. Considerando a dificuldade enfrentada neste trabalho, Cesar Beccaria¹²⁴ registra que o legislador

deve ser um arquiteto hábil, que saiba ao mesmo tempo empregar todas as forças que podem contribuir para consolidar o edifício e enfraquecer todas as que possam arruiná-lo. [...] Bastará, contudo, que o legislador sábio estabeleça divisões principais na distribuição das penas proporcionadas aos delitos e que, sobretudo, não aplique os menores castigos aos maiores crimes.

O princípio da razoabilidade se apresenta como uma norma de elevada abstração, de modo que a sua avaliação pelo intérprete exige uma atenção especial ao quarto plano do percurso gerador de sentido (plano das significações normativas sistematicamente organizadas), sopesando outros princípios e sobreprincípios, como a justiça, a segurança jurídica, a isonomia, a individualização das penas, entre outros. A construção desta norma necessariamente se entrelaça com os mais diversos princípios e resulta, por sua elevada abstração, numa construção singular e potencialmente única sobre o que seria a razoabilidade para cada intérprete.

A razoabilidade tem origem no direito inglês, especificamente numa decisão proferida no ano de 1948 que julgou a disputa entre *Associated Provincial Picture Houses Ltd* e *Wednesbury Corporation* envolvendo o *Sunday Entertainments Act 1932*. Tratava-se de uma norma que atribuía às autoridades locais a competência para avaliar os cinemas e, de acordo com as condições julgadas oportunas pela autoridade, permitir ou não o seu funcionamento aos domingos. O caso ficou conhecido teste de *Wednesbury* (ou *Wednesbury test*).

Segundo Robson Maia Lins¹²⁵, o exame da razoabilidade foi

¹²⁴ BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas (tradução de Paulo M. Oliveira). 2ª Ed. São Paulo: Edipro, 2015, p. 72-73.

¹²⁵ LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 400 f. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 109-110.

influenciado pela sua aplicação no sistema do Common Law, no qual a ideia do razoável é feita quase que intuitivamente pelo juiz que, na apreciação do caso concreto, leva em conta apenas as circunstâncias que o individualizam, sem que exista uma aparente preocupação com a fundamentação teórica do posicionamento adotado.

O princípio da proporcionalidade, por sua vez, tem origem na doutrina e na jurisprudência alemãs, que estruturaram a proporcionalidade sobre três critérios, regras ou subprincípios: i. a adequação, para que seja avaliada a adequação dos meios escolhidos para se alcançar determinados fins; ii. a necessidade, de modo que seja verificado se outro meio menos gravoso poderia alcançar o fim pretendido com a mesma eficiência e intensidade; e iii. a proporcionalidade em sentido estrito, para a análise da justa medida, aferindo as desvantagens do meio escolhido e as vantagens do fim pretendido.

A proporcionalidade possui um conteúdo bem delimitado e instrui o intérprete do direito com ferramentas suficientes para verificar se as sanções tributárias se revelam adequadas, necessárias e proporcionais. Por outro lado, a razoabilidade pode ser compreendida como um princípio de forte teor axiológico, detentor de elevada abstração, exigindo do intérprete a ponderação de outros princípios para que seja construída uma noção ou ideia do que seria o “razoável” no caso em análise.

Ainda que a doutrina se desencontre no estudo dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a natureza e o conteúdo deste último o tornam um instrumento de elevada importância para orientar a construção das normas sancionatórias, como se poderá observar nos exemplos abordados no próximo item.

5.5 O Princípio da Proporcionalidade no Modelo Jurídico Brasileiro

Os critérios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito se revelam satisfatórios para a análise de normas primárias sancionatórias, inclusive no que toca às sanções tributárias de natureza não-pecuniária, que geralmente acarretam elevados prejuízos e tendem a superar, manifestamente, a gravidade da conduta praticada pelo infrator. Ao analisar as sanções políticas, e mais especificamente os casos de não emissão de certidões fiscais negativas, Paulo Roberto Coimbra Silva¹²⁶ entende que essas sanções são incompatíveis com o critério da adequação, o primeiro critério da proporcionalidade:

¹²⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionatório. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 310-311.

[...] registre-se, desde logo, a absoluta inadequação das intituladas sanções tributárias *morais* ou *políticas* (*sanções indiretas*), porquanto ao imporem restrições diversas ao desempenho das atividades regulares do particular, suposto infrator, em nada contribuem para a regularização de sua situação fiscal, mas, ao contrário, tendem a dificultá-la, tornando o caminho rumo ao ajustamento se sua conduta perante o fisco tormentoso e, por vezes, inviável – a exemplo daquelas empresas que têm suas receitas decorrentes da contratação com o setor público, que, sem certidões negativas, ficam impedidas de participar de licitações públicas e, até, de receberem suas faturas referentes a serviços já prestados ou mercadorias já entregues. Flagrante o despautério!

Um segundo exemplo é a apreensão de mercadorias em razão do não recolhimento do tributo, que também se caracteriza como uma sanção política e não preenche, segundo Paulo Roberto Coimbra Silva, o critério da adequação. É importante registrar a divergência em relação à posição adotada por Paulo Roberto Coimbra Silva, pois essas podem atingir os seus fins, que é forçar o contribuinte a recolher o tributo, se revelando, portanto, adequadas. A apreensão de mercadorias não preencheria, por outro lado, o critério da necessidade, pois poderia ser substituída pela cobrança de multas pelo não recolhimento do tributo e pela instauração de procedimento executivo para a cobrança desses valores, não se revelando o meio de menor gravidade para se atingir o fim buscado pelo legislador.

Ainda que fosse necessário se avançar para a análise do terceiro critério da proporcionalidade (proporcionalidade em sentido estrito) na apreensão de mercadorias, fato é que a ponderação dos direitos e das garantias envolvidos evidenciaria a violação nítida aos princípios do devido processo legal (em suas dimensões processual e material), da livre iniciativa, da propriedade privada, entre outros.

Um terceiro exemplo envolve as sanções tributárias de natureza pecuniária instituídas pela Lei n. 12.249/2010 para os casos em que o Fisco Federal não homologa a declaração de compensação apresentada pelo contribuinte e constitui uma multa isolada pelo simples fato daquela declaração não ter sido homologada. Essas normas primárias sancionatórias têm como base de cálculo o valor do tributo que não foi compensado e preveem uma alíquota de 50%, além serem constituídas outras normas sancionatórias para a multa e para os juros de mora. Diferente das penalidades analisadas acima, sequer existe uma conduta ilícita neste caso e, por tal motivo, a penalidade não se mostraria adequada, dispensando a verificação dos demais critérios. O principal reflexo desta penalidade é a nítida afronta ao direito de petição¹²⁷.

¹²⁷ Maria Ângela Lopes Paulino Padilha explora a violação ao direito de petição pelas multas impostas em face dos contribuintes que tiveram a sua declaração de compensação não homologada: “o contribuinte, ao entregar a PER-DCOMP pratica um ato jurídico que lhe é de direito e, caso o Fisco, contrapondo créditos líquidos e certos com débitos vencidos e vincendos, entenda pela ausência do encontro de contas na forma pretendida pelo sujeito

Um quarto exemplo compreende as sanções tributárias de natureza pecuniária previstas pelo artigo 57, inciso I, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que penalizam a entrega extemporânea de documentos e/ou declarações fiscais:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I - por apresentação extemporânea:

- a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que estiverem em início de atividade ou que sejam imunes ou isentas ou que, na última declaração apresentada, tenham apurado lucro presumido ou pelo Simples Nacional;
- b) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às demais pessoas jurídicas;
- c) R\$ 100,00 (cem reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas físicas;

Estruturalmente, por esta norma sancionatória ser compreendida como uma unidade *completa* de significação deontica e, portanto, como uma manifestação mínima e irredutível, o seu critério quantitativo seria composto por um valor fixo, nos termos das alíneas transcritas acima, e a variação mês-a-mês seria implementada por uma norma de estrutura, que garante a incidência contínua e reiterada desta norma primária sancionatória até o cumprimento do dever de apresentar a declaração fiscal.

Para o critério da adequação, a norma sancionatória do artigo 57, inciso I, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 tem capacidade de atingir os seus fins, compelindo o contribuinte para que cumpra, nos prazos previstos em lei, o dever de apresentar as declarações fiscais. Revela-se, portanto, adequada. Por outro lado, a mesma conclusão não é aplicável ao critério da necessidade.

Essas normas primárias sancionatórias têm como materialidade o atraso no cumprimento do dever de apresentar documentos e declarações ao Fisco, tendo como fim, da mesma forma como a norma da multa de mora, compelir o contribuinte para que prontamente cumpra aquele dever. Entretanto, o fim buscado por esta norma poderia ser alcançado por uma multa fixa, que não considere em seu cálculo os meses que transcorreram até o cumprimento daquele dever instrumental de entregar os documentos e declarações. Além disso, diferente da norma da multa

passivo, a decisão pela não homologação não significa que houve um descumprimento de um dever, vale dizer, uma infração tributária, o que seria verificada nos casos de compensação não declarada ou nas hipóteses de compensação não homologada quando comprovada a falsidade do pedido” (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 303).

de mora, a autoridade fiscal pode solicitar a instauração de um procedimento fiscalizatório, solicitar documentos e/ou informações ou, inclusive, realizar o arbitramento dos valores das operações, nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional – argumentos que reforçam o não preenchimento do critério da necessidade e revelam a desproporcionalidade destas multas.

Por outro lado, ainda que se pudesse cogitar que essas multas preencheriam aquele segundo critério da proporcionalidade, em hipótese alguma seria preenchida a proporcionalidade em sentido estrito. Para tornar o caso palpável, sugere-se a idealização do seguinte cenário: um contribuinte encerra as suas atividades, por motivos de falta de capital de giro para pagar seus funcionários e contadores, e deixa de cumprir os deveres instrumentais junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, incorrendo nas materialidades enunciadas pelo artigo 57, inciso I, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Nessas situações, o intérprete do direito avalia, de um lado, o interesse do Estado de manter o seu controle fiscal e, por outro lado, o contexto que cerca a situação econômica e financeira daquele contribuinte. A capacidade contributiva se apresenta como um princípio inegociável que não pode ser tolhido, especialmente para fazer prevalecer a praticabilidade tributária. Nessas situações, ensina Paulo Roberto Coimbra Silva¹²⁸ que

a persecução dos objetivos imediatos visados com a cominação *in abstracto* da sanção e/ou com sua imputação *in concreto* não pode comprometer a realização ou tutela de várias outras finalidades e valores igualmente ou mais caros ao Direito. Nessa linha de raciocínio, não podem as sanções tributárias contrariar um de seus mais elevados fundamentos éticos, residente no primado da capacidade contributiva.

No modelo jurídico brasileiro, a observância à proporcionalidade assume maior relevo no âmbito do Poder Legislativo, pois é o próprio legislador que detém a competência para criar mecanismos, limites e alternativas para a melhor implementação da proporcionalidade na prática tributária. Neste sentido, leciona Caio Augusto Takano¹²⁹:

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

¹²⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito tributário sancionatório. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 313.

¹²⁹ TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 46. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-dosimetria-das-multas-tributarias-proporcionalizacao-e-controle/>>. Acesso em 16/12/2021.

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 isonomia. [...]

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.

Os critérios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito se apresentam como ferramentas imprescindíveis para que o legislador crie e introduza no ordenamento jurídico enunciados que proporcionem mecanismos e limites concretos ao poder sancionador e gerem maior segurança jurídica ao contribuinte e ao próprio Estado.

Ainda que a verificação da proporcionalidade em sentido estrito comporte um elevado nível de abstração, em especial por envolver a ponderação de valores, é possível identificar nos exemplos propostos acima que a proporcionalidade fornece ferramentas concretas e aptas para a análise das normas primárias sancionatórias, exigindo do contribuinte, da Administração e do próprio Estado-Juiz uma fundamentação mínima, seja para justificar a manutenção ou o afastamento de uma penalidade.

6 AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E A ATIVIDADE SANCIONATÓRIA

A competência tributária compreende a autorização do sistema para a produção de enunciados prescritivos e, por conseguinte, de novas normas tributárias. Apenas mediante a disciplina expressa de como e por quem serão produzidas as normas tributárias é que o subsistema poderá funcionar e ser renovado.

As competências tributárias não se limitam às competências legislativas disciplinadas nos enunciados constitucionais e que envolvem a instituição dos tributos expressamente autorizados naquele texto (como, por exemplo, os artigos 153, 154, 155, 156 e 195 da Constituição Federal), mas abarcam as autorizações para a produção de toda e qualquer norma, seja pelo legislador, pelo administrador público ou por um órgão jurisdicional.

6.1 As Competências Tributárias

As normas jurídicas não se estruturam num único plano hierárquico, pois cada norma jurídica tem a sua produção regulada por outra norma, que também terá a sua produção regulada por outra norma, até ser alcançado o plano das normas constitucionais. O fundamento de validade das normas era tratado por Hans Kelsen¹³⁰ como um critério de hierarquia:

O fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior.

As normas que disciplinam como, quando e por quem outras normas jurídicas serão produzidas se apresentam como o fundamento de validade das normas que foram ou serão produzidas. São essas normas jurídicas que integram o tema das competências de produção normativa. A competência tributária, por sua vez, se restringe à produção das normas daquele subsistema tributário – segundo a classificação proposta no capítulo III apenas para fins didáticos.

A doutrina, ao tratar do tema da competência tributária, costuma avançar, após a edição da lei, para o estudo da capacidade tributária ativa – que se relaciona, segundo Roque Antônio

¹³⁰ KELSSEN, Hans. Teoria pura do direito (tradução de João Baptista Machado). 6ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 135.

Carrazza¹³¹, com o polo ativo da relação jurídica tributária e com o seu direito de arrecadar o tributo. Entretanto, é importante observar que a atividade de produção normativa não se encerra com a eleição dos aspectos estruturais do tributo e com a sua criação, abrangendo todo e qualquer enunciado que verse sobre a competência para produzir normas tributárias – aquelas que se relacionam com as atividades de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Enquanto algumas normas de competência dispõem sobre o procedimento de produção normativa no âmbito do Poder Legislativo, existem outras normas de competência que disciplinam como serão produzidas as normas pelos Poderes Executivo e Judiciário. Alinhado com esta vertente, Tácio Lacerda Gama ensina que “*há tantas competências quanto sejam essas formas de alterar o sistema jurídico*”, propondo a seguinte classificação para as competências que envolvam a atividade tributária: i. competência tributária legislativa; ii. competência tributária administrativa; iii. competência tributária privada; e iv. competência tributária jurisdicional. Estas espécies de competência também podem ser classificadas em subespécies, de acordo com as funções (típicas e atípicas) desempenhadas pelos órgãos que integram os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário¹³².

Desta forma, a competência outorgada ao Poder Legislativo se apresentaria como uma das diversas competências relacionadas com a atividade tributária, envolvendo especificamente a produção de normas (gerais e abstratas) por representantes do povo, de acordo com os requisitos e limites estabelecidos pelas normas de competência construídas a partir dos enunciados constitucionais. Segundo Paulo de Barros Carvalho¹³³, a competência tributária legislativa seria “*uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos*”.

A competência tributária administrativa compreende as atividades de produção normativa voltadas *i.* a regulamentar a aplicação das normas produzidas pelo legislador, *ii.* a promover a incidência da norma tributária (competência outorgada às autoridades responsáveis pelo lançamento do tributo), e *iii.* a mediar as discussões entre os contribuintes e o Fisco (um contencioso realizado na esfera da Administração Pública em que o julgador deverá eleger a norma prevalente no caso concreto).

¹³¹ Neste sentido, Roque Antônio Carrazza leciona que “*a competência tributária, uma vez exercitada, cede passo à capacidade tributária ativa*” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2015 p. 597).

¹³² Cf. GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 245-286.

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

A competência tributária privada é aquela outorgada ao próprio contribuinte para aplicar a norma tributária, abrangendo a imensa gama de deveres instrumentais que se encontram atualmente na esfera de competência dos contribuintes (cujo descumprimento integra a materialidade de outras normas, de caráter sancionatório). A competência privada compreende, por exemplo, a emissão de notas fiscais e a apresentação da declaração de ajuste anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF.

Por sua vez, a competência tributária jurisdicional envolve a produção de normas voltadas a aplicar as normas tributárias de forma coercitiva e a mediar os conflitos entre os contribuintes e a Administração Pública. A aplicação coercitiva das normas tributárias é realizada mediante a intervenção do Estado-Juiz, no âmbito do processo judicial, sendo produzidas normas jurídicas com o fim de dar efetividade ao sistema e garantir o cumprimento das obrigações tributárias e dos deveres instrumentais: as normas secundárias¹³⁴. Essas normas, como já exposto no capítulo IV, constituem um novo tipo de relação jurídica, de natureza processual e sancionatória.

Por outro lado, essa mesma competência tributária jurisdicional também é utilizada para aferir a regularidade das normas produzidas pelo legislador ou pelo administrador público, também se revelando extremamente útil para os contribuintes. É importante destacar que essa competência não compreende a função de constituição de créditos tributários, cuja atividade de lançamento é exclusiva da Administração, pelas autoridades que detêm competência dentro da estrutura organizacional do Poder Executivo.

Das espécies de competências expostas, a competência tributária jurisdicional é exercida apenas por sujeitos e órgãos que integram o Poder Judiciário e, por se relacionar diretamente com a discussão que foi proposta neste trabalho, demandará maior atenção neste item.

A competência tributária jurisdicional é distinta e não se confunde com as competências tributárias legislativa e administrativa, sendo um tipo de válvula de escape do sistema normativo, permitindo a correta aferição das mais diversas normas tributárias, como aquelas responsáveis pela constituição da obrigação tributária, dos deveres instrumentais, relacionadas com procedimentos de consulta ou até mesmo as normas expedidas pela Administração mediante procedimento jurisdicional próprio (decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo tributário).

¹³⁴ As normas secundárias possuem natureza processual e sancionatória, sendo composta por uma relação triádica, pois envolve o contribuinte, o ente federativo e o julgador.

6.2 A Administração Pública e a Atividade Sancionatória

O direito, como já explorado neste trabalho, tem como fim regulamentar condutas intersubjetivas e as normas de competência tributária, construídas a partir dos enunciados previstos nos artigos 145, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal, outorgam a cada ente federativo a possibilidade de produzir as normas necessárias à instituição dos tributos e às atividades relacionadas com o controle e com o gerenciamento do subsistema tributário.

A instituição de tributos é exercida mediante a produção de normas jurídicas, sendo imprescindível, *ab initio*, que esta atividade tenha sido suficientemente estruturada por enunciados produzidos pelo legislador, em atenção ao princípio da legalidade tributária. O princípio da legalidade tributária é construído a partir do enunciado do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e norteia a construção de toda e qualquer norma jurídica tributária. Isso significa que a todo o arquetipo do tributo deve ser estruturado por lei, cabendo à Administração Pública apenas a regulamentação necessária para o exercício pleno das atividades tributárias.

Essa atividade natureza regulamentar não poderá suprir ou sobrepor às matérias disciplinadas pelo legislador, mas apenas e tão somente regulamentar e garantir a produção das normas individuais e concretas em matéria tributária. Portanto, incumbirá ao administrador público o trabalho de registrar em linguagem os eventos ocorridos no mundo fenomênico que se adequem aos critérios do antecedente e do conseqüente da norma tributária, podendo envolver a arrecadação de um tributo, o cumprimento de um dever instrumental ou a imposição de uma penalidade.

Por mais detalhados que possam ter sido editados os enunciados legais e infralegais, as normas jurídicas tributárias não preveem (nem poderiam prever) todas as possíveis e mais diversas particularidades que circundam o mundo factual e a vida em sociedade. Os princípios, como normas de elevada carga valorativa, têm um peso significativo na construção das normas jurídicas, norteando o processo intelectual exercido pelo intérprete do direito e muitas vezes o mero preenchimento dos critérios da norma geral e abstrata pode não ser, a partir de uma perspectiva sistêmica, suficiente para os fins buscados pelo direito com esses princípios.

Resumidamente, a atuação da Administração, seja para constituir a relação jurídica tributária ou a relação jurídica sancionatória, deve se manter dentro dos limites da autorização concedida pelo sistema normativo. Essa autorização integra a norma de competência, que é construída a partir de enunciados produzidos pelo legislador. As normas construídas a partir dos enunciados de lei, por sua vez, também devem observância à sua norma de competência.

Esse caminho é repetido até que sejam alcançados os enunciados dispostos, entre outros, ao longo dos artigos 145, 153, 154, 155 e 156 da Constituição Federal.

Por outro lado, é importante considerar que a atuação da Administração Pública é limitada ao que foi disciplinado pelas normas gerais e abstratas produzidas pelo legislador e dentro do seu próprio âmbito de atuação, de modo que, sendo identificado o preenchimento de uma determinada materialidade, caberá à autoridade fiscal constituir em linguagem aqueles eventos praticados no mundo fenomênico.

A Administração Pública não tem disponibilidade em relação ao exercício das competências que foram outorgadas pelo legislador – que, novamente, representam a vontade do povo e devem observância ao princípio da indisponibilidade do interesse público. Desta forma, a Administração possui uma atuação estritamente vinculada e não pode escolher deixar de exercer as funções de fiscalização e de cobrança de tributos, da mesma forma como não pode deixar de penalizar os contribuintes que realizaram condutas contrárias às normas tributárias, desde que devidamente previstas no antecedente das normas de cunho sancionatório.

Em matéria tributária, os critérios da norma sancionatória devem ser individualmente especificados em lei, afastando, num primeiro momento, a ideia de discricionariedade do administrador público. Interessante reflexão foi proposta por Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva¹³⁵ ao abordar a forma como as penalidades tributárias são graduadas:

No campo fiscal, a aplicação do art. 5º, inciso XLVI, da Constituição Federal suscita controvérsias, não porque a graduação da pena seja vedada nesta seara, mas porque não há consenso em relação à competência para fazê-lo. Explica-se.

É inconteste que a graduação – corolário do direito à sua individualização – tem espaço no Direito Tributário. O art. 112 do Código Tributário Nacional, por exemplo, admite, como demonstrado no tópico 2, que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, seja interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à graduação da penalidade (inciso IV). Além disso, no plano da legislação ordinária, há normas estabelecendo critérios para a dosimetria, conforme será mencionado adiante. Ou seja, o próprio legislador – ordinário e complementar – reconhece que a calibração da pena tem lugar em matéria de infrações fiscais, a demonstrar que o direito à individualização da pena norteia tanto o Direito Penal, como o Direito Tributário Penal.

Ocorre que, para alguns autores, a individualização da pena tem sua aplicação limitada no Direito Tributário Sancionador, eis que as autoridades fiscais e julgadoras não possuem liberdade para a graduação da sanção. O principal

¹³⁵ SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. A individualização da pena no direito tributário sancionador – competência para a graduação da penalidade fiscal e princípios e direitos que autorizam tal atividade. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-individualizacao-da-pena-no-direito-tributario-sancionador-competencia-para-a-graduacao-da-penalidade-fiscal-e-principios-e-direitos-que-autorizam-tal-atividade/>>. Acesso em 16/12/2021.

fundamento daqueles autores que assim se pronunciam está relacionado à natureza do lançamento tributário. Sendo a atividade de lançamento vinculada, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, não caberia às autoridades administrativas agir de forma discricionária, nem mesmo na aplicação da penalidade, porque, como dito anteriormente, as penas também estão submetidas ao princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional).

Gustavo Masina, por exemplo, sustenta que a pena fiscal é matéria reservada à lei, cumprindo ao Poder Legislativo descrevê-la minuciosamente no texto legal, sem margem a avaliações do Poder Executivo. Realmente, para o autor, o aspecto quantitativo da norma que disciplina as multas deve ser pormenorizadamente estabelecido pela lei, para que se saiba qual valor será devido na hipótese de infração à legislação tributária. Não se admite, segundo o autor, que o Poder Legislativo apenas fixe limites e critérios, delegando ao Poder Executivo a tarefa de completar a norma. Ou seja, a lei não pode estabelecer multas que variem entre dois valores e/ou dois percentuais, deixando ao campo discricionário da Administração Pública a fixação casuística da punição.

A despeito da divergência acerca da matéria, para nós, as autoridades fiscais (e também as julgadoras) podem, sim, avaliar e dosar a pena. É que, mesmo nos juízos discricionários, a autoridade administrativa está jungida à lei, por força do princípio da legalidade, inclusive aos limites mínimos e máximos porventura existentes na norma, não havendo, neste contexto, ofensa aos art. 150, inciso I, da Constituição Federal e art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional.

De fato, a atividade discricionária, assim como a vinculada, exige observância do princípio da legalidade, tendo em vista que a Administração Pública só age em conformidade com o disposto em lei, nos termos do art. 37 da Constituição Federal. Daí que, quando o legislador autoriza que a autoridade fiscal gradue a pena dentro dos limites e critérios previamente estabelecidos, ele não permite que isto seja feito de forma aleatória ou arbitrária. Na verdade, em decorrência do direito à individualização da pena, e dos princípios da culpabilidade e da isonomia que com ele se relacionam, bem assim em virtude do princípio da legalidade, a autoridade fiscal deve identificar e justificar sua proposição, demonstrando os motivos de fato e as circunstâncias que ensejam essa e não aquela penalidade, pautando sua atuação, em qualquer caso, nos critérios definidos em lei.

Em matéria de graduação das penas fiscais, a discricionariedade não figura como um “defeito da lei”, mas como um mecanismo de promoção da justiça, pelo qual é encontrada “uma solução normativa para o problema da inadequação do processo legislativo. O legislador não dispõe de condições para prever antecipadamente a solução mais satisfatória para todos os eventos futuros.” Por isso é que “A discricionariedade é uma solução normativa orientada a obter a melhor solução possível, a adotar a disciplina jurídica mais satisfatória e conveniente para resolver o caso concreto.” A discricionariedade, nessas condições, constitui instrumento necessário para dar concretude à individualização da pena, permitindo a adequação da sanção a cada situação concreta.

De qualquer forma, é importante registrar que a posição defendida neste trabalho no sentido de que a atuação da autoridade autuante é, inclusive em matéria de imposição de penalidades, pautada pela estrita vinculação à lei, não se revestindo de qualquer

discricionariedade, comporta divergências na doutrina. Um exemplo desta divergência é a proposta formulada por Bruno Fajersztajn¹³⁶ no sentido de que:

As hipóteses de graduação das penas podem e devem estar previstas em lei, mas nada impede que elas sejam abertas, permitindo a melhor individualização no caso concreto, por meio de juízo discricionário. Assim, por exemplo, a lei poderia prever percentuais de multa que variassem entre 25% e 100%, ficando sua definição a critério da autoridade lançadora, a partir de circunstâncias variadas, como reincidência, gravidade da infração, existência de prejuízo efetivo ao Erário, valores envolvidos, porte da empresa e complexidade da legislação, dentre outros.

Vale ressaltar, em reforço ao acima exposto, que uma graduação mais aberta da penalidade também encontra amparo na literalidade do art. 142 [do Código Tributário Nacional], o qual, ao tratar da aplicação da sanção no lançamento, adota a expressão “**propor** a penalidade”. o termo “propor” poderia sugerir uma graduação, senão pela própria autoridade, pelo menos por parte da autoridade julgadora, em caso de impugnação.

A evolução do projeto legislativo que culminou no art. 142 do CTN também contribui de maneira interessante para a avaliação da questão. Isso porque o anteprojeto do CTN contemplava procedimento específico para a determinação das multas, segundo o qual a autoridade fiscal aplicava a penalidade, mas ela era depois graduada pela autoridade julgadora.

Outro exemplo da divergência envolvendo a discricionariedade da autoridade fiscal em relação à aplicação de penalidades é a crítica proposta por Caio Augusto Takano¹³⁷:

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 jurídica.

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”.

¹³⁶ FAJERSZTAJN, Bruno. Multas no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 242-243.

¹³⁷ TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 46. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-dosimetria-das-multas-tributarias-proporcionalizacao-e-controle/>>. Acesso em 16/12/2021.

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 conferisse 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?

A posição de Caio Augusto Takano não é integralmente incompatível com a hipótese construída e defendida neste trabalho. No entanto, para que a autoridade fiscal reduza eventuais penalidades, exigir-se-á que a sua atuação seja especificamente delimitada por um enunciado produzido pelo legislador – não se confundindo com a competência sensivelmente maior do administrador público envolvendo o acompanhamento de processos licitatórios e a fiscalização de contratos públicos, por exemplo.

Já o dispositivo objeto do artigo 142 do Código Tributário Nacional, abordado por Bruno Fajersztajn, explicita que a autoridade fiscal deverá, no exercício da sua atividade sancionatória, avaliar o enquadramento de uma eventual hipótese legal de afastamento ou de redução da pena, mas não outorga ao administrador público a possibilidade de graduar a pena que será imposta nem sequer incorpora no rol de funções desta autoridade uma atuação discricionária. A versão final aprovada e publicada do Código Tributário Nacional não trouxe em seu texto enunciados que explicitam e discutem a possibilidade de graduação da pena, não podendo o intérprete construir as normas de acordo com a vontade do legislador, mas com base nos enunciados que efetivamente foram introduzidos no ordenamento jurídico.

Para o desenvolvimento da discussão proposta neste trabalho, vincula-se a atividade do administrador público aos exatos termos do que foi disciplinado pelo legislador. É possível e até mesmo recomendado que a lei estipule um mecanismo efetivo de graduação da sanção tributária, almejando sempre a individualização da pena. Diante de uma conduta infracional, caberá à autoridade fiscal ou autuante constituir em linguagem a norma primária sancionatória, após estudar os antecedentes das possíveis normas gerais e abstratas e escolhendo a hipótese que se adegue àquela infração.

Não há, portanto, discricionariedade do administrador público em matéria tributária, seja em relação à produção das normas primárias tributárias ou das normas primárias sancionatórias. Nas situações que envolvem a produção de normas tributárias pela Administração que confrontem princípios do sistema normativo, o contribuinte poderá ingressar no Poder

Judiciário, seguindo as normas de competência e procedimentais que regem o processo judicial tributário, e questionar a produção da norma jurídica tributária ou sancionatória.

7 A PRODUÇÃO E A RENOVAÇÃO DO DIREITO

O direito pode ser compreendido como um sistema comunicacional que se encontra em constante renovação, pois se destina a regular a vida social, disciplinando as condutas que considera necessárias para a manutenção do convívio social pelos modais deônticos obrigatório, permitido e proibido. Inclusive, podem ser construídos a partir do texto constitucional os fins buscados pelo sistema, notadamente aqueles que integram os princípios do sistema normativo.

Embora esse sistema seja autossuficiente e independa dos eventos ocorridos no mundo factual, pois criador da sua própria realidade, deve se manter suscetível às influências e às mudanças exigidas pelos sistemas que o circundam.

A porta de entrada para a influência de outros sistemas, como o social e o econômico, pode representar a abertura semântica da linguagem jurídica e o fato de que a produção de enunciados e, por conseguinte, a construção de novas normas jurídicas segue o mesmo percurso construtivo desenvolvido por todo e qualquer intérprete, sendo inevitavelmente influenciado pela bagagem cultural deste sujeito.

7.1 A Decisão e a Valoração na Produção Normativa

A produção de novos enunciados deve ser realizada em consonância com as normas de competência do sistema, que se apresentam como o seu fundamento de validade, sem o qual deixariam de preencher aquele critério de pertinência com o sistema. Por exemplo, a produção de enunciados sem a observância do seu fundamento de validade é disciplinada por outras normas derivadas de natureza sancionatória, que podem ou não envolver a intervenção do Estado-Juiz e têm como objeto o afastamento daquele enunciado incompatível. Há, portanto, duas competências jurisdicionais em matéria tributária, uma administrativa e outra judicial, ambas realizadas dentro de um procedimento que foi disciplinado especificamente pelo sistema normativo.

Para o exercício da competência, Tácio Lacerda Gama¹³⁸ registra ser “*necessário realizar ato, ou conjunto de atos, previstos pelo direito positivo para legitimar a enunciação de novos textos jurídicos*”. Além de seguir um procedimento previsto pelo sistema, a produção normativa

¹³⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 99.

envolve uma atividade decisória, como bem destaca Aurora Tomazini de Carvalho¹³⁹: “a criação de atos de fala pressupõe sempre uma tomada de decisão por parte de seu emissor, sobre a produção do ato e sobre seu conteúdo”. Desta forma, a produção de uma nova linguagem decorre de um ato de decisão, um ato de vontade do sujeito competente.

A decisão jurídica antecede a constituição de toda e qualquer linguagem, caracterizando-se como um ato imprescindível à construção das normas jurídicas. Todo e qualquer enunciado prescritivo é antecedido por uma decisão jurídica, seja a desclassificação de um sujeito ao longo de um procedimento licitatório, a exclusão de um contribuinte de um parcelamento especial, o reconhecimento em juízo da inexigibilidade de um tributo ou a aprovação legislativa do aumento de uma contribuição social. Esses enunciados produzidos pela Administração Pública ou pelo Poder Legislativo decorrem de um processo intelectual e construtivo e dependem intimamente de um ato de decisão.

Fabiana Del Padre Tomé¹⁴⁰, ao tratar da produção normativa no âmbito do Poder Legislativo, ensina que a decisão legislativa, em seu sentido lato, compreenderia o ato de vontade e o seu resultado, e, por tal motivo, os atos de decisão e de aplicação conviveriam numa relação de dependência. Segundo a mesma autora, da mesma forma como a atividade decisória é imprescindível para a produção de novos enunciados, a atividade valorativa é, como já estudado no item 5.1, essencial para essa tomada de decisão, pois “*quem decide colocar no sistema do direito um novo enunciado escolhe uma opção possível entre as existentes, excluindo as demais alternativas*”¹⁴¹.

O ato de decisão deve ser analisado como integrante de um processo intelectual e complexo, uma vez que o intérprete transita, como já visto, por vários planos da linguagem e é conduzido não apenas pela sua formação de vida, mas influenciado pelo contexto normativo, exercitando, como condição para a sua tomada de decisão, atos de valoração – que individualizam o seu processo construtivo e justificam o fato de intérpretes tomarem decisões e construírem normas jurídicas diversas a partir da leitura dos mesmos enunciados.

¹³⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 532.

¹⁴⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 332.

¹⁴¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *op. cit., loc. cit.*

7.2 A Validade no Sistema Normativo

A validade das normas jurídicas se relaciona intimamente com o seu critério de pertinência em relação ao sistema normativo, de modo que os únicos valores lógicos aceitos pelo sistema jurídico são o válido e o não-válido. É neste mesmo sistema que as normas jurídicas encontram o seu fundamento de validade, que, segundo Tácio Lacerda Gama¹⁴², pode ser analisada por duas perspectivas (não-contraditórias): i. do participante (ótica de um sujeito que integra o sistema), que equipara a existência e a validade; e ii. do observador, que separa os conceitos de existência e de validade, admitindo a existência de uma norma jurídica não válida, que tem como pressuposto o critério da efetividade (a norma jurídica existe se puder ser apreciada pelo Poder Judiciário).

Objetivamente, toma-se a validade como a pertinência entre a norma jurídica e o respectivo sistema¹⁴³, sendo preenchida quando uma norma é produzida de acordo com as regras que disciplinam a produção de novas linguagens. Desta forma, a validade, para as duas perspectivas propostas por Tácio Lacerda Gama, se relaciona com a compatibilidade entre a norma jurídica e a sua norma de competência.

A declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica, por exemplo, afeta não apenas a sua força de regulamentar condutas (vigência), implicando a sua incompatibilidade com o sistema normativo (validade). Assim, quando a atividade de produção normativa se realizar em desconformidade com o procedimento previsto pelas regras do sistema, a linguagem produzida (enunciado) será não-válida.

Um enunciado qualquer, mesmo que introduzido de forma incompatível com a sua norma de competência, pertence ao ordenamento jurídico, da mesma forma como as normas construídas pelo intérprete a partir deste enunciado integram o sistema normativo. Para que um enunciado seja expurgado do ordenamento, exige-se que uma nova linguagem seja produzida e reconheça a sua invalidade.

É importante destacar que muitas vezes a constituição de uma nova linguagem por órgão credenciado pelo sistema não é, por si só, suficiente para configurar a invalidade do enunciado.

¹⁴² GAMA, Tácio Lacerda. Teoria dialógica da validade: existência, regularidade e efetividade das normas jurídicas. In: Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito, 1ª Ed., 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/142/edicao-1/teoria-dialogica-da-validade:-existencia,-regularidade-e-efetividade-das-normas-juridicas>>.

¹⁴³ Segundo Paulo de Barros Carvalho, “*ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema “S”, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim*” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 450).

Exige-se dos órgãos jurisdicionais, por exemplo, que as decisões compostas por enunciados revogatórios tenham eficácia *erga omnes*¹⁴⁴. A declaração de ilegalidade ou de inconstitucionalidade que apenas produza efeitos *inter partes* não seria suficiente para retirar a validade ou a vigência de um determinado enunciado, implicando, no máximo, a restrição da sua eficácia.

7.3 A Dimensão Temporal da Vigência e da Eficácia

Para que se possa desenvolver a discussão que foi proposta neste trabalho, é importante analisar a validade, a vigência e a eficácia sob a dimensão temporal do sistema normativo. Vale lembrar: a validade se relaciona com o critério de pertinência entre a norma jurídica e o sistema e com a observância às normas de competência estabelecidas por aquele sistema. O enunciado que foi produzido de acordo com as regras de produção normativa pertencerá ao sistema e, a princípio, será válido até que seja expurgado por outro ato de fala.

A vigência corresponde à força da norma para regulamentar condutas¹⁴⁵. Dois parâmetros devem ser destacados desta força: espaço e tempo. Esses aspectos delimitam não apenas a amplitude territorial, mas também o intervalo de vigência no tempo do enunciado. Observe-se que os intervalos de validade e vigência não se confundem, cada um se responsabilizando por delimitar um aspecto: um, a pertinência, o outro, a força normativa. Para que um enunciado se torne não-válido, é necessária a produção de um novo enunciado que disponha expressamente sobre o seu afastamento, pois a validade não é afetada pela simples existência de um enunciado contraditório. Nesse sentido, Tárek Moysés Moussallem¹⁴⁶ reforça que é o próprio sistema normativo, “*por meio das regras constitucionais, que vai decidir pela permanência de uma das duas normas conflitantes. Enquanto não decidir, ambas permanecem no sistema normativo*”.

A eficácia, por outro lado, não se relaciona com a possibilidade de que a norma jurídica produza efeitos, mas com a efetiva produção dos seus efeitos. Existem normas que se revestem da vigência e podem produzir efeitos, mas, por algum motivo, não os produzem. A dinâmica

¹⁴⁴ Para parte da doutrina, como é o caso da doutrina de Paulo de Barros Carvalho, as decisões que reconhecem a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de um determinado dispositivo, ainda que possuam eficácia *erga omnes*, apenas suspendem a eficácia técnica da norma – desde que tenha sido expedida resolução pelo Senado Federal neste sentido.

¹⁴⁵ Observe-se que Tárek Moysés Moussallem, na mesma linha traçada por Tércio Sampaio Ferraz Junior, estabelece a distinção entre “vigor” e “vigência”, delimitando a vigência como o elemento responsável por determinar “*o tempo e o espaço em que uma norma jurídica (em sentido amplo) terá força para regulamentar condutas*”, ao passo que o vigor representaria a força vinculante da norma. Cf. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em matéria tributária. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 152.

¹⁴⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *op. cit.*, p. 151.

envolvendo a eficácia das normas jurídicas é bem desenvolvida e exposta por Paulo de Barros Carvalho e Tércio Sampaio Ferraz Junior, que analisam a eficácia sob as dimensões jurídica, técnica e social.

A eficácia jurídica não é uma qualidade das normas, mas dos fatos jurídicos, pois, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁷, tem íntima relação com o fenômeno da causalidade jurídica: “[...] *efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente*”. As normas jurídicas, como já discutido reiteradamente neste trabalho, se propõem a regulamentar condutas e, orientadas pela imputação deôntica, não se limitam a descrever o comportamento, mas efetivamente obrigam, permitem ou proíbem determinados comportamentos em relação aos sujeitos que se encontram submetidos à força prescritiva daquele sistema normativo. Desta forma, a causalidade jurídica não se concretiza com o mero vínculo de implicação entre o antecedente e o consequente da norma, mas depende dos modais permitido, proibido e obrigatório, que atribuem cunho prescritivo às normas jurídicas.

Já a eficácia técnica pressupõe que as demais normas jurídicas do sistema permitam a subsunção do fato (eficácia técnica-sintática) e que a materialidade da norma, de possível ocorrência, possa ser vertida em linguagem (eficácia técnica-semântica). Diferentemente da eficácia jurídica, a eficácia técnica não se relaciona com o vínculo de implicação da estrutura hipotético-condicional da norma jurídica, e sim com fatores externos àquela estrutura mínima da norma, como é o caso da inexistência de normas regulamentares ou da existência de outras normas que impeçam a produção dos seus efeitos.

Por fim, a eficácia social se relaciona com a efetiva produção dos efeitos da norma no mundo factual, geralmente dependendo do seu acatamento pela sociedade. Trata-se, portanto, de fator externo ao sistema normativo e, por tal motivo, de menor relevância para a discussão proposta neste trabalho.

7.4 A Revogação e a Anulação

Embora o termo “revogação” enfrente problemas de ambiguidade semelhantes aos enfrentados na definição dos termos “fato gerador” e “tributo”, tal pode ser associado à produção de um enunciado prescritivo que tem como fim promover a perda da eficácia, da vigência e da validade de um outro enunciado. Essa revogação se opera no âmbito do primeiro

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 459-460.

plano do percurso gerador de sentido (literalidade textual), atingindo, de forma mediata, as construções dos planos do conteúdo dos enunciados prescritivos e do sistema das significações normativas: as significações isoladas e as normas jurídicas.

Para a revogação de um enunciado, é necessária a constituição de uma nova linguagem por um sujeito que tenha competência para tanto, mas a configuração do afastamento da sua validade, da sua vigência e/ou da sua eficácia dependerá das particularidades da nova norma jurídica produzida, como o fato de produzir efeitos apenas perante determinados sujeitos ou eventualmente resguardar os seus efeitos para o passado.

A revogação envolve a ideia de modificação da disciplina sobre uma determinada matéria, para que seja afastada a regulamentação anterior. Objetivamente, esse é o ponto de divergência em relação à figura da anulação, que envolve necessariamente, uma discussão sobre a regularidade da produção normativa. Tárek Moysés Moussallem¹⁴⁸ propõe a análise desta distinção com base na teoria dos atos de fala:

Enquanto a anulação visa a determinado ato de fala deôntico, voltando-se para o fato de o falante ter preenchido (ou não) certas condições normativamente estabelecidas para sua regular emissão (enunciação), a revogação se volta, não para as condições de felicidade, mas para o próprio ato de fala deôntico, com vistas a sua transformação deliberada.

Enquanto a revogação é determinada pelo mesmo órgão que produziu o enunciado e tem como objetivo dispor sobre o fim do seu intervalo de vigência, a anulação é determinada por um órgão distinto, cujo pronunciamento dependerá da verificação de uma incompatibilidade em relação à sua norma de competência. A anulação envolve a avaliação de todo o percurso construtivo que envolve a produção de um enunciado, com o objetivo de confirmar se a linguagem que foi introduzida no ordenamento respeitou a sua norma de competência, sendo avaliado, entre outros, o preenchimento dos requisitos da legalidade e da constitucionalidade.

Segundo Alfredo Augusto Becker¹⁴⁹, os atos jurídicos defeituosos podem ser nulos ou anuláveis – distinguindo-se pelo grau de “intolerância” ou “repugnância” do sistema normativo. O autor entende que os atos jurídicos, independentemente de serem ou não-válidos, existem no sistema normativo e podem ser “desconstituídos” mediante o pronunciamento de um órgão do Poder Judiciário (decisão judicial). A “desconstituição” do ato jurídico defeituoso, por sua vez,

¹⁴⁸ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em matéria tributária. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 247.

¹⁴⁹ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 490-491.

dependeria do trânsito em julgado da decisão judicial, que não se limitaria a declarar a nulidade ou a anulabilidade, tendo natureza constitutiva negativa ou desconstitutiva.

Algumas ressalvas devem ser realizadas em relação às lições citadas acima, com a devida adaptação à linha constructivista adotada neste trabalho. Pela perspectiva dos participantes, a existência não antecede a validade, mas se confunde com este critério, pois, como bem ensina Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁰, “*pertencer ao sistema é a condição mesma de sua existência enquanto norma*”.

Outra distinção envolve a natureza da decisão judicial que reconhece no mundo jurídico o vício de um determinado ato normativo, pois tal não se limita a declarar a sua nulidade, mas constitui em linguagem uma prescrição que pode interferir na validade, na vigência e/ou na eficácia da norma jurídica levada ao Poder Judiciário.

Tácio Lacerda Gama¹⁵¹, ao tratar das possíveis incompatibilidades entre uma determinada norma e as normas de competência do sistema, aponta o gênero “nulidades em sentido amplo”, que possui como espécies, além da nulidade e da anulabilidade, os seguintes vícios: ilegalidade, inconstitucionalidade, erros de fato e de direito e a improcedência da pretensão fazendária ou do contribuinte. A nulidade abrange as hipóteses em que há uma incompatibilidade entre o instrumento introdutor e a norma de competência, enquanto a anulabilidade envolve a mensagem prescritiva, especificamente nas hipóteses em que o consequente da norma de competência diverge do antecedente da norma em análise¹⁵².

Em quaisquer daquelas nulidades em sentido amplo, há uma incompatibilidade entre a norma em análise e a respectiva norma de competência. Como já explorado no capítulo VI, as normas de competência não compreendem apenas a produção de novos enunciados pelo Poder Legislativo, mas por todos os órgãos produtores de normas, como os órgãos jurisdicionais e a própria Administração Pública. Neste sentido, leciona Luciano Burti Maldonado¹⁵³:

A retirada do ato jurídico do ordenamento poderá ocorrer pelo próprio agente que detém a competência para introduzi-lo, mediante a produção de um ato que implique a revogação do ato original, ou poderá ser anulado pelo Poder Judiciário. No âmbito da Administração Pública, essa pode tanto revogar ou anular os seus atos. A Administração Pública pode revogar o ato

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2013.

¹⁵¹ GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 355-356.

¹⁵² Cf. GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 356.

¹⁵³ MALDONADO, Luciano Burti. Limites do poder de fiscalização: identificação e controle. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 45. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/limites-do-poder-de-fiscalizacao-identificacao-e-controle/>>. Acesso em 16/12/2021.

administrativo em razão de seu mérito por razões de oportunidade e conveniência, bem como pode anulá-lo em razão de ilegalidade e vícios na formação do ato jurídico. Quanto à anulação do ato jurídico, idêntica é a atribuição do Poder Judiciário, o qual, em razão da separação dos poderes, somente pode dizer sobre a ilegalidade do ato administrativo em razão da violação do agente competente ou do procedimento competente e, por consequência, da ausência de pertinência do ato em exame com o ordenamento jurídico.

A norma jurídica que dispõe sobre a anulação de um determinado enunciado decorre da identificação de uma daquelas espécies de nulidade em sentido amplo. O reconhecimento dessas nulidades, por sua vez, deve ser efetivamente demonstrado pela parte prejudicada para que, caso seja reconhecido o vício, o órgão jurisdicional responsável produza uma nova linguagem afastando o enunciado que havia sido constituído pelo legislador ou pela autoridade fiscal, pois os atos da Administração Pública se beneficiam com a presunção de legalidade¹⁵⁴.

¹⁵⁴ A respeito da presunção de legalidade dos atos da Administração Pública, M. Seabra Fagundes leciona que: *“Os atos da Administração são abonados por uma presunção de legalidade, de modo que, só muito excepcionalmente, poderão ser fulminados de ofício com a declaração de nulidade. Não é que nos pareça admissível dar validade ao ato inquinado de vício capital, só porque emane da Administração Pública. Mas, se, em relação aos atos privados, não protegidos a priori com essa presunção de legalidade, é raríssimo ter lugar o pronunciamento ex officio da invalidez, com maior razão o há de ser em se tratando de ato público, amparado por tal presunção. Somente casos muito excepcionais encaminharão a essa consequência”* (FAGUNDES, M. Seabra. O controle jurisdicional dos atos administrativos pelo poder judiciário. 7ª Ed. (atualizada por Gustavo Binenbojm). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 58).

8 A REPÚBLICA E A TRIPARTIÇÃO DO PODER

Os princípios republicano e federativo se apresentam como sobreprincípios, de importância fundamental para o funcionamento do sistema normativo e geralmente realizados por intermédio de outras normas jurídicas (incluindo princípios de menor abstração). Roque Antônio Carrazza¹⁵⁵ ensina que da forma republicana de governo se extrai a ideia de prevalência da vontade do povo, ou pelo menos da sua maioria, tendo como principal desdobramento a busca pela igualdade.

Alguns dos pilares que representam o princípio republicano são, segundo Geraldo Ataliba¹⁵⁶, a tripartição dos poderes, a autonomia municipal e a periodicidade dos mandatos políticos. A tripartição ou repartição dos poderes institucionais representa um mecanismo essencial para manutenção do Estado Democrático de Direito e para a própria estrutura do sistema normativo, garantindo não apenas que as instituições funcionem com harmonia, mas que o legislador, o administrador público e os órgãos jurisdicionais atuem dentro dos limites das suas competências.

8.1 A Separação dos Poderes no Modelo Jurídico Brasileiro

A doutrina sustenta que a divisão dos poderes consiste em cláusula pétrea¹⁵⁷ que não pode ser modificada pelo legislador constituinte derivado, mas apenas com a edição de uma nova Carta Constitucional. A separação dos poderes foi implementada no modelo jurídico brasileiro ainda no reinado de Dom Pedro I, com a edição da Carta Constitucional de 1824, que assim previa em seus artigos 9º e 10:

¹⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 72-74.

¹⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 38.

¹⁵⁷ “A relevância que o poder constituinte originário deu à separação de “poderes” foi de tal monta que a alçou como cláusula pétrea (artigo 60, parágrafo 4º, III). Em outros termos, a separação de “poderes” não pode ser objeto de proposta de emenda (poder constituinte derivado) tendente a aboli-la. Assim, nos moldes constitucionais, o Estado brasileiro desenvolve sua atuação por meio de diferentes funções, nas quais se distinguem os atos de legislar, executar e de julgar. Trata-se de uma divisão funcional do poder.” (GAMA, Valéria Martinez da. O ativismo judicial sob o enfoque do direito financeiro e tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015, p. 147)

“A emenda que suprima a independência de um dos Poderes ou que lhe estorve a autonomia é imprópria. Essa cláusula pétrea revela como problemática uma proposta de emenda à Constituição que pretenda instaurar o parlamentarismo. Uma tal emenda estaria, ainda, em linha colidente com a decisão direta do poder constituinte originário, tomada no plebiscito ocorrido por força do disposto no art. 2º do ADCT.” (BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 127-128)

Art. 9. A Divisão, e harmonia dos Poderes Politicos é o principio conservador dos Direitos dos Cidadãos, e o mais seguro meio de fazer effectivas as garantias, que a Constituição oferece.

Art. 10. Os Poderes Politicos reconhecidos pela Constituição do Imperio do Brazil são quatro: o Poder Legislativo, o Poder Moderador, o Poder Executivo, e o Poder Judicial.

Aquele quarto poder, o Poder Moderador, foi afastado com a Proclamação da República Brasileira em 1889, e já não figurava na Carta Constitucional de 1891. A teoria da divisão dos poderes adotada no modelo jurídico brasileiro segue a classificação das funções do Estado proposta pelo filósofo francês Montesquieu.

O Estado realiza as suas funções mediante as atividades legislativa, executiva e judiciária, que são destinadas aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, sendo designadas determinadas funções típicas e atípicas¹⁵⁸ a cada poder, cuja atuação individual é limitada pelas funções desempenhadas pelos demais poderes (sistema de freios e contrapesos). Sobre essa sistemática, Misabel de Abreu Machado Derzi¹⁵⁹ afirma que “*a legalidade e o controle constitucional das leis são a cristalização importante do sistema de “pesos e contrapesos”, delimitado e conformador do poder*”, embora reconheça que a prática jurídica poderá revelar eventuais desequilíbrios na repartição dos poderes.

Por exemplo, a atividade administrativa, que é desempenhada pelos órgãos vinculados ao Poder Executivo, tem como objetivo regulamentar e dar cumprimento às matérias que foram disciplinadas pelo legislador, uma vez que, segundo a Constituição Federal, “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Neste sentido, Geraldo Ataliba¹⁶⁰ esclarece que a atividade exercida pela Administração Pública

é vinculada pelo que dispõem as normas gerais e não pode contrariá-las. Por isto é que a atividade dirigida à edição dos atos gerais se denomina atividade legislativa; e a concreta, dirigida à prática dos atos especiais ou ao agir material, se denomina atividade administrativa.

A teoria da divisão do poder conclui por afirmar que a atividade administrativa há de ser precedida pela legislativa e nesta encontra o próprio guia, o próprio fundamento e o próprio limite.

¹⁵⁸ A respeito das funções atípicas decorrentes da separação dos poderes, leciona M. Seabra Fagundes: “*É de notar, porém, que cada um desses órgãos não exerce, de modo exclusivo, a função que nominalmente lhe corresponde, e sim tem nela a sua competência principal ou predominante. Ao Poder Legislativo delega o direito escrito a quase-totalidade das atribuições de natureza legislativa, como, de modo semelhante, delega as de natureza administrativa e jurisdicional aos Poderes Executivo e Judiciário respectivamente*” (FAGUNDES, M. Seabra. O controle jurisdicional dos atos administrativos pelo poder judiciário. 7ª Ed. (atualizada por Gustavo Binbenojm). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 04).

¹⁵⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 87-88.

¹⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 52.

Carlos Ari Sundfeld¹⁶¹ bem sintetiza a dinâmica entre as normas jurídicas produzidas por cada poder:

A cada função corresponde uma espécie de ato (de norma) estatal: a lei (função legislativa), o ato administrativo (função administrativa) e a sentença (função jurisdicional). A lei se submete à Constituição. O ato administrativo e a sentença são inferiores à lei. A sentença pode anular (isto é, desfazer os efeitos, tirar do mundo jurídico) o ato administrativo ilegal.

O legislador constituinte originário¹⁶², que pode ser qualificado como a primeira fonte do direito, criou uma dinâmica específica para esses poderes, com o objetivo de conferir equilíbrio e estabilidade para o sistema normativo¹⁶³. Não há, portanto, uma hierarquia entre as funções desempenhadas por esses poderes, de modo que cada função, seja típica ou atípica, almeja a consecução dos fins ou valores resguardados pelo sistema normativo. Esses valores, como já analisado neste trabalho, não são extraídos dos enunciados prescritivos nem correspondem à intenção do legislador, mas são construídos pelos intérpretes do direito a partir dos enunciados dispostos ao longo do Texto Constitucional. Exemplos desses valores são os ideais de justiça, da dignidade da pessoa humana, da isonomia, entre inúmeros outros princípios construídos dentro do próprio sistema e objeto de estudo pela ciência do direito (metalinguagem).

Como já discutido no capítulo VI, integram o sistema normativo diversas normas de competência, que abrangem as atividades desempenhadas por cada poder. Ao Poder Legislativo, composto por representantes do povo, foi outorgado o poder máximo da criação de leis que, embora seja orientado e limitado pelas normas constitucionais, pode disciplinar matérias de forma inaugural, permitindo a constante atualização do sistema. Já a atuação do Poder Executivo deve obedecer às normas produzidas pelo legislador, não podendo a

¹⁶¹ SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de direito público. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

¹⁶² Ao tratar da norma fundamental, que conferiu ao poder constituinte a competência para produzir normas jurídicas, Norberto Bobbio leciona: “A norma fundamental, assim como a temos aqui pressuposta, estabelece que é preciso obedecer ao poder originário (que é o mesmo poder constituinte). Mas o que é poder originário? É o conjunto das forças políticas que num determinado momento histórico tomaram o domínio e instauraram um novo ordenamento jurídico.” (BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico (tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos). 6ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995, p. 65)

¹⁶³ “A harmonia entre os poderes verifica-se primeiramente pelas normas de cortesia no trato recíproco e no respeito às prerrogativas e faculdades a que mutuamente todos têm direito. De outro lado, cabe assinalar que nem a divisão de funções entre os órgãos do poder nem sua independência são absolutas. Há interferências, que visam ao estabelecimento de um sistema de freios e contrapesos, à busca do equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um em detrimento do outro e especialmente dos governados.” (SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 110)

administrador público regular matérias que não foram disciplinadas por lei ou dispor de forma contrária a essas normas.

A instituição dos tributos integra o rol das matérias que foram conferidas ao legislador, pois apenas o povo, por seus representantes, poderá autorizar o exercício deste tipo de competência¹⁶⁴, tendo como reflexo imediato a flexibilização de determinados direitos, como o de propriedade, já que todas as pessoas que integram aquela sociedade poderão sofrer algum tipo de constrição patrimonial em razão do exercício da tributação. Neste sentido, Carlos Augusto Daniel Neto relaciona a legalidade que orienta a construção das normas tributárias à ideia de autocomposição:

O princípio da Legalidade, como é usualmente denominado pela doutrina brasileira, encontra seu fundamento positivo de validade nos arts. 5º, II e 150, I, ambos da CF/88, apesar de ser mais antigo na cultura jurídica dos povos ocidentais do que a própria noção de Estado de Direito. Este princípio se encontra secularmente ligado à ideia de autocomposição, isto é, à condição da tributação ser autorizada por aqueles que serão tributados, normalmente através de seus representantes que comporão o Parlamento responsável pela promulgação dos textos normativos – daí a utilização de expressões consagradas historicamente como “no taxation without representation”, que bem simbolizam o sentido que este comando normativo ostentava.

O exercício da atividade tributária também deverá ser realizado nos termos e de acordo com os limites impostos pelos legisladores constituintes originário e derivado ao repartir as competências tributárias legislativas de cada ente federativo. Além da representatividade do povo na instituição dos tributos, o mesmo autor¹⁶⁵ identifica uma segunda fundamentação para o princípio da legalidade: “*o papel de instrumento de controle do Poder Público (como instrumento de promoção da segurança jurídica)*”.

Por outro lado, é reservado ao Poder Executivo a regulamentação e o cumprimento dos comandos introduzidos pelas leis, incluindo a atividade desempenhada pelas Fazendas Municipais, Estaduais, Distrital e Federal envolvendo a fiscalização e a arrecadação tributária. O levantamento das informações relacionadas com as materialidades tributárias, a análise das informações prestadas pelos contribuintes, a expedição de atos de lançamento de tributos e a imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias ou deveres instrumentais são realizados exclusivamente pela Administração Pública.

¹⁶⁴ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Derrotabilidade de regras tributárias e segurança jurídica substancial. Orientador: Estevão Horvath. 341 f. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 207-208.

¹⁶⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto. *op. cit.*, p. 208.

Para M. Seabra Fagundes¹⁶⁶, as funções exercidas pelos Poderes Executivo e Judiciário se relacionam com a realização ou execução do direito, motivo pelo qual o autor as identifica como espécies do gênero “funções de execução”.

A sistemática de aprovação das leis por representantes do povo, a limitação dos atos administrativos ao que dispõem as leis e a criação de um controle de legalidade no âmbito da própria Administração Pública representam mecanismos que dão segurança e resguardam os direitos que foram conferidos aos contribuintes pelas normas constitucionais. Não obstante esses mecanismos sejam efetivos, é possível que os enunciados expedidos pelo Poder Executivo e até mesmo pelo Poder Legislativo se revelem ora ou outra incompatíveis com os princípios e demais normas que disciplinam e orientam a produção normativa no âmbito tributário, incluindo a produção das normas primárias sancionatórias.

A função típica do Poder Judiciário é a atividade jurisdicional, que compreende a apreciação e o julgamento das demandas que envolvam a lesão ou ameaça à direito. Esta função compreende a sua atuação como órgão produtor de normas jurídicas, com a responsabilidade de definir a norma aplicável ao caso concreto. É reservado ao Poder Judiciário, entre inúmeras outras atribuições, um procedimento específico para analisar e sanar os descompassos envolvendo os enunciados expedidos pela Administração Pública: o controle de legalidade e de constitucionalidade dos atos administrativos. Os ritos procedimentais que comumente são utilizados pelos contribuintes para levar o questionamento de uma norma primária tributária e/ou uma norma primária sancionatória ao Poder Judiciário são o mandado de segurança, os embargos à execução fiscal e a ação anulatória.

8.2 O Fenômeno da Constitucionalização e o Supremo Tribunal Federal

O modelo jurídico brasileiro, embora tenha sido construído sob influência das correntes positivistas, sofreu alterações substanciais no Século XX, inicialmente com a adoção do ideal político progressista e a formação de um Estado Regulatório. O sistema normativo passou a ser utilizado para efetivar determinadas políticas públicas, como valores que orientariam a construção das normas jurídicas. Sobre essa guinada política e jurídica, Bruno Salama e Mariana Pargendler¹⁶⁷ esclarecem:

¹⁶⁶ FAGUNDES, M. Seabra. O controle jurisdicional dos atos administrativos pelo poder judiciário. 7ª Ed. (atualizada por Gustavo Binenbojm). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 07.

¹⁶⁷ PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. In: Revista de Direito Administrativo, v. 262, 2013, p. 111.

[...] pode-se dizer que a ascensão do *government by policy* propõe ao jurista problemas para os quais o conhecimento jurídico tradicional – interpretar leis e redigi-las, sustentar um argumento para um debate judicial ou desconstruir a coesão de argumentos sobre a interpretação das leis – oferece poucas respostas. A política pública é eminentemente finalística, isto é, está eminentemente voltada à consecução de fins concretos. Sua legitimidade, portanto, prende-se não apenas aos procedimentos seguidos para a sua feitura, mas também à plausibilidade de que os efeitos pretendidos possam ser de fato alcançados.

Além disso, o modelo jurídico brasileiro passou pelo movimento ou fenômeno da constitucionalização do direito, sob influência do Realismo Jurídico estadunidense¹⁶⁸, cujos reflexos podem ser observados na Constituição Federal de 1988, que elencava uma infinidade de princípios responsáveis indicar os fins que seriam perseguidos pelo direito, norteando como todo o sistema normativo seria construído e aplicado.

Embora Riccardo Guastini¹⁶⁹ manifeste o entendimento de que o fenômeno da constitucionalização não possui um significado único e permanente, propõe que um “ordenamento jurídico constitucionalizado” pode ser compreendido como aquele que possui “*una Constitución extremadamente invasora, entrometida (pervasiva, invadente), capaz de condicionar tanto la legislación como la jurisprudencia y el estilo doctrinal, la acción de los actores políticos, así como las relaciones sociales*”. O mesmo autor elenca algumas condições responsáveis por definir o grau de constitucionalização que afeta um sistema normativo: i. possuir uma Constituição rígida, ou seja, composta por um conjunto de enunciados escritos que não podem ser modificados por normas de caráter infraconstitucional; ii. a Constituição ser garantida por um órgão jurisdicional; iii. a força vinculante da Constituição dentro do contexto jurídico de uma determinada nação; iv. a força vinculante da Constituição na atividade intelectual desempenhada pelos intérpretes do direito¹⁷⁰; v. poder aplicar de forma direta as

¹⁶⁸ A Escola do Realismo Jurídico surgiu no início do século XX e tomava o direito como um instrumento para se obter determinados fins sociais, mediante a regulamentação de condutas, como bem resume Aurora Tomazini de Carvalho ao registrar que para a corrente do Realismo desenvolvida nos Estados Unidos da América, o direito seria o “*resultado de forças sociais e instrumento de controle social, não existe, portanto, separado do fato social, contudo a preocupação central se volta para a verificação da conduta de aplicação do ‘direito’, o que só é possível, nos termos dessa corrente, com a análise empírica*” (CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 94). Para a corrente do Realismo estadunidense, o direito seria o resultado de que é produzido e manifestado pelos julgadores e tribunais.

¹⁶⁹ GUASTINI, Riccardo. La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano (traducción de José María Lujambio). In: CARBONELL, Miguel (org.) Neoconstitucionalismo(s). Madri: Trotta, 2003, p. 49.

¹⁷⁰ Riccardo Guastini associa esta quarta condição ao que a doutrina tradicional toma como interpretação extensiva, identificando a força vinculante da Constituição quando a atividade intelectual desenvolvida pelo intérprete do direito supre, a partir do Texto Constitucional, toda e qualquer lacuna legislativa. É importante destacar que o mesmo autor reconhece que a terceira e a quarta condições, ambas relacionadas com a força vinculante da Constituição, se aproximam (GUASTINI, Riccardo. *op. cit.*, p. 55).

normas constitucionais¹⁷¹; vi. a adoção de uma interpretação que ao invés de declarar uma norma inconstitucional, adequa-a à própria Constituição, conservando a sua validade, vigência e eficácia; e vii. a influência da Constituição sobre as relações políticas.

Algumas das condições tratadas por Riccardo Guastini estão presentes no modelo jurídico brasileiro, que possui uma Constituição Federal reconhecidamente rígida, que orienta e condiciona a construção de todo o sistema normativo. A importância dessas normas constitucionais foi reforçada com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Heleno Taveira Torres¹⁷² bem resume as mudanças proporcionadas por esta nova Constituição Federal:

[...] a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, entendemos que esse apego incondicional ao positivismo legalista não mais se faz necessário (e, principalmente, não se mostra mais tão útil à garantia dos direitos fundamentais do contribuinte).

Com efeito, são conhecidos os fracassos do positivismo, que serviu para legitimar as maiores violações aos direitos e garantias individuais conhecidas pela história, como o Nazismo e o Apartheid. Assim – e obviamente em situações menos extremas – serve hoje o positivismo legalista desvirtuado para a perpetuação de afrontas aos direitos fundamentais do cidadão.

Nesse sentido, como o Brasil se encontra em uma situação evolutiva de extrema garantia dos direitos fundamentais, entendemos que o estudo do direito tributário deve voltar-se ao contribuinte como núcleo, de modo que as relações jurídico-tributárias devem ser analisadas não simplesmente à luz da legalidade, mas principalmente à luz da realização de valores como os da justiça (fiscal, social etc.) e liberdade, sem, no entanto, abrir mão da estabilidade do sistema.

Entretanto, as mudanças incorporadas por este modelo jurídico não se restringem à adoção de um caráter instrumental e à extrema garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos. O Poder Judiciário passou a ter mais liberdade e responsabilidade, especialmente por não estar limitado pelo formato de raciocínio dedutivo – característico dos modelos jurídicos positivistas. O método dedutivo se estruturava sobre um raciocínio de natureza mecânica, em que a figura do julgador se limitava a avaliar o enquadramento e realizar a subsunção do fato à norma

¹⁷¹ Sobre a quinta condição envolvendo a possibilidade de se aplicar as normas constitucionais de forma direta, independentemente de outras normas infraconstitucionais, Riccardo Guastini esclarece: “*Conviene observar, por otra parte, que esta quinta condición de constitucionalización está estrechamente vinculada tanto a la tercera como a la cuarta, porque la aplicación directa de la Constitución presupone, por un lado, que la Constitución sea concebida como un conjunto de normas vinculantes para cualquiera; por otro lado, que el texto constitucional sea sometido a interpretación extensiva*” (GUASTINI, Riccardo. La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano (traducción de José María Lujambio). In: CARBONELL, Miguel (org.) Neoconstitucionalismo(s). Madri: Trotta, 2003, p. 56).

¹⁷² TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 175.

jurídica. O silogismo dedutivo dispensa reflexões de natureza consequencialista ou de juízos de valor.

Tratando especificamente do impacto do fenômeno da constitucionalização e das teorias funcionalistas na forma como o sistema normativo se estrutura e funciona, Carlos Daniel Augusto Neto¹⁷³, com amparo na doutrina de Fábio Pallaretti Calcini, esclarece que

a noção de lei dos modernos se encontrava extremamente relacionada a um positivismo formalista ou legalista, que reconhece a legitimidade democrática das decisões judiciais no fato de estarem inteiramente baseadas na vontade geral estabelecida pelo Poder Legislativo – e essa concepção restou enfraquecida na contemporaneidade, com o crescimento do poder atribuído à função jurisdicional, especialmente frente à consolidação do constitucionalismo e do desenvolvimento de teorias funcionalistas do Direito.

Atualmente, o Poder Judiciário assume uma posição de destaque em relação aos Poderes Legislativo e Executivo, pois se apresenta como o poder competente e como a última instância apta a se posicionar sobre a adequada produção dos enunciados prescritivos e sobre a sua compatibilidade com a legislação vigente e com a própria Constituição Federal. Oscar Vilhena Vieira¹⁷⁴ equipara a atual relevância do Poder Judiciário brasileiro àquele quarto poder previsto na Carta Constitucional de 1824:

Foi apenas com a Constituição de 1988 que o Supremo deslocou-se para o centro de nosso arranjo político. Esta posição institucional vem sendo paulatinamente ocupada de forma substantiva, em face a enorme tarefa de guardar tão extensa constituição. A ampliação dos instrumentos ofertados para a jurisdição constitucional tem levado o Supremo não apenas a exercer uma espécie de poder moderador, mas também de responsável por emitir a última palavra sobre inúmeras questões de natureza substantiva, ora validando e legitimando uma decisão dos órgãos representativos, outras vezes substituindo as escolhas majoritárias. Se esta é uma atribuição comum a outros tribunais constitucionais ao redor do mundo, a distinção do Supremo é de escala e de natureza. Escala pela quantidade de temas que, no Brasil, têm natureza constitucional e são reconhecidas pela doutrina como passíveis de judicialização; de natureza, pelo fato de não haver qualquer obstáculo para que o Supremo aprecie atos do poder constituinte reformador.

O mesmo autor¹⁷⁵ ainda esclarece que a posição de supremacia do Supremo Tribunal Federal foi consolidada com a adoção das súmulas vinculantes em 2005, de modo que as

¹⁷³ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Derrotabilidade de regras tributárias e segurança jurídica substancial. Orientador: Estevão Horvath. 341 f. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 209-210.

¹⁷⁴ VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. In: Revista Direito GV, v. 8. São Paulo: GV, 2008, p. 441-463.

¹⁷⁵ “Criado há mais de um século (1891), o Supremo Tribunal Federal sempre teve uma enorme dificuldade em impor suas decisões, tomadas no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, sobre as instâncias judiciais inferiores. A falta de uma doutrina como a do *stare decisis* do common law, que vinculasse os demais membros

decisões proferidas nos julgamentos daquela Corte passaram a vincular de forma efetiva todos os juízes e tribunais (hierarquicamente inferiores).

Não obstante o Supremo Tribunal Federal tenha afirmado e reafirmado em diversas ocasiões a observância e o respeito à repartição dos poderes, sustentando que aquela corte estaria limitada a atuar como legislador negativo¹⁷⁶, pode-se observar nos julgamentos mais recentes envolvendo sanções tributárias o ingresso daquela Corte numa zona cinzenta, assumindo, num primeiro momento, funções inerentes à atuação dos Poderes Legislativo e Executivo.

A análise proposta por este trabalho tem como objetivo explorar o controle difuso dessas normas jurídicas, exercido em ações particulares que tenham como objeto, além de um pedido de afastamento integral da norma primária sancionatória, um pedido subsidiário, sucessivo ou até mesmo alternativo para “reduzir” ou “limitar” o dimensionamento do critério quantitativo daquela norma – considerando que o Código de Processo Civil, por seu artigo 492, impede o juiz de “*proferir decisão de natureza diversa da pedida, bem como condenar a parte em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado*”.

do Poder Judiciário às decisões do Supremo, gerou uma persistente fragilidade de nossa Corte Suprema. Apenas em 2005, com a adoção de da súmula vinculante, completou-se um ciclo de concentração de poderes nas mãos do Supremo, voltado a sanar sua incapacidade de enquadrar juízes e tribunais resistentes às suas decisões.” (VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. In: Revista Direito GV, v. 8. São Paulo: GV, 2008, p. 441-463)

¹⁷⁶ A respeito da tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal, Humberto Ávila esclarece que a ideia de um legislador negativo restringe a atividade desempenhada pelo Poder Judiciário à “*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 geral diversa da instituída pelo Poder Legislativo*” (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 de Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 163). As considerações do autor sobre a revisão das sanções tributárias pelo Poder Judiciário serão discutidas no capítulo IX.

9 O CONTROLE JUDICIAL E A SANÇÃO

A atividade tributária se destina a atender, num primeiro momento, o interesse arrecadatório dos entes federativos, que têm no subsistema tributário a fonte para a sua manutenção e para a consecução das políticas que integram o extenso rol dos interesses públicos. As normas primárias que estabelecem as obrigações tributárias, os deveres instrumentais, aquelas de cunho sancionatório, todo esse emaranhado de normas jurídicas visa, direta ou indiretamente, a obtenção de receitas para a manutenção dos entes federativos.

Ainda que o exercício das competências tributárias seja essencial para a manutenção do Estado, tais competências deverão ser exercidas dentro dos limites e das condições fixadas pelas normas constitucionais e infraconstitucionais – que também se responsabilizam por atender e respeitar uma série de direitos dos contribuintes. As normas incompatíveis com esses limites e condições estarão sujeitas ao controle exercido pelo Poder Judiciário¹⁷⁷.

O presente trabalho se dedica à análise dos questionamentos judiciais envolvendo as normas primárias sancionatórias e da produção das normas de revisão sistêmica nesses casos. Embora a atuação do judiciário nessas ações esteja restrita, a priori, à função desconstitutiva da relação jurídica, a jurisprudência se mostra preponderantemente favorável à possibilidade de o julgador limitar o valor da penalidade, mediante expedição de decisão judicial. Esse tipo de decisão pode implicar na interferência do Poder Judiciário em funções que são alheias ao seu campo de atuação: i. a atividade administrativa de constituição e aplicação da sanção tributária (norma individual e concreta), exercida pelo Poder Executivo; e ii. a atividade legislativa de criação da sanção tributária (normas geral e abstrata), reservada ao Poder Legislativo.

O presente capítulo compreenderá o estudo do controle dos atos administrativos exercido pelo Poder Judiciário, uma etapa fundamental para que se possa entender e demarcar os limites da atuação dos órgãos que integram este poder.

¹⁷⁷ Neste sentido, se manifestou Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva: “*No mais, o controle das penas aplicadas pelas autoridades administrativas (fiscais e julgadoras) pode ser efetuado pelo Poder Judiciário, enquanto guardião da lei e da Constituição e, pois, enquanto protetor do direito constitucional à individualização da pena e das normas infraconstitucionais que dele espraiam.*” (SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. A individualização da pena no direito tributário sancionador – competência para a graduação da penalidade fiscal e princípios e direitos que autorizam tal atividade. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-individualizacao-da-pena-no-direito-tributario-sancionador-competencia-para-a-graduacao-da-penalidade-fiscal-e-principios-e-direitos-que-autorizam-tal-atividade/>>. Acesso em 16/12/2021)

9.1 A Construção da Norma de Revisão Sistêmica

Embora não se possa negar o caráter de fonte normativa dos órgãos vinculados ao Poder Judiciário, é importante lembrar que a construção da norma jurídica e a produção de novos enunciados por esses órgãos atravessam o mesmo processo de construção abordado no capítulo II, exigindo a passagem do intérprete, agora na posição de participante do sistema¹⁷⁸, pelos primeiros planos do percurso gerador de sentido até que seja alcançado o plano das significações normativas sistematicamente organizadas, para que a norma construída seja confrontada com todas as demais normas jurídicas do sistema – especialmente com aquelas de maior abstração e carga valorativa.

Alguns dos princípios e sobreprincípios que se relacionam e até mesmo limitam o exercício da atividade tributária são a justiça, a segurança jurídica, a isonomia, a legalidade, a vedação ao confisco, a razoabilidade, a proporcionalidade, a individualização das penas, entre outros. Vale lembrar que a tarefa do intérprete não consiste em desvendar o sentido e o alcance da norma jurídica, mas a atribuir sentido aos enunciados prescritivos e efetivamente construir a norma jurídica. Neste processo construtivo, o intérprete não é livre para atribuir qualquer tipo de significação aos enunciados prescritivos e encontram na própria linguagem os limites para o exercício desta atividade intelectual e valorativa.

O legislador constituinte originário manifestou nos enunciados constitucionais a sua preferência por determinados fins ou valores – que não significa afirmar que o texto possua um conteúdo valorativo, mas apenas que os enunciados prescritivos se sujeitam àquela mesma atividade intelectual e que as normas produzidas com base nestes enunciados orientam a construção das demais normas jurídicas do sistema. A escolha desses valores, por outro lado, caberá ao próprio intérprete, que partirá dos enunciados constituídos por um órgão competente, transitará pelos planos do percurso gerador de sentido, confrontando a norma jurídica construída com as demais normas e princípios do sistema e confirmando (ou não) a adequação do enunciado em análise com o seu fundamento de validade.

¹⁷⁸ Como já exposto no item 6.4, ao explorar o critério de validade das normas do sistema jurídico, Tácio Lacerda Gama, com fundamento nas lições de Hans Kelsen e Herbert Lionel Adolphus Hart, propõe que o direito poderá ser interpretado de duas formas ou por duas perspectivas: a do observador e do participante. A autor bem esclarece a distinção entre esses sujeitos: “*Os participantes seriam órgãos do sistema de direito positivo que interpretam e aplicam normas, produzindo, assim, mais normas. Esses sujeitos positivam suas interpretações. Já os observadores, diversamente, expõem aquilo que entendem da leitura dos textos legais. Fixam conceitos, classificações e sugerem como deve ser entendida uma norma. Ao fazer isso, produzem doutrina, ciência jurídica, não direito positivo*” (GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 156).

O processo construtivo e o caminho discutidos acima são exatamente os mesmos para os sujeitos que integram (participantes) e que não integram (observadores) o sistema normativo. Dentro deste ecossistema, os órgãos jurisdicionais possuem uma tarefa característica e única, responsabilizando-se por constituir a última linguagem sobre um dado litígio – dentro, é claro, das limitações impostas pelas regras procedimentais que estruturam o processo judicial. Seguindo o “curso natural” do procedimento jurisdicional em matéria tributária, é expedido um novo enunciado prescritivo no ordenamento com o objetivo de encerrar a demanda, apresentando uma “solução” para o caso.

9.2 A Posição Adotada pelo Supremo Tribunal Federal

Dentre as questões levantadas pelos contribuintes no âmbito jurisdicional, se destacam os questionamentos envolvendo as normas primárias sancionatórias, mais especificamente o descompasso entre a materialidade da norma e o seu critério quantitativo e, como consequência, a violação da sua norma de competência. Objetivamente, analisar-se-á se, mesmo diante de uma norma primária sancionatória nitidamente incompatível com os princípios do sistema, podem os órgãos jurisdicionais modificar e reduzir ou limitar o critério quantitativo da norma ou se este tipo de intervenção caracterizaria uma atuação inadequada do Poder Judiciário (fora dos limites da sua competência) e uma eventual afronta à tripartição dos poderes.

Atualmente, embora o Supremo Tribunal Federal tenha se posicionado no sentido de que está limitado a atuar como legislador negativo, reconhecendo os limites da sua atuação de acordo com a repartição dos poderes, a mesma Corte firmou o entendimento de que as sanções tributárias pecuniárias superiores ao montante de 100% do valor do tributo afrontam o princípio da proporcionalidade e configuram uma medida confiscatória, permitindo a intervenção do Poder Judiciário para afastar as penalidades pecuniárias que superem esse patamar:

DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/1996. 2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo

devido. Precedentes. 3. **A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.** 4. Agravo interno a que se nega provimento.¹⁷⁹

Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Direito Tributário. 3. **Multa de ofício. Descumprimento de obrigação tributária. 4. Vedação de tributação confiscatória. 5. Redução da multa imposta pelo Tribunal de origem. Possibilidade. Precedentes.** 6. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 7. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁸⁰

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE. DESCUMPRIMENTO DO ÔNUS PROBATÓRIO. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. OFENSA REFLEXA. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 279/STF. MULTA PUNITIVA. PATAMAR DE 100% DO TRIBUTO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO CONFISCO. PRECEDENTES. 1. A resolução da controvérsia demandaria o reexame dos fatos e do material probatório constantes nos autos, o que é vedado em recurso extraordinário. Incidência da Súmula 279/STF. Precedentes. 2. O Tribunal de origem solucionou a controvérsia com fundamento na legislação infraconstitucional e no conjunto fático e probatório, o que é inviável em sede de recurso extraordinário. Precedentes. 3. **Quanto ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.** 4. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 5. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.¹⁸¹

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO. PERCENTUAL INFERIOR AO VALOR DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. 1. **É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco. Precedentes.** 2. Agravo regimental a que se nega provimento.¹⁸²

TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. **Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno,**

¹⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. ARE 905685 AgR-segundo, Ministro Relator Roberto Barroso, julgado em 26/10/2018, publicado em 08/11/2018.

¹⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE 1098509 AgR, Ministro Relator Gilmar Mendes, julgado em 07/08/2018, publicado em 17/08/2018.

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. ARE 1058987 AgR, Ministro Relator Roberto Barroso, julgado em 01/12/2017, publicado em 15/12/2017.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. ARE 776273 AgR, Ministro Relator Edson Fachin, julgado em 15/09/2015, publicado em 30/09/2015.

relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.¹⁸³

A eleição de um percentual específico para a quantificação das multas tributárias certamente representa um avanço na jurisprudência brasileira, de modo que pôde ser apresentado aos contribuintes um limite concreto para a atuação dos Poderes Legislativo e Executivo em relação à produção das normas sancionatórias. Caio Neno Silva Cavalcante¹⁸⁴, ao abordar o caráter confiscatório das multas tributárias, reconhece a importância da posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, associando-a ao resultado ou produto de décadas de evolução jurisprudencial:

Por todo o exposto, constata-se que, ao longo de décadas de construção jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal foi capaz de delimitar, com crescente rigor metodológico e com justificativas objetivas – em que pese a dificuldade de se avaliar a existência ou não de efeito confiscatório, bem como sua dependência quanto à aferição da carga tributária global do contribuinte – um limite significativamente objetivo para o que vem a ser uma multa confiscatória. Trata-se, pois, de um caso de sucesso da jurisprudência brasileira.

Ainda que o Supremo Tribunal Federal reconheça que não poderá atuar como legislador negativo, sob pena de afrontar a tripartição dos poderes, pode ser extraída de algumas das suas decisões uma permissão para que os órgãos do Poder Judiciário limitem as penalidades que afrontem princípios como a proporcionalidade e a vedação ao confisco.

Uma exceção foi fixada pelo Supremo Tribunal Federal, que já manifestou o entendimento de que “*não é confiscatória a multa moratória no patamar de 20%*” (Recurso Extraordinário n. 582461). A distinção entre as multas de mora e punitiva realizada por esta Corte parte da classificação criticada no item 4.5. Neste sentido, segue um trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 938.538/ES¹⁸⁵:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 120%

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. RE 833106 AgR, Ministro Relator Marco Aurélio, julgado em 25/11/2014, publicado em 12/12/2014.

¹⁸⁴ CAVALCANTE, Caio Neno Silva. Direito de propriedade e o problema da aplicabilidade do princípio do não confisco: o caso das multas tributárias confiscatórias. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 46. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/direito-de-propriedade-e-o-problema-da-aplicabilidade-do-principio-do-nao-confisco-o-caso-das-multas-tributarias-confiscatorias/>>. Acesso em 16/12/2021.

¹⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. AgR ARE 938.538/ES, Processo n. 0000036-16.2012.8.08.0069, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 30/09/2016, publicado em 21/10/2016.

REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE. 1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. 2. A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Entendimento que não se aplica às multas moratórias, **que devem ficar circunscritas ao valor de 20%**. Precedentes. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973.

O mesmo entendimento favorável à intervenção do Poder Judiciário para redimensionar uma determinada penalidade já havia sido manifestado no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 776.273/DF¹⁸⁶, de relatoria do Ministro Edson Fachin:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA CONFISCATÓRIA. REDUÇÃO. PERCENTUAL INFERIOR AO VALOR DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE. 1. **É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco.** Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

A partir do entendimento manifestado acima, seria permitido aos órgãos jurisdicionais limitar quantitativamente as penalidades de cunho tributário, segundo critérios fixados por aquela Corte¹⁸⁷. Para que se possa avançar neste tema, é fundamental explorar os fundamentos para o controle judicial dos atos administrativos.

¹⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. AgR ARE 776.273/DF, Processo n. 0001221-39.2006.8.07.0001, Relator Ministro Edson Fachin, julgado em 15/09/2015, publicado em 30/09/2015.

¹⁸⁷ Atualmente, as Cortes Estaduais seguem o entendimento fixado pelas últimas decisões do Supremo Tribunal Federal, como é o caso do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

“APELAÇÃO CÍVEL – OBRIGAÇÃO DE FAZER – Creditamento indevido de ICMS – Pretensão de anulação de auto de infração e Imposição de multa – Empresa inidônea – Elementos colhidos pelo fisco que comprovam a inexistência de estabelecimento da empresa declarada inidônea – Falta de provas das transações comerciais – Juros limitados à taxa Selic – **Multa limitada ao valor do tributo** – **Precedentes** – Honorários advocatícios – Sucumbência recíproca – Sentença parcialmente reformada – Recurso da autora provido e recurso oficial e voluntário improvidos.” (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 2ª Câmara de Direito Público. Apelação Cível 1055403-11.2019.8.26.0053, Desembargadora Relatora Maria Fernanda de Toledo Rodvalho, julgado em 31/05/2021, publicado em 31/05/2021)

“TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA – CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS – AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ACOMPANHADAS DE NOTAS FISCAIS EMITIDAS POR EMPRESA DECLARADA INIDÔNEA POSTERIORMENTE ÀS OPERAÇÕES – Sentença de procedência – Necessidade de comprovação da boa-fé – Entendimento consolidado do C. STJ – Ausência de comprovação de que as mercadorias adquiridas provieram, efetivamente, da empresa-vendedora, declarada inidônea, em virtude de fraude fiscal – Maioria dos pagamentos realizados a empresa terceira – Inexistência de prova da implementação do relacionamento comercial, bem como, do efetivo transporte das

9.3 O Controle Judicial dos Atos Administrativos

O procedimento que geralmente é utilizado para avaliar a regularidade do enunciado produzido pela Administração é o controle de legalidade e de constitucionalidade realizado pelo Poder Judiciário, que geralmente é exercido de forma incidental e difusa por qualquer juiz ou tribunal. A doutrina costuma caracterizar este tipo de procedimento como o expediente responsável pela verificação da compatibilidade vertical entre os enunciados infraconstitucionais e constitucionais ou entre os enunciados infralegais e legais.

O controle judicial a ser analisado neste trabalho é aquele decorrente de uma ação proposta pelo contribuinte, de natureza declaratória ou anulatória, cuja decisão final produza efeitos, a princípio, apenas entre as partes daquele processo judicial.

Em matéria tributária, duas normas podem ser questionadas pelo contribuinte: as normas gerais e abstratas, que delimitam as condutas obrigatórias, proibidas ou permitidas, se responsabilizando por orientar o comportamento dos contribuintes, e as normas individuais e concretas, que tem em seu conseqüente um fato jurídico, relacionado com uma conduta específica praticada pelo particular, que poderá ou não ter natureza sancionatória. As normas gerais e abstratas são construídas a partir de enunciados produzidos pelo legislador ou por uma autoridade administrativa, prevendo de forma hipotética os critérios a serem preenchidos por eventuais condutas realizadas no mundo factual, enquanto as normas individuais e concretas são aquelas constituídas por um enunciado expedido por autoridade administrativa, após ter verificado que um evento ocorrido no mundo fenomênico preenche o antecedente da norma geral e abstrata. Dentro do subsistema tributário, é esta última autoridade administrativa, fiscal ou fazendária que possui competência para lançar o tributo e penalizar o contribuinte infrator.

O mecanismo previsto no modelo jurídico brasileiro para questionar os descompassos citados acima é o controle judicial do ato administrativo. Georges Abboud, ao discorrer sobre o controle de constitucionalidade, é categórico ao afirmar que *“somente é lícito ao intérprete se afastar do texto normativo infraconstitucional mediante controle de constitucionalidade, tendo por escopo conformar sua interpretação com o texto constitucional”*¹⁸⁸.

mercadorias – Não comprovação da boa-fé – Inocorrência de decadência – Inteligência do art. 150, § 4º, parte final, do CTN – **Multa reduzida a 100% do valor do tributo, conforme entendimento do A. STF** – Inconstitucionalidade dos juros com base na Lei Estadual nº 13.918/2009, porquanto superiores à SELIC – Sentença reformada. – Apelo fazendário e reexame necessário, considerado interposto, parcialmente providos.” (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, 13ª Câmara de Direito Público, Apelação Cível 1000273-10.2019.8.26.0482; Desembargador Relator Spoladore Dominguez, julgado em 12/05/2021, publicado em 13/05/2021) (realces não constam nos originais)

¹⁸⁸ ABOUD, Georges. Processo constitucional brasileiro. 2ª Ed. (edição digital). São Paulo: Mastersaf, 2018.

A mesma lição pode ser replicada para o controle de legalidade dos atos administrativos, uma vez que, não existindo uma disposição em sentido contrário, um enunciado qualquer inserido no ordenamento jurídico poderá ser submetido ao processo de construção de sentido para criar uma norma que se reveste de validade, vigência e eficácia. Apenas mediante a produção de uma nova linguagem que disponha sobre uma daquelas nulidades em sentido amplo¹⁸⁹, de acordo com os ritos procedimentais aplicáveis ao processo judicial, é que se poderá tomar um determinado enunciado como não-válido.

Há, naturalmente, limitações inerentes ao procedimento jurisdicional, decorrentes do próprio texto constitucional, como é o caso dos princípios do contraditório, da ampla defesa, do duplo grau de jurisdição, entre outros. Além disso, o próprio órgão jurisdicional tem o seu campo de atuação limitado não apenas pela repartição dos poderes como pelas normas que disciplinam o rito dos processos judiciais, como bem expõe M. Seabra Fagundes¹⁹⁰:

O Poder Judiciário, chamado a atuar no processo de realização do direito, para promover anormalidade nele surgida, circunscreve o âmbito da sua atuação ao caso sobre o qual tenha sido provocado. Extinguindo-se a situação anormal com o seu pronunciamento, cessa, por isso mesmo, a razão de ser da sua interferência.

Os descompassos a serem abordados neste trabalho se relacionam exclusivamente entre uma norma primária sancionatória e a sua norma de competência, envolvendo a norma produzida pelo Poder Judiciário nas hipóteses em que o julgador identifica uma inconstitucionalidade e produz uma norma de revisão sistêmica. Tratando especificamente das sanções no âmbito tributário, poderá o contribuinte, na hipótese de atuação pelo suposto descumprimento da obrigação tributária ou do dever instrumental, instaurar um procedimento junto ao Poder Judiciário para obter um pronunciamento definitivo do Estado sobre a penalidade que lhe foi imposta.

A atuação do administrador público é, em regra, vinculada e limitada pelo que foi previamente disciplinado pelo legislador. Além disso, a atuação legislativa no âmbito da Administração Pública também deve observância à lei, não podendo regular matéria que não foi disciplinada pelo legislador nem dispor de forma contrária à lei. A autoridade fiscal, por integrar o Poder Executivo, deverá se limitar a cumprir o que foi disciplinado pelo Parlamento, seja em relação à produção de normas de natureza regulamentar ou das normas primárias

¹⁸⁹ Cf. item 6.6 deste trabalho.

¹⁹⁰ FAGUNDES, M. Seabra. O controle jurisdicional dos atos administrativos pelo poder judiciário. 7ª Ed. (atualizada por Gustavo Binenbojm). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 193-194.

tributárias e sancionatórias – que integram àquelas atividades designadas por M. Seabra Fagundes como “funções de execução”.

Da mesma forma, as normas editadas pelo próprio legislador devem observância às normas e aos princípios construídos a partir dos enunciados constitucionais, como bem apontado por Maria Ângela Lopes Paulino Padilha¹⁹¹:

Destarte, as normas constitucionais legitimam toda a ordem jurídica, as leis, os decretos, as portarias, as instruções normativas, os atos administrativos, os atos jurisdicionais, os atos particulares, enfim, todo ato normativo deve estar harmonizado e ajustado à lei das leis, seja na sua criação, seja na sua interpretação ou aplicação.

Caso exista uma incompatibilidade entre um determinado enunciado prescritivo e a sua norma de competência, poderá o sujeito prejudicado buscar o auxílio do Poder Judiciário. Em matéria tributária, esses descompassos envolvem o Estado e se submetem ao procedimento de controle judicial de legalidade ou de constitucionalidade dos atos administrativos.

M. Seabra Fagundes¹⁹² ensina que o controle judicial tem como finalidade precípua “*a proteção do indivíduo em face da Administração Pública*”. Esta proteção deve ser buscada pelo próprio sujeito que foi ou entende ter sido prejudicado, almejando o afastamento do ato administrativo considerado ilegal ou inconstitucional. O mesmo autor reforça que “*o controle jurisdicional se torna oportuno quando os efeitos do ato administrativo incidem sobre o administrado (excepcionalmente, quando esteja na iminência de incidir) e tem como resultado obstá-los, uma vez reconhecida a ilegalidade*”¹⁹³.

¹⁹¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. As sanções no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2015, p. 98.

¹⁹² FAGUNDES, M. Seabra. O controle jurisdicional dos atos administrativos pelo poder judiciário. 7ª Ed. (atualizada por Gustavo Binenbojm). Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 135.

¹⁹³ FAGUNDES, M. Seabra. *op. cit.*, p. 193.

10 OS LIMITES PARA A ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO

As atividades tributária e sancionatória são mecanismos importantes para a manutenção e para a subsistência do sistema normativo, devendo ser autorizadas pela própria sociedade, mediante a manifestação dos seus representantes. O Estado, na qualidade de detentor da competência para sancionar, deve limitar a sua atuação aos estritos termos do que foi legislado, circunscrevendo a sua atividade às matérias que foram previamente disciplinadas pelo Parlamento. Como leciona Cesare Beccaria¹⁹⁴, “*só as leis podem fixar as penas de cada delito*”, de modo que “*o direito de fazer leis penais não pode residir senão na pessoa do legislador, que representa toda a sociedade unida por um contrato social*”.

Em matéria tributária, a constituição de sanções tributárias se encontra no rol de atribuições outorgadas ao administrador público, em conjunto com as funções de fiscalizar, lançar e arrecadar os tributos. Trata-se de autorização legal que não abrange, pelo menos não em relação à produção da norma primária sancionatória, a participação do Estado-Juiz.

Ao analisar a abrangência do *ius puniendi*, Cesare Beccari¹⁹⁵ propôs uma análise objetiva da atuação do Poder Judiciário, reservando ao julgador a tarefa de “*fazer um silogismo perfeito. A maior deve ser a lei geral; a menor, a ação conforme ou não a lei; a consequência, a liberdade ou a pena. Se o juiz for constrangido a fazer um raciocínio a mais, ou se o fizer por conta própria, tudo se torna incerto e obscuro*”¹⁹⁶. Sob a perspectiva da Escola Constructivista, as lições de Cesare Beccaria podem ser equiparadas aos limites decorrentes da linguagem e do contexto em que o intérprete está inserido.

Embora o intérprete construa um sentido a partir do texto, este sujeito não está autorizado a construir qualquer significação, sendo limitado, como já explorado neste trabalho, pela linguagem – incluindo as regras que estruturam a gramática de uma determinada língua. O

¹⁹⁴ BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas (tradução de Paulo M. Oliveira). 2ª Ed. São Paulo: Edipro, 2015, p. 24.

¹⁹⁵ BECCARIA, Cesare. *op. cit.*, p. 26.

¹⁹⁶ Ainda que a manifestação de Cesare Beccaria aponte especificamente para a atuação do julgador, esclarecendo que o exercício da função jurisdicional seria limitado ao que foi previamente disciplinado pelo legislador, é conveniente registrar que a premissa adotada pelo autor é incompatível com os fundamentos da Escola Constructivista. Especificamente sobre a relação entre o silogismo e o positivismo, Georges Abboud discorre: “*O positivismo legalista nos legou um método decisório que, ainda na contemporaneidade, contamina a prática jurídica: o silogismo. No modelo de decisão silogístico considera-se que a lei (texto normativo) contém em si a norma aplicável ao caso. Ou seja, a norma nasce ante casum e é equiparada ao texto normativo. [...] Aliás, o silogismo é o instrumento de aplicação do direito que, por excelência, torna os juristas reféns do positivismo. Tanto assim é que Luis-Quintin Villacorte Mancebo, ao analisar a teoria estruturante do direito, afirma que ela constitui um modelo de teoria e práxis de caráter libertador para os prisioneiros da ideologia da subsunção (os positivistas). A condição de possibilidade do método silogístico é a equiparação entre texto normativo e norma jurídica.*” (ABBOUD, Georges. Processo constitucional brasileiro. 2ª Ed. (edição digital). São Paulo: Mastersaf, 2018)

contexto, no caso, corresponde ao próprio sistema normativo, que impõe a observância das normas de competência, procedimentais e aos princípios que regem a construção do sistema, com destaque especial na discussão que é abordada neste trabalho à tripartição dos poderes.

No caso, o intérprete do direito constrói as normas e o próprio direito a partir da sua bagagem cultural e é limitado pelo contexto jurídico (todo o sistema normativo) e pela linguagem. Essa limitação é a mesma para todo e qualquer intérprete, incluindo os julgadores que integram o Poder Judiciário. Este capítulo se dedicará à análise dos limites que cercam a atuação dos órgãos jurisdicionais, relacionando essa atuação com os questionamentos envolvendo multas tributárias que habitualmente são levados pelos contribuintes ao Poder Judiciário.

10.1 Considerações Iniciais sobre a Competência Jurisdicional

Nas ações e demais procedimentos judiciais que têm como objeto o cancelamento ou a redução de uma multa tributária, como uma sanção administrativa originada a partir do descumprimento de obrigações tributárias ou de deveres instrumentais, caberá ao Poder Judiciário confrontar o enunciado prescritivo que está sendo questionado, introduzido pela autoridade fiscal, com as demais normas que integram o sistema normativo e, desta forma, verificar se aquela linguagem está ou não alinhada com os princípios do subsistema tributário, ou melhor, se foi produzida de acordo com as suas normas de competência.

O questionamento judicial das normas primárias sancionatórias muitas vezes é fundamentado com a alegação de violação aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição do confisco. Partindo das premissas fixadas nos itens 5.4 e 5.5, o trabalho intelectual do julgador envolvendo a verificação da adequada produção da norma primária sancionatória é diretamente beneficiado pelos critérios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, construídos pela ciência do direito para simplificar a identificação de uma medida desproporcional e, portanto, confiscatória. Inclusive, o próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu em mais de uma ocasião a importância da proporcionalidade na construção das sanções tributárias¹⁹⁷.

¹⁹⁷ Este posicionamento foi manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 769.089/MG: “DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. MULTA DE 50% DO VALOR DO IMPOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIÇÃO DE FATOS E DE PROVAS. SÚMULA STF 279. A aplicação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988) às sanções pecuniárias envolve um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade. Pressupõe, portanto, a clara delimitação de cada um desses elementos. Diante da controvérsia acerca do ilícito praticado, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do

A problemática objeto deste trabalho não envolve os possíveis caminhos nem mesmo a dificuldade enfrentada pelo intérprete para aferir a desproporcionalidade de uma multa tributária, mas os limites que cercam a atuação dos órgãos jurisdicionais nas lides em que é constatada pelo juiz ou pelo tribunal a violação ao princípio da proporcionalidade.

As atividades de fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias e de deveres instrumentais, de lançamento do tributo e de constituição da penalidade em face do contribuinte infrator pertencem à autoridade administrativa, fiscal ou fazendária, encontrando-se no campo das atribuições típicas da Administração Pública. É o Poder Executivo que, por suas secretarias especializadas, expedirá o ato administrativo, construindo a norma individual e concreta, de natureza tributária e/ou sancionatória.

Ocorrendo o descumprimento de uma obrigação tributária, caberá à autoridade fiscal expedir o auto de infração e imposição de multa em face do contribuinte, não sendo outorgado àquela autoridade qualquer juízo de discricionariedade. O exercício da função administrativa é subordinado à: i. prévia disciplina da matéria pelo legislador; ii. existência de uma norma geral e abstrata que preveja em seu antecedente o descumprimento da obrigação tributária ou de um dever instrumental e que prescreva em seu conseqüente uma relação jurídica de natureza sancionatória. O descumprimento de normas tributárias é comumente punido com uma sanção pecuniária, penalizando o contribuinte com a entrega de valores ao Estado.

Diante de uma ação proposta pelo contribuinte que questione a sanção imposta pela autoridade fiscal, em que é alegada a suposta violação à proporcionalidade, à razoabilidade ou à vedação do confisco, restam ao Poder Judiciário, a princípio, dois caminhos: i. declarar a constitucionalidade da norma primária sancionatória, por entender que não há incompatibilidade com o sistema normativo; ou ii. declarar a inconstitucionalidade da norma primária sancionatória, por entender que a penalidade é desproporcional, irrazoável e/ou confiscatória. O Supremo Tribunal Federal já reconheceu a limitação da sua atuação à essas alternativas, manifestando o entendimento de que não poderia alterar o critério quantitativo dos tributos ou das multas tributárias, sob pena de atuar como legislador positivo. Neste sentido, segue um trecho do voto proferido pelo Ministro Relator Luís Roberto Barroso no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 905.685/GO:

princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido, encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula STF 279: 'Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário'. Agravo regimental conhecido e não provido." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. AI 769089 AgR, Relatora Ministra Rosa Weber, julgado em 05/02/2013, publicado em 14/03/2013)

11. Quanto ao pedido de redução do valor da multa, a pretensão também não merece acolhida. Na hipótese dos autos, ajustar o gravame tributário a um patamar razoável implicaria, necessariamente, rever todo o critério quantitativo da penalidade pecuniária.

12. A alteração da alíquota e da base de cálculo é função atribuída ao legislador, que deve editar lei específica, adequando alíquota e base de cálculo às balizas constitucionais. Importante ressaltar, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Vejam-se os seguintes julgados:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. AMPLIAÇÃO DE ISENÇÕES POR EQUIPARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. PRECEDENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.8.2010. Esta Suprema Corte entende ser vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo estabelecendo isenções tributárias não previstas em lei. Tal interpretação se amolda ao presente caso, em que se almeja ampliar isenções de determinadas verbas para efeito de incidência do imposto de renda, a despeito de inexistir lei outorgando essa benesse. Agravo regimental conhecido e não provido.” (ARE 691.852-AgR, Min.^a Rosa Weber)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LEGISLAÇÃO QUE ESTABELECE LIMITES À DEDUÇÃO DE GASTOS COM EDUCAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. PRECEDENTES. 1. A jurisprudência do STF é no sentido de que não pode o Poder Judiciário estabelecer isenções tributárias, redução de impostos ou deduções não previstas em lei, ante a impossibilidade de atuar como legislador positivo. 2. Assim, não é possível ampliar os limites estabelecidos em lei para a dedução, da base de cálculo do IRPF, de gastos com educação (AI 724.817-AgR, rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 09-03-2012; e RE 603.060-AgR, rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe de 03-03-2011). 3. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 606.179-AgR, Rel. Min. Teori Zavascki)

Caso o julgador opte por corrigir a atuação da autoridade fiscal, expedindo um novo enunciado para redimensionar a quantificação da penalidade, incorreria na violação, em tese, à tripartição dos poderes, que se apresenta como o principal desdobramento do princípio republicano. Nesses casos, havendo a efetiva violação de princípios como a proporcionalidade, a razoabilidade e a vedação ao confisco, cumpre aos órgãos jurisdicionais apenas e tão somente afastar a aplicação do dispositivo incompatível, uma vez que não cabe ao Poder Judiciário se revestir das funções reservadas ao legislador nem mesmo exercer àquelas atividades que se encontram sob a competência da Administração Pública.

A doutrina, no entanto, se divide sobre o tema: i. uma parte sustentando que a repartição dos poderes deve ser observada de forma rígida, não admitindo exceções; ii. outra parte identificando no rol de competência dos órgãos jurisdicionais a função de corrigir as

penalidades impostas pela Administração Pública; e iii. uma corrente alternativa se posicionando de forma comedida, reconhecendo que a separação dos poderes impõe uma limitação à atuação do julgador, mas defendendo que, em situações específicas, os órgãos jurisdicionais não estariam limitados a declarar a inconstitucionalidade da norma primária sancionatória.

Ainda que os autores citados para representar cada uma daquelas três perspectivas partam de correntes hermenêuticas distintas das que foram adotadas neste trabalho, os próximos itens se dedicarão à exposição dos argumentos que foram levantados por cada autor com o fim exclusivo de avaliar a sua adequação às premissas que foram fixadas neste trabalho. A análise e a comparação dessas correntes doutrinárias são fundamentais para se estruturar a discussão proposta e para justificar, com maior consistência, a hipótese defendida neste trabalho.

10.2 As Divergências na Doutrina sobre a Atuação do Julgador

10.2.1 A Primeira Corrente – Da Rigidez da Tripartição dos Poderes

A primeira corrente doutrinária a ser abordada defende que a repartição dos poderes deve ser observada de forma rígida, afastando da competência do Poder Judiciário a possibilidade de redimensionar as multas tributárias, seja para reduzir ou para limitar o valor daquela penalidade à um percentual específico. Esta primeira corrente costuma aplicar o mesmo entendimento às normas primárias tributárias, de modo que o julgador também estaria impedido de redimensionar a carga fiscal, limitando-se a afastar o ato administrativo de lançamento tributário na hipótese de eventual afronta a princípios tributários específicos.

Misabel Abreu Machado Derzi e Frederico Menezes Breyner¹⁹⁸ discutem os limites da atuação jurisdicional especificamente na análise das normas primárias sancionatórias, acompanhando o mesmo entendimento manifestado acima e destacando que não cabe ao Poder Judiciário revisar incorreções ou suprir omissões cometidas pelo legislador:

Não nos opomos a que o Poder Judiciário, diante das peculiaridades do caso concreto, que podem ser reproduzidas em um grupo de casos, responda a uma questão geral por eles revelada de qual é o limite do confisco, inclusive em termos numéricos.

Essa conclusão, contudo, deve ser compreendida dentro do papel do Poder Judiciário enquanto órgão seletor de sentido normativo. Previsto como intérprete definitivo do texto constitucional e legal, o Poder Judiciário está no

¹⁹⁸ BREYNER, Frederico Menezes; DERZI, Misabel Abreu Machado. Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/multas-tributarias-e-a-vedacao-de-confisco-nos-recentes-julgamentos-do-stf/>>. Acesso em 16/12/2021.

centro do sistema jurídico, responsável por estabilizar as expectativas normativas ao extrair de um texto seu significado, sinalizando que irá resolver casos futuros utilizando-se da mesma interpretação. [...]

Reservamos ao Poder Judiciário a nobre função de servir de barreira de contenção contra atos inconstitucionais do Poder Legislativo e Executivo. E é no desempenho dessa tarefa, e não na substituição de funções próprias de outros poderes, que o Judiciário contribuirá para aperfeiçoar as leis, expedindo decisões que servem de filtro das expectativas normativas extraídas da Constituição, emitindo mensagens a serem seguidas pelos demais partícipes do sistema jurídico. Razão pela qual defendemos a idéia de que, desrespeitados os parâmetros afinal estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, as leis deles violadoras deveriam ser declaradas inconstitucionais e não “adaptadas”.

O Supremo Tribunal Federal não pode se furtar ao seu papel de declarar a inconstitucionalidade de muitas confiscatórias, pois ele não é uma instância legislativa superior de correção das mazelas do legislador.

No trecho destacado acima, Misabel Abreu Machado Derzi e Frederico Menezes Breyner incorporam a premissa de que o Poder Judiciário assume atualmente uma posição de supremacia no modelo jurídico brasileiro, se responsabilizando por verificar se as normas questionadas judicialmente foram produzidas em consonância com a sua norma de competência e até mesmo por estabelecer critérios e demarcar de forma objetiva e concreta quais seriam os limites de princípios como a proibição do confisco. Não detém, por outro lado, a competência para revisar a multa tributária, pois sua atuação, no caso concreto, é reduzida à confirmação ou ao afastamento da norma sancionatória que foi questionada.

Regis Fernandes de Oliveira¹⁹⁹, por sua vez, analisa a mesma discussão sob a óptica das normas que integram o subsistema do direito administrativo, manifestando o entendimento de que é defeso ao Poder Judiciário reduzir uma sanção administrativa.

A posição adotada por Regis Fernandes de Oliveira excepciona as situações em que a autoridade fiscal teria deixado de observar um enunciado editado pelo legislador, como é o caso, por exemplo, da sua omissão em aplicar uma circunstância atenuante – desde que devidamente prevista em lei. Para o autor, nessas situações excepcionais não há uma substituição da discricionariedade da autoridade administrativa pela discricionariedade do órgão jurisdicional, mas apenas e tão somente uma correção do abuso de poder discricionário:

Se a sanção imposta pela Administração Pública extrapola os limites legais, ao Judiciário apenas é dado eliminar a lesão ao direito individual do particular. Não lhe é dado reduzir o gravame. Se a Administração Pública desobedece ao princípio da proporcionalidade, causa lesão ao particular e esta deve ser retirada do mundo. [...]

¹⁹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 97-98.

Descumprida a aplicação proporcional das sanções, legítimo é ao Judiciário anular não apenas o excesso, mas a própria imposição, por incompatível com o sistema brasileiro. À Administração Pública restará a possibilidade de, se ainda não ocorrida a decadência ou prescrição, impor nova sanção, já então adequada à disposição legal. [...]

É preciso enfatizar, entretanto, que o Superior Tribunal de Justiça entende possível a redução do valor da multa administrativa quando fixada, por exemplo, sem a observância de circunstâncias atenuantes, sendo o infrator primário. É que nesses casos não há, a rigor, substituição da discricionariedade do administrador pela do juiz, de vez que aquele não dispunha de competência discricionária para afastar a circunstância que aproximaria a penalidade do seu limite mínimo. O Min. Peçanha Martins cristalizou o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao proclamar que a lei deve ser interpretada, antes de tudo, com bom senso, observado o seu sentido finalístico. Demais disso, conclui, “é da competência do Judiciário a redução de multa aplicada na esfera administrativa, desde que o ato praticado tenha exorbitado o princípio da legalidade”.

Assim, nesses casos não há substituição da discricionariedade administrativa pela judicial, pois procura-se corrigir um abuso de poder discricionário. Com o abuso, a discricionariedade deixa de existir e o ato pode, em consequência, ser revisado pelo Judiciário sem invasão de competência. O juiz não estará, a rigor, dosando a pena administrativa.

A chave de abóbada para saber se a sanção pode ou não ser reduzida pelo Judiciário reside na determinação de ser o ato discricionário. [...] A discricionariedade só existe em decorrência de previsão legal, que lhe determina os limites e a exata aplicação, segundo o sistema normativo estabelecido. Essa técnica, considerada como uma opção legislativa, resguarda o sistema de repartição de competências, sem cercear a flexibilidade da Administração.

Registre-se que as ponderações de Regis Fernandes de Oliveira superam a discussão proposta neste trabalho, em especial ao abordar a discricionariedade do administrador público, já que o escopo do seu estudo foram as sanções administrativas, e não especificamente as sanções tributárias – cuja atuação da Administração é, como já registrado no item 5.3, estritamente vinculada e não comporta discricionariedade.

Não obstante a discricionariedade do administrador público ser incompatível com as sanções tributárias, o autor é categórico ao afirmar ser vedado ao Poder Judiciário reduzir as sanções administrativas, podendo apenas afastá-la. Nesta hipótese, restaria à Administração Pública a possibilidade de expedir um novo ato administrativo, desta vez em conformidade com o princípio da proporcionalidade.

Outros autores também abordam a mesma discussão no âmbito das normas tributárias, como é o caso de Regina Helena Costa, André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta. Ao discutir a modulação da carga fiscal pelo Poder Judiciário, Regina Helena Costa²⁰⁰ reforça que

²⁰⁰ COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 88.

caberia ao órgão jurisdicional apenas e tão somente a declaração da inaplicabilidade da norma tributária, reservando ao legislador a tarefa de corrigir e substituir o enunciado suporte daquela norma geral e abstrata:

[...] pode o juiz modular a carga fiscal incidente sobre determinado sujeito?
A questão é delicada e relaciona-se com a própria separação de funções entre os órgãos estatais. A nosso ver, não seria legítimo ao Poder Judiciário, reconhecendo que sobre dado contribuinte pesa um excesso de carga fiscal, que sua capacidade contributiva não pode suportar, graduar a imposição tributária segundo critérios que lhe pareçam razoáveis.
Essa tarefa pertence exclusivamente ao Legislativo, que, ao desempenhá-la, não pode prescindir da visão de conjunto do sistema tributário, nem dos informes técnicos necessários à justa tributação.
Ao Judiciário compete, na hipótese, declarar inaplicável a lei ao caso concreto, remetendo ao legislador a solução de adequar o gravame tributário àquela situação.

Não obstante a relação jurídica tributária se relacione com princípios diversos daqueles que regem a relação sancionatória, há evidente interseção entre o estudo dessas normas no que toca à repartição dos poderes e das funções desempenhadas pelo Estado. Essa consideração é um mero desdobramento da posição já registrada neste trabalho no sentido de que a atividade sancionatória, por não ter sido suficientemente disciplinada e regulamentada pelos enunciados constitucionais e pelo Código Tributário Nacional, deve ser exercida dentro dos limites e condições preestabelecidos para as atividades de instituição, arrecadação e cobrança de tributos.

André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta²⁰¹ acompanham o mesmo entendimento ao discutir a atuação do Poder Judiciário nas demandas que envolvam a adequação ou não da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados ao princípio da seletividade:

[...] somos da opinião de que o Judiciário não apenas pode como deve analisar se a seletividade foi observada no IPI, pois neste imposto ela é obrigatória. Todavia, considerando a alíquota impugnada incompatível com o princípio, o órgão judicante não está autorizado a fixar uma nova, mas apenas a declará-la inconstitucional. Dessa maneira, faltarão o aspecto quantitativo do consequente normativo, não sendo possível a cobrança da exação, com nenhuma alíquota.

A seletividade é o princípio que estrutura, de acordo com o critério da essencialidade, o extenso universo das alíquotas dos impostos incidentes sobre a circulação jurídica de produtos e sobre a saída de produtos importados e industrializados, distanciando as alíquotas aplicáveis aos produtos de caráter supérfluo daquelas que tributam os produtos essenciais, indispensáveis

²⁰¹ MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. Seletividade do IPI e controle jurisdicional. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 239, 2015, p. 39-51.

e aqueles de primeira necessidade. A seletividade é implementada dentro de critérios fixados pelo legislador, mas comporta certa discricionariedade – figurando como uma exceção dentro do rol de competências da autoridade fiscal.

A alegação de violação à seletividade pode decorrer do próprio mérito do ato administrativo ou de critérios fixados pelo legislador. Nessas duas situações, a eleição de uma nova alíquota e a produção de uma nova norma tributária por um órgão jurisdicional afrontaria não apenas as normas de produção normativa, mas a própria repartição dos poderes, de modo que se revela legítima a transposição dos excertos acima para a primeira corrente doutrinária deste capítulo.

Tanto Regina Helena Costa quanto André Mendes Moreira e Thelson Barros Motta não questionam a possibilidade de o órgão jurisdicional formular critérios próprios e até mesmo demonstrar, ainda que elegendo valores ou percentuais específicos, o que configuraria o confisco ou o descumprimento da seletividade. Criticam, por outro lado, a intervenção do Poder Judiciário na esfera do legislador, restringindo a sua atuação ao reconhecimento da inconstitucionalidade da norma tributária.

10.2.2 A Segunda Corrente – Da Ampla Competência do Poder Judiciário

A segunda corrente compreende a parte da doutrina que reconhece a competência dos órgãos jurisdicionais não apenas para afastar a norma primária sancionatória que foi julgada inconstitucional, como também eleger a dimensão quantitativa adequada, proporcional, para aquela penalidade, produzindo uma norma de revisão sistêmica em substituição à norma individual e concreta que foi produzida de acordo com os critérios eleitos pelo legislador. Neste sentido, manifesta-se Angela Maria da Motta Pacheco em relação à possibilidade de o Poder Judiciário redimensionar as sanções tributárias²⁰²:

[...] se para cada infração cometida quanto à documentação fiscal têm de pagar, a título de multa, de 10% a 50% *do valor da operação* (ICMS) ou se têm de pagar a título de multa *100% ou 300% do valor do imposto*, por ter cometido fraude ou 300% *sobre o valor da operação* se deixar de emitir nota fiscal, pode tranquilamente desistir de tudo e fechar suas portas, sem que jamais possa pagar as quantias cobradas. Fechadas as portas o patrimônio do contribuinte faltoso será executado mas, certamente, conseguirá cobrir apenas o valor do principal, o valor do tributo, não alcançando nem mesmo, uma parte das multas.

²⁰² PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções tributárias e sanções penais tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 260.

Terá o Estado destruído a empresa, a atividade produtiva e os empregos. Nada disso ocorreria se o legislador, ao estipular as multas, atentasse para o princípio da proporcionalidade, extraído da própria natureza do direito posto e, no caso, vivamente representado pelo princípio do não confisco.

As sanções devem ser proporcionais ao valor do tributo. Este é o valor que deve ser a sua base de cálculo e não o valor da base de cálculo do tributo, como o valor da operação.

Ao Judiciário cabe o ajuste dessa porcentagem, sem que o juiz se torne legislador. verificando que o Legislativo mantém em economia estável, o valor da multa em 300% do valor da operação ou do tributo, valor este que não tem por finalidade, a reparação do credor e sim, a punição do devedor de forma draconiana, pode e deve o juiz reduzi-la a fim de impedir a destruição da atividade da empresa.

A autora analisa com acerto, embora num contexto histórico diverso, a dinâmica sancionatória incorporada pelo modelo jurídico brasileiro, que se mostra muitas vezes demasiadamente agressiva, manifestando o seu entendimento de que o Poder Judiciário não apenas pode, mas deve, quando estiver diante de uma sanção tributária desproporcional, redimensionar a pena que foi imposta em face do contribuinte infrator.

No mesmo sentido, Caio Augusto Takano²⁰³ defende competir ao Poder Judiciário tanto a função de afastar a norma sancionatória quanto a possibilidade de redimensioná-la:

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. [...]

Ao realizar o exame da proporcionalidade e caso se verificarem 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”.

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”. Não pudesse realizar esse juízo de exclusão, então a sociedade seria refém do legislador arbitrário, que impõe

²⁰³ TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 46. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-dosimetria-das-multas-tributarias-proporcionalizacao-e-controle/>>. Acesso em 16/12/2021.

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 apenas 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 culpa.

A possibilidade de o Poder Judiciário reduzir as sanções tributárias decorreria, segundo o autor, da sua própria qualidade de intérprete do direito, que permitiria “*uma interpretação justa e isonômica da norma tributária sancionadora*”²⁰⁴.

Marcílio Da Silva Ferreira Filho e Raimundo Nonato Pereira Diniz²⁰⁵ ponderam em sua leitura do tema os possíveis prejuízos advindos de uma interpretação que restrinja a competência e a atuação do Poder Judiciário:

Segundo entendemos, os entraves retóricos da figura do “legislador positivo” não devem constituir óbice à redução da multa para adequação ao Texto Constitucional. É que a declaração de inconstitucionalidade, com a exclusão total da penalidade pecuniária, resultaria em uma situação de injustiça fiscal muito maior do que a sua redução, incompatível com os ditames do Estado Democrático de Direito.

A interpretação jurídica e as técnicas de controle de constitucionalidade (inclusive com a possibilidade de interpretação conforme a constituição ou técnicas alternativas de declaração de inconstitucionalidade) demonstram que a adequação do quantum do patamar fixado legalmente ao compatível com a Constituição, de acordo com o entendimento jurisprudencial, é o caminho mais adequado aos preceitos constitucionais, em especial à exigência de isonomia e justiça fiscal.

O formalismo deve ser evitado, privilegiando-se a instrumentalização das formas e o atendimento aos fins das normas jurídicas. A questão, no entanto, não se encontra pacificada do ponto de vista jurisprudencial, sendo afetada por uma instabilidade jurídica decorrente da aplicação de variados entendimentos pelos tribunais pátrios. [...]

Assim, respondendo à problemática lançada no início do trabalho (sem a pretensão de dar uma resposta peremptória ao tema), inferiu-se o entendimento de que a possibilidade de redução da multa deve ser

²⁰⁴ TAKANO, Caio Augusto. A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 46. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-dosimetria-das-multas-tributarias-proporcionalizacao-e-controle/>>. Acesso em 16/12/2021.

²⁰⁵ DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. Multas tributárias inconstitucionais e o controle pelo poder judiciário. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/multas-tributarias-inconstitucionais-e-o-controle-pelo-poder-judiciario/>>. Acesso em 16/12/2021.

reconhecida, na medida em que atende aos preceitos de justiça fiscal e da isonomia tributária. Ainda, compreendemos que aplicação de uma técnica pura de controle de constitucionalidade, com exclusão total da multa, conduziria a uma situação de completa irrelevância jurídica da infração praticada, a enfraquecer a força normativa das obrigações tributárias e do próprio Poder de Tributar, este com igual assento constitucional.

Os mesmos autores pesam em suas considerações as mutações e a evolução do controle de constitucionalidade no modelo jurídico brasileiro, reconhecendo que mesmo neste tipo de procedimento a atividade jurisdicional não estaria limitada a proferir a nulidade do enunciado que foi questionado:

Aliás, o modelo de controle de constitucionalidade brasileiro, já algum tempo, tem se afastado das clássicas decisões declaratórias de nulidade, para dar espaço a interpretações de conformidade da norma infraconstitucional à constituição e às declarações de inconstitucionalidade sem, propriamente, a pronúncia de nulidade, muita das vezes, excedendo o limite normativo do texto.

Nesse âmbito, desenvolvem-se as chamadas decisões manipuladoras substitutivas, que suprimem a norma considerada incompatível com os princípios constitucionais para eleger, em seu lugar, uma norma criada pelo próprio julgador. Por óbvio, decisões dessa natureza não prescindem de um conteúdo valorativo ou político-jurídico e, no caso concreto, de um consequencialismo econômico, que mais se aproxima do pragmatismo que da racionalidade da argumentação jurídica. Justamente por isso, as críticas normalmente postas na doutrina se sustentam na falta de legitimidade democrática do Poder Judiciário e na mutabilidade dos critérios, ao sabor da situação político-econômico-social.

As decisões manipuladoras substitutivas (tratadas por Riccardo Guastini como “sentenças substitutivas”) envolvem uma intervenção corretiva do órgão jurisdicional e serão exploradas no item 10.3 deste trabalho.

Suzana de Toledo Barros²⁰⁶, se manifesta de forma pontual sobre a possibilidade de o controle de proporcionalidade da lei caracterizar uma ameaça à separação dos poderes, propondo uma reflexão sobre a atuação do Poder Judiciário e sopesando a possível “modernização” das funções desempenhadas pelos seus órgãos:

Ainda que se tenha em conta a idéia de impossibilidade de o juiz vir a corrigir ou substituir uma lei defeituosa, em homenagem ao princípio da separação dos poderes, parece, contudo, que a noção atual de Estado de Direito traz ínsita a exigência de mecanismos de controle do ato legislativo, tendo em vista o princípio da constitucionalidade. Não está em causa, então, a invasão de esfera

²⁰⁶ BARROS, Suzana de Toledo. O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais. Brasília: Brasília Jurídica, 1996, p. 205-206.

do poder legislativo pelo judiciário, mas a simples constatação de que o dogma da liberdade absoluta do legislador na fixação dos fins legais já está superado. [...]

Poder-se-ia contra-argumentar, nessa linha, que o juiz não tem condições de desenvolver pessoalmente o tipo de investigações requeridas na aferição da adequação das medidas legais em vista das possibilidades fáticas consideradas pelo legislador, ou, em outras palavras, que um juízo sobre a aceitabilidade da prognose legislativa envolve problemas complexos de dados sociais, econômicos e políticos para a análise dos quais o judiciário não se encontra aparelhado, porque não dispõe dos recursos financeiros e de pessoal necessários às pesquisas desses elementos.

Essa dificuldade material, em parte verdadeira, é compreensível e pode ser minimizada pela previsão de procedimentos de intervenção de expertos ou outras formas análogas. Mas há questões que envolvem apenas juízos de otimização acerca de possibilidades jurídicas, podendo-se assegurar a perfeita idoneidade do órgão jurisdicional para exará-los. Enfim, o judiciário, como instituição, no exercício de ampliadas tarefas, também há de ser modernizado. Isso não parece constituir maior percalço.

A mesma autora continua a sua argumentação ressaltando os benefícios que poderiam ser extraídos da intervenção do Estado-Juiz, como, por exemplo, a troca dos interesses políticos que regem o funcionamento do Parlamento por uma atuação de natureza técnica – exercida pelos órgãos do Poder Judiciário:

Se, de outra parte, considerar-se que o poder político é altamente vulnerável às pressões de grupos econômicos e políticos e às tentações demagógicas da caça aos votos, para usar a expressão de CAPALLETTI – e isso parece bastante nítido nos dias de hoje – um juízo de proporcionalidade desenvolvido em sede de controle da lei por um órgão tal como o judiciário parece constituir, antes de uma invasão em seara alheia, um acréscimo para a democracia.

O fato, sem dúvida, é que o exercício do controle de uma atividade requer do órgão controlador uma notável dose de cautela. Os limites da investigação da proporcionalidade do ato legislativo, por outro lado, não podem refletir uma postura ortodoxa, pois nada se acrescentaria em termos de qualidade de controle: afinal, a idéia de abuso, de excesso, de arbítrio, sempre foi, de alguma maneira introduzida como marco para o decreto de inconstitucionalidade. Aprofundar o controle para buscarem-se outros modos de violação da lei à Constituição é uma investigação necessária e pode ser controlada perfeitamente.

Embora as considerações acima tenham sido formuladas num contexto histórico diferente, é importante destacar que ideia de uma modernização dos órgãos jurisdicionais se traduziria, na realidade jurídica atual, numa proposta de fortalecimento deste poder, se revelando, no mínimo, temerosa, como será melhor analisado no item 10.3.

Partindo de premissas diversas daquelas fixadas acima, Humberto Ávila²⁰⁷ aborda os limites do controle material de constitucionalidade na substituição do percentual da multa de mora, criticando a tese do legislador negativo adotada pelo Supremo Tribunal Federal e manifestando-se no sentido de que esta tese não pode ser aplicada de forma incondicionada:

Em primeiro lugar, porque ela [tese do legislador negativo] não se aplica a qualquer caso. Com efeito, quando houver uma limitação de ordem procedimental (no controle concentrado, como se trata de aferir a constitucionalidade de lei em tese, deve-se analisar a lei tal como posta), aí sim existe um limite à competência do Poder Judiciário. **Quando, porém, não houver limite decorrente do objeto da ação, não se pode impedir o Poder Judiciário de instituir a norma individual para o caso concreto. Bem ao contrário: é dever do Poder Judiciário dizer o Direito.** Isso revela, pois, que o uso irrestrito dessa tese pelos tribunais inferiores, baseado sobretudo na sua idéia geral desatrelada dos fundamentos que lhe atribuem conteúdo de sentido (simplesmente “o Poder Judiciário não pode pronunciar-se positivamente sobre questões jurídicas já constantes de lei”) pode constituir verdadeiro repúdio ao dever constitucional atribuído ao Poder Judiciário de julgar o caso concreto e a total negação do direito fundamental da universalidade da jurisdição.

Em segundo lugar, **o uso incondicional da tese do legislador negativo negligencia a inarredável necessidade de construção das significações normativas pelo Poder Judiciário.** De fato, o próprio fundamento da teoria do legislador negativo é incorreto, na medida em que parte do pressuposto de que há significados incorporados ao texto e normas com sentido inequívoco. Ora, não há nem significação incorporada ao texto nem significados inequívocos, como já analisado. As significações nunca estão prontas, mas devem ser exatamente construídas mediante atos de decisão do próprio Poder Judiciário.

[...] o Poder Judiciário não é chamado a criar uma norma para um caso não regulado mediante operação de similitude com casos já regulados, mas convocado a construir o próprio significado da norma em função da sua finalidade, que só estava entremostrada antes da delimitação do caso a ser julgado. Ora, restringir a atuação do Poder Judiciário ao aspecto negativo não é só desconhecer as hipóteses em que não é sequer racionalmente concebível desconjuntar a dimensão negativa da positiva ou mesmo prescindir do caráter multifacetado das normas jurídicas; **é também olvidar a indispensável faculdade positiva de o Poder Judiciário constituir o Direito diante do caso concreto, e terminar por permitir um incontornável apoucamento do significado normativo dos princípios e regras constitucionais que protegem o contribuinte.**

Para o controle de constitucionalidade incidental, difuso, estaria o Poder Judiciário, segundo o autor, não apenas autorizado, mas incumbido de “dizer o Direito”. Humberto Ávila acompanha, neste ponto, as conclusões propostas por Angela Maria da Motta Pacheco.

²⁰⁷ 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 de Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 163-165.

Outro ponto que merece ser destacado é o argumento de que o Supremo Tribunal Federal “*tem substituído o percentual das multas mediante a utilização de parâmetros legais estabelecidos pelo próprio Poder Legislativo para casos análogos*”. De acordo com a reflexão proposta por Humberto Ávila, a redução da sanção tributária pelo Poder Judiciário com base em critérios estabelecidos pelo legislador, ainda que para outras situações, afastaria uma eventual afronta à separação dos poderes.

10.2.3 A Terceira Corrente – Uma Via Moderada

Por fim, esta terceira corrente representa uma posição moderada na discussão que foi proposta, compreendendo a doutrina de Helenilson Cunha Pontes que afasta do Poder Judiciário, como regra, a competência para produzir uma nova norma sancionatória, que, grosso modo, substituiria a sanção imposta pela Administração, mas excepciona, por outro lado, determinadas situações que poderiam ser resolvidas diretamente pelo órgão jurisdicional, dispensando a produção de novos atos pela Administração.

Num primeiro momento, Helenilson Cunha Pontes restringe a competência dos órgãos jurisdicionais ao mero afastamento da norma primária sancionatória inconstitucional²⁰⁸:

Verificada a desproporcionalidade entre a gravidade da conduta e o aumento da respectiva sanção, cumpre ao Poder Judiciário tão somente pronunciar a inconstitucionalidade da regra geral sancionatória, jamais alterar a sanção concretamente imposta pela autoridade administrativa, substituindo o critério eleito pelo legislador ao ponderar a gravidade da conduta lesiva, quando da graduação da sanção, por outro que lhe pareça mais conveniente. Este é um típico juízo de controle de constitucionalidade dos atos estatais através do princípio da proporcionalidade que, a rigor, é formulado sobre o critério eleito pelo legislador para prever a sanção agravada. Pronunciada a inconstitucionalidade da lei que estabelece a sanção. O ato administrativo sancionatório, por consequência, deve ser anulado.

Para as penalidades que sejam dimensionadas com base em critérios mais complexos, como é o caso das sanções que comportem uma graduação de acordo com aspectos e particularidades do ilícito, Helenilson Cunha Pontes²⁰⁹ entende pela possibilidade de o órgão jurisdicional reduzir a penalidade, desde que de acordo com os critérios que foram previamente estabelecidos pelo legislador:

²⁰⁸ PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 240.

²⁰⁹ PONTES, Helenilson Cunha. *op. cit.*, p. 240-241.

[...] o conteúdo e o alcance do controle judicial das sanções dependem sempre do marco legal existente, isto é, da forma como o legislador as previu. Podem ocorrer situações em que o legislador estipule as sanções entre um mínimo e um máximo, devendo tal graduação obedecer às características pessoais do infrator (grau de inadimplência, por exemplo) e/ou da infração objetivamente considerada (nível de sofisticação dos meios utilizados para fugir do dever tributário, como notas calçadas, por exemplo). Nestas hipóteses, constatada a infração e imposta a pena aplicável, poderá o Poder Judiciário reduzir a sanção administrativamente aplicada, todavia dentro do marco legalmente trado, em nome do princípio da proporcionalidade, desde que o infrator comprove judicialmente a existência de circunstâncias fáticas e jurídicas que autorizam, segundo a previsão legal, a redução da pena imposta. Assim agindo, o Poder Judiciário não está substituindo o critério utilizado pela autoridade administrativa que impôs a sanção, mas está, tão somente, cumprindo o seu dever institucional de aplicar a lei que prevê aquela determinada sanção, em conformidade com o que determina o princípio da proporcionalidade. Em outras palavras, está definindo o Direito aplicável ao caso concreto.

A exceção apresentada por Helenilson Cunha Pontes abrangeria, por exemplo, as situações em que a norma primária sancionatória pode ser dimensionada com base em circunstância agravantes e atenuantes, permitindo, segundo o autor, a realização máxima dos princípios da individualização da pena e da proporcionalidade.

Das considerações acima, observa-se que a doutrina especializada sobre o tema comporta múltiplas correntes e, embora boa parte das divergências sejam intimamente ligadas às premissas fixadas por cada corrente, é notório que discutir os limites da atuação do julgador, no atual contexto do ordenamento jurídico brasileiro, não se apresenta como um tema trivial, reunindo particularidades que serão abordadas no próximo item.

10.3 As Críticas à Doutrina e a Hipótese deste Trabalho

Antes mesmo de levantar as divergências em relação às doutrinas citadas no último item, é importante rememorar que o presente trabalho adota como expediente metodológico o Constructivismo Lógico-Semântico, implicando diretamente num maior cuidado com a linguagem, especialmente com os seus aspectos sintático e semântico.

Dos enunciados dispostos no ordenamento jurídico, poderão ser construídos dois tipos de normas: normas em sentido amplo e normas em sentido estrito. A norma jurídica em sentido estrito é aquela norma que é composta por um antecedente e um conseqüente, sendo estruturada com base em critérios específicos (material, espacial e temporal no antecedente, e pessoal e quantitativo no conseqüente). Caso a norma jurídica não se estruture sobre esses aspectos, será

considerada uma norma jurídica em sentido amplo, desprovida do que Paulo de Barros Carvalho considera um “sentido deôntico-jurídico completo”.

A incidência da norma jurídica, já explorada no capítulo III, se relaciona com a ideia de subsunção, envolvendo a compatibilidade entre as características da situação hipotética prevista no antecedente da norma geral e abstrata e os aspectos do evento ocorrido no mundo fenomênico. É possível referir-se à dois tipos de subsunção, um primeiro envolvendo o antecedente da norma (causalidade normativa), e outro compreendendo a relação jurídica.

O fato e a relação não existem na norma geral e abstrata, que se limita a trazer os elementos hipotéticos para que o fato jurídico seja vertido em linguagem e, por conseguinte, seja constituída a relação jurídica²¹⁰. Além disso, não há, na incidência da norma, cronologia entre a constituição do fato jurídico e da relação jurídica – que ocorrem num mesmo instante, da mesma forma como a relação entre o ato de aplicação e a incidência. Essa dinâmica é bem exposta por Sílvia Regina Zomer²¹¹:

[...] o que ocorre automática e infalivelmente é a imputação, ou seja, constituído o fato jurídico no antecedente da norma individual e concreta (evento vertido em linguagem jurídica), então, por consequência jurídica, será instaurada a relação jurídica no seu prescriptor (um processo horizontal).

Após o fenômeno da incidência, poder-se-á falar em norma individual e concreta, seja quanto ao ato administrativo de lançamento tributário ou ao ato administrativo de imposição de penalidade. Tanto a norma primária tributária quanto a norma primária sancionatória deverão se apresentar sob aquela estrutura lógica composta pelos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Da mesma forma como uma norma pode ser construída a partir de diversos enunciados, de apenas um enunciado o intérprete poderá construir mais de uma proposição ou norma jurídica.

A multa de ofício, quando qualificada por fraude, sonegação ou conluio, se apresenta como uma sanção tributária composta por mais de uma norma jurídica, tendo sido introduzida no ordenamento pelo enunciado do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996:

²¹⁰ Neste sentido, Tárék Moysés Moussallem leciona que “a norma abstrata não contém no seu antecedente o fato jurídico, mas unicamente os critérios para sua identificação. Ao contrário, a norma concreta encerra no seu antecedente o fato jurídico. A norma abstrata enuncia a conotação do fato (notas), enquanto a norma concreta compreende a denotação do fato jurídico” (MOUSSALLEM, Tárék Moysés. Fontes do direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 135).

²¹¹ ZOMER, Sílvia Regina. A constituição da norma de lançamento tributário: uma análise lógico-semântica. Orientador: Fabiana Del Padre Tomé. 131 f. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 67.

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

§ 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.

A norma jurídica da multa de ofício é construída a partir dos enunciados do *caput* e do inciso I do artigo 44 acima e possui a mesma estrutura lógica da norma tributária, tendo como materialidades o descumprimento da obrigação de recolher o tributo, a apresentação de declaração fiscal inexata ou a não apresentação desta declaração ao Fisco. Os sujeitos desta relação serão basicamente os mesmos da relação tributária correspondente, cujo objeto será uma prestação de natureza pecuniária: uma multa calculada sobre uma parte ou sobre todo o valor do tributo. Verificado o preenchimento de quaisquer daquelas materialidades, deverá a autoridade fiscal enunciar a conduta infracional e constituir a penalidade.

A multa de qualificação, por outro lado, é construída a partir do parágrafo primeiro daquele artigo 44 e depende não apenas do preenchimento de uma daquelas materialidades da multa de ofício, mas da identificação do elemento volitivo na conduta do contribuinte infrator – que deverá agir mediante fraude, sonegação ou conluio. Trata-se de norma que deverá ser constituída em conjunto com a norma da multa de ofício, desde que verificado o elemento volitivo do contribuinte infrator. Esse elemento volitivo integra o antecedente da “norma qualificadora” e depende da configuração de quaisquer dos aspectos subjetivos disciplinados pelos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964:

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

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

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

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

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

Observa-se que a norma qualificadora é distinta da norma sancionatória da multa de ofício, possuindo uma materialidade própria: o preenchimento de quaisquer das condutas listadas da materialidade da norma da multa de ofício mediante fraude, sonegação ou conluio. Trata-se, portanto, de norma sancionatória com materialidade diversa da norma da multa de ofício. O critério quantitativo da norma qualificadora (individual e concreta) será o mesmo da norma primária que fixou a multa de ofício (também individual e concreta), resultando, quando cumuladas, numa penalização majorada – resultado de duas normas diversas, com regras matrizes distintas.

A constituição de toda e qualquer norma qualificadora deve ser precedida por uma multa de ofício, enquanto a norma sancionatória da multa de ofício independe da verificação do elemento volitivo, podendo ser constituída independentemente da identificação dos aspectos subjetivos listados pela Lei n. 4.502/1964.

Em situações como a da multa de ofício qualificada por fraude, sonegação ou conluio, em que autoridade julgadora reduz a penalidade afastando a norma de qualificação, é defensável a tese sustentada por Helenilson Cunha Pontes no sentido de que o Poder Judiciário poderia afastar o critério de agravamento, pois apenas a norma qualificadora ou de agravamento seria afastada pelo julgador, sem incorrer em qualquer invasão em relação às esferas de competência do legislador ou da Administração Pública. A hipótese construída por Helenilson Cunha Pontes apenas se sustenta em situações similares à que foi exposta, não se aplicando indefinidamente para toda e qualquer penalidade que comporte critérios “atenuantes” e “agravantes”.

Outro exemplo que pode se enquadrar na hipótese apresentada por Helenilson Cunha Pontes é a norma construída a partir do artigo 57, inciso I, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que penaliza a entrega extemporânea de documentos e/ou declarações fiscais – já abordada no item 5.5 deste trabalho. Estruturalmente, esta norma sancionatória tem como critério quantitativo um valor fixo e a variação mês-a-mês, sendo implementada por uma norma de estrutura que garante a incidência contínua e reiterada da norma primária sancionatória até o cumprimento do dever de apresentar a declaração fiscal. É possível cogitar a intervenção do Poder Judiciário para afastar uma parcela do valor global da multa de acordo com a sua forma de cálculo, já que há uma incidência mensal daquela norma, mas não para redimensioná-la com base em critérios que não foram previstos em lei.

Como já reiteradamente registrado neste trabalho, as fontes do direito compreendem os órgãos produtores de normas e o processo de produção normativa. A Constituição Federal não é fonte do direito, mas um produto – no caso, o próprio direito. As normas construídas a partir dos enunciados constitucionais se apresentam como o fundamento de validade do plano

infraconstitucional, de modo que a produção de toda e qualquer norma jurídica deverá considerar as normas e os princípios constitucionais. Do mesmo modo, as normas construídas a partir de enunciados infraconstitucionais podem regular o processo de produção normativa e se apresentar como fundamentos de validade de outras normas.

Os Poderes Legislativo e Executivo, embora comportem funções atípicas, possuem atribuições específicas que não se confundem com a atividade desempenhada pelo Poder Judiciário. O legislador produz os enunciados que dão origem às normas gerais e abstratas responsáveis por instituir os tributos. A Administração Pública se responsabiliza por regulamentar àquelas normas, produzindo enunciados que dão origem a outras normas gerais e abstratas, mas também por realizar o lançamento dos tributos e penalizar os contribuintes, produzindo normas primárias tributárias e sancionatórias.

Em relação ao subsistema tributário, a ideia de realização do direito geralmente envolve a produção das normas individuais e concretas produzidas pela Administração Pública, que traduzem em linguagem os eventos do mundo factual e constituem as relações jurídicas, sejam as relações tributárias ou aquelas sancionatórias.

Havendo o questionamento dessas normas primárias, caberia aos órgãos jurisdicionais avaliar a sua adequação em relação ao sistema normativo (especialmente os seus princípios e sobreprincípios), confirmando a regularidade do enunciado produzido pela Administração ou produzindo uma nova linguagem para afastá-lo, caso tenha identificado quaisquer daquelas espécies do gênero nulidade em sentido amplo. De acordo com a hipótese construída e defendida neste trabalho, o princípio apto e mais adequado para dar suporte à decisão judicial de afastamento da norma primária sancionatória é a proporcionalidade, sendo neste princípio que se evidencia a inconstitucionalidade de uma multa tributária desproporcional.

De acordo com as premissas fixadas acima, a posição adotada por Angela Maria da Motta Pacheco, Caio Augusto Takano, Suzana de Toledo Barros e Humberto Ávila resultaria, de acordo com a metodologia adotada, na violação direta ao princípio da tripartição dos poderes, afrontando as normas que atribuem ao legislador e ao administrador público as competências para instituir e aplicar as sanções tributárias.

Suzana de Toledo Barros, como já abordado acima, manifesta-se no sentido de que as funções desempenhadas pelos órgãos jurisdicionais podem ser modernizadas, reforçando a existência de uma autonomia do Poder Judiciário para redimensionar as sanções tributárias. No entanto, as considerações registradas pela autora foram norteadas por um contexto histórico específico. O modelo jurídico brasileiro atual outorga uma posição de destaque aos órgãos jurisdicionais, que se responsabilizam por: i. dirimir as divergências envolvendo a interpretação

da legislação vigente, decidindo (mediante um processo enunciativo) qual é o direito aplicável ao caso concreto; ii. orientar a construção de toda e qualquer norma jurídica, avaliando e sopesando os princípios e normas que se aproximam do seu processo construtivo; e iii. manifestar o seu entendimento sobre o conteúdo e os limites dos princípios que regem o sistema normativo, respondendo, por exemplo, o que configuraria o confisco ou uma medida desproporcional.

Os fundamentos da Escola Constructivista esclarecem o motivo de serem proferidas decisões divergentes por juízes e cortes diversos: não há no texto legal um sentido a ser extraído pelo intérprete, que deverá, a partir dos enunciados prescritivos, construir um sentido. O resultado deste processo construtivo seria a própria norma jurídica. Os intérpretes do direito, incluindo as autoridades responsável pela função jurisdicional, possuem formações de vida específicas que podem justificar a adoção de caminhos diferentes no processo de construção da norma jurídica.

A possibilidade de serem percorridos caminhos diversos no processo de construção de sentido pode ser demonstrada com o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 606.010/PR, cuja discussão envolveu o caráter confiscatório e desproporcional da multa decorrente do atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. Foi reconhecido naquele julgamento, por maioria dos votos, a constitucionalidade da norma primária sancionatória construída a partir no artigo 7º, inciso II, da Lei n. 10.426/2002. A tese prevalente no Recurso Extraordinário 606.010/PR sustentou que aquela sanção tributária não ofenderia os princípios da proporcionalidade e da proibição do confisco.

O Ministro Edson Fachin, que também participou do julgamento do Recurso Extraordinário 606.010/PR, adotou posição contrária à tese prevalente e manifestou o entendimento de que a penalização da entrega extemporânea da DCTF com multa de 20% incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados naquela declaração seria incompatível com a ideia de uma justiça fiscal, fazendo menção expressa àquele terceiro critério do princípio da proporcionalidade:

Em um juízo de proporcionalidade em sentido estrito o ônus imposto ao contribuinte, ante eventual inobservância da entrega da DCTF nos termos legais, é, em muito, desproporcional, ao bônus da SRF que já dispõe, ainda que por outros meios, de recursos informacionais para proceder ao lançamento tributário.

Considerando que o contribuinte já encontra-se sujeito à imposição de multa moratória e de ofício, quando devido tributo, afigura-se alheia à ideia de

justiça fiscal admitir ainda multa isolada pela entrega extemporânea de DCTF em até 20%.

Ao momento em que a multa ultrapassa o âmbito da capacidade contributiva há ofensa direta ao princípio do não-confisco (art. 150, IV) ao que (in)constitucional a multa prevista no art. 7º, II, da Lei n. 10.426/2002.

No mesmo voto, o Ministro Edson Fachin concluiu que a imposição de multa de 20% para a entrega extemporânea da DCTF afrontaria os princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, propondo o reconhecimento da inconstitucionalidade daquela norma sancionatória.

Por outro lado, o Ministro Alexandre de Moraes, cujo voto reconheceu a constitucionalidade daquela mesma sanção tributária, exalta em seu voto a importância que a DCTF tem para a fiscalização exercida pela Receita Federal:

Ora, se mesmo as entidades imunes à incidência tributária têm o dever de cumprir com as obrigações acessórias, podemos observar sua importância para a fiscalização tributária.

Nesse sentido, o próprio Código Tributário Nacional, ao conceituar as obrigações acessórias, dispõe que: art. 113, § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Sendo assim, conforme bem delineado no acórdão recorrido, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF é importante instrumento à disposição do Fisco Federal para o efetivo controle da adimplência dos contribuintes.

A ausência dessa declaração impossibilita analisar se o tributo foi estimado corretamente. [...]

Diante da importância da declaração, a Lei 10.406/2002 trouxe a imposição de multa em caso de atraso na entrega, correspondente a 2% ao mês, incidente sobre o montante do tributo declarado, até o limite de 20%.

Quanto ao tema, em diversos julgados esta SUPREMA CORTE já deixou assente o entendimento segundo o qual a multa tributária aplicada no patamar de 20% do tributo não tem efeito confiscatório.

Esses votos contêm as razões que motivaram a decisão de cada julgador, seja para manter ou para afastar a norma sancionatória questionada, permitindo que o intérprete recrie o percurso construtivo de cada julgador. O texto de lei, da mesma forma como qualquer outro enunciado, poderá ser interpretado de formas diversas e originar normas distintas, como bem expõe Riccardo Guastini²¹²:

No existe un texto normativo que tenga un solo significado, determinado antes de la interpretación. Dicho de otro modo, ningún texto normativo es

²¹² GUASTINI, Riccardo. La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano (traducción de José María Lujambio). In: CARBONELL, Miguel (org.) Neoconstitucionalismo(s). Madri: Trotta, 2003, p. 56.

susceptible nunca de una sola interpretación. Por otro lado, si usamos el vocablo «norma» para referirnos no al texto mismo, sino a su significado, podemos decir que cada interpretación de un mismo texto normativo produce una norma diversa.

Os ministros que participaram daquele julgamento receberam os mesmos autos e tiveram como referência o mesmo sistema normativo, mas construíram normas jurídicas diversas, propondo soluções distintas para a lide que lhes foi apresentada. Essa divergência já foi amplamente discutida neste trabalho, relacionando-se com o fato de que a construção da norma jurídica é uma atividade complexa e de cunho valorativo, guiando-se não apenas pelo sistema de referência, mas sendo norteadada pela bagagem cultural do intérprete.

A relevância adquirida pelo Poder Judiciário como órgão produtor de normas jurídicas e o peso que a sua função assume atualmente no sistema normativo, por si só, justificariam a necessidade de que sejam observadas e respeitadas as competências dos demais poderes, sob pena de se desvirtuar a sistemática de freios e contrapesos.

Humberto Ávila, ao discorrer sobre a tese do legislador negativo, pontua inicialmente uma negação ao direito fundamental da universalidade da jurisdição. Esse primeiro argumento não se sustenta perante as premissas fixadas neste trabalho, pois o recurso do contribuinte ao Poder Judiciário segue, em regra, um procedimento de controle de legalidade e/ou de constitucionalidade do ato administrativo, que poderá ou não, de acordo com o processo construtivo daquele julgador, ser compatível com as normas que regem a produção do enunciado que está sendo discutido. O contribuinte não tem o seu direito de acesso à jurisdição tolhido, pois a única restrição imposta pela tripartição dos poderes é a impossibilidade de o órgão julgador suprir ou corrigir uma eventual nulidade (sentido amplo) que acomete o ato administrativo questionado.

Um segundo argumento levantado por Humberto Ávila para combater a construção do legislador negativo é o fato de que o uso excessivo desta tese “*negligencia a inarredável necessidade de construção das significações normativas pelo Poder Judiciário*”. O mesmo argumento é apresentado por Caio Augusto Takano, que toma o “controle da proporcionalidade” das multas tributárias como um tipo de instrumento interpretativo que privilegia os direitos fundamentais restringidos pela norma sancionatória. Antes mesmo de esclarecer os pontos de divergência entre a hipótese que é defendida neste trabalho e os posicionamentos desses autores, uma ressalva deve ser registrada: não se sustenta, neste trabalho, a ideia de que o Poder Judiciário não pode criar o direito e, portanto, inovar ao introduzir novos enunciados no ordenamento jurídico.

Os órgãos jurisdicionais, como fontes de produção normativa, criam normas e alteram o sistema, passando pelo mesmo processo intelectual e valorativo de todo e qualquer intérprete do direito, construindo o seu próprio sistema. Entretanto, o fato de não existirem significados incorporados nos enunciados prescritivos não concede uma carta branca ao julgador.

O Poder Judiciário pode analisar o caso concreto e tem liberdade para se manifestar sobre os critérios escolhidos pelo legislador e pelo administrador público, podendo, inclusive, externalizar o seu entendimento sobre o conteúdo e os limites dos princípios que regem o sistema, como é o caso, por exemplo, das situações em que o órgão de cúpula do Poder Judiciário delimita o que configuraria uma afronta à isonomia. Não pode, contudo, dentro de um procedimento de controle de legalidade e/ou de constitucionalidade do ato administrativo, adotar uma terceira via que não seja a manutenção ou o afastamento do enunciado que está sendo questionado.

As decisões que seguem essa postura corretiva em relação à atuação do legislador ou do administrador público se aproximam do que Riccardo Guastini²¹³ denomina de “*sentenças substitutivas*” – cujas lições têm como ponto de partida o ordenamento jurídico italiano:

Sentencias «sustitutivas». Se llaman «sustitutivas» aquellas sentencias en que la Corte declara la ilegitimidad constitucional de una disposición dada, *en la parte en la que expresa cierta norma en lugar de otra*: una norma distinta que debería expresar para ser conforme con la Constitución.

Por ejemplo, una disposición confiere cierto poder a cierto órgano estatal 01, mientras que, según la Constitución (como es interpretada por la Corte), tal poder debería ser conferido a un órgano distinto 02. Por consecuencia, la disposición es inconstitucional y, por lo tanto, debería ser anulada. En casos de este género, sin embargo, la Corte no se considera satisfecha con una pura y simple anulación: la Corte declara que la norma es inconstitucional en la parte en la que confiere el poder de que se trata al órgano 01, y no al órgano 02. Actuando así, la Corte, por un lado, anula la norma que le ha sido sometida; por otro lado, y al mismo tiempo, introduce en el ordenamiento una norma nueva, en virtud de la cual el poder en cuestión resulta atribuido al órgano 02, y no al órgano 01. Dicho de otro manera: la norma sometida a la Corte es sustituida por una norma distinta, creada por la propia Corte (el ejemplo es extraído de Corte Const. 15/1969).

Observa-se que este tipo de decisão se identifica com a postura que é adotada pelo Supremo Tribunal Federal ao redimensionar as sanções tributárias que afrontem a proporcionalidade e/ou a proibição do confisco. Com amparo na doutrina de Riccardo Guastini, os autores Ives Gandra da Silva Martins, Gilmar Ferreira Mendes e Carlos Valder do

²¹³ GUASTINI, Riccardo. La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano (traducción de José María Lujambio). In: CARBONELL, Miguel (org.) Neoconstitucionalismo(s). Madri: Trotta, 2003, p. 66.

Nascimento²¹⁴ bem relacionam este tipo de decisão judicial com a ascensão da atividade exercida pelo Poder Judiciário:

Quanto às sentenças *substitutivas*, assim se consideram aquelas decisões em que a Corte declara a inconstitucionalidade de um preceito *na parte em que expressa certa norma em lugar de outra*, substancialmente distinta, que dele deveria constar para que fosse compatível com a Constituição. Atuando dessa maneira, a Corte não apenas anula a norma impugnada, como também a substitui por outra, essencialmente diferente, criada pelo próprio tribunal, o que implica a produção heterônoma de atos legislativos ou de um *direito judicial*, como o denomina Prieto Sanchís, para quem tais normas já nascem enfermas porque desprovidas de fundamento democrático. Apesar dessa ressalva, esse mesmo jurista pondera que, embora os juízes não ostentem uma *legitimidade de origem*, de que desfruta o Parlamento por força de eleições periódicas, é de se reconhecer à magistratura uma *legitimidade de exercício*, de resto passível de controle pela crítica do seu comportamento.

Diante desse quadro, não soa descabida a advertência de que estamos caminhando para uma onipotência judicial ou, se preferirmos, para um novo *governo dos juízes* ou um Estado *judicial* de direito, em que as grandes decisões políticas, como já acentuado, vão se deslocando do âmbito do Legislativo e do Executivo para o do Poder Judiciário.

Ilustrativo desse *judiciarismo* é o fato de que, em alguns países centrais, ao mesmo tempo em que as Cortes Constitucionais controlam o Poder Legislativo, e os Tribunais de Contencioso Administrativo monitoram as ações do Poder Executivo, as Cortes de Cassação impõem a sua visão do direito aos demais órgãos do Poder Judiciário – como ressalta Alfonso Figuerola, citando Guastini – e tudo isso no âmbito de uma estrutura fechada e fortemente hierarquizada, o que nos sugere comparar essa nova ordem jurídica a um modernista edifício judicial, de linhas ousadas, construído sobre os escombros da antiga pirâmide normativa de Kelsen.

Convém destacar que a ideia de ativismo judicial não necessariamente se confunde com o fenômeno da constitucionalização do direito e do atual protagonismo do Poder Judiciário. A caracterização de uma postura ativista pelos órgãos jurisdicionais depende da efetiva invasão no âmbito de competência dos outros poderes, envolvendo um cenário em que o Poder Judiciário extrapola as funções (típicas e atípicas) que lhe foram designadas pelo legislador constitucional originário, como bem expõe Valéria Martinez da Gama²¹⁵:

Sendo incontestado que a CF/1988 adotou a separação dos “poderes” de modo que cada um, embora exercendo algumas atividades atípicas, deve atuar nos limites de suas funções precípua, sem invadir o espaço de atuação dos outros, caso o Estado (no sentido lato) não desenvolva as políticas públicas

²¹⁴ MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Tratado de direito constitucional, vol. 01. 2ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

²¹⁵ GAMA, Valéria Martinez da. O ativismo judicial sob o enfoque do direito financeiro e tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015, p. 147.

preconizadas no ordenamento jurídico, surge a discussão sobre a necessidade de se aguardar o seu cumprimento pelo Executivo consoante as determinações normativas emanadas pelo Legislativo, ou se cabe ao Judiciário por meio de uma decisão judicial (liminar, tutela antecipada, sentença ou acórdão) determinar uma atuação ao outro poder para realização da política pública, numa atitude denominada pela doutrina como ativismo judicial.

Sob outro aspecto, se diante da inexistência de uma lei regulando determinada relação jurídica, se o Poder Judiciário lato sensu (não se restringindo nesse ponto à atuação do Supremo Tribunal Federal) pode, numa atitude ativista, suprir a falta normativa e praticar a legiferação.

A mesma autora, ao discutir a invasão do Poder Judiciário na esfera de competência do legislador constituinte, ensina que toda mudança envolvendo enunciados constitucionais segue *“um trâmite também previsto na Constituição e precisa ser discutido por todos os representantes da sociedade devidamente eleitos para tanto, que não é o caso do juiz, desprovido de mandato para elaboração de leis em sentido lato”*²¹⁶.

Ainda que toda e qualquer competência que tenha sido introduzida por enunciados constitucionais deva ser respeitada e cumprida nos limites das suas respectivas normas de estrutura, a usurpação da função legislativa assume maior relevância por envolver a violação ao critério de representatividade do povo – um desdobramento direto do princípio republicano. Neste sentido, Heleno Taveira Torres²¹⁷ pontua que o princípio da legalidade *“é uma exigência do princípio republicano e fundamento do agir administrativo”*.

A temática abordada neste trabalho se enquadraria num conceito mais amplo do ativismo judicial, de modo que se recomendaria, para as situações em que o legislador ou o administrador público ultrapasse os limites da sua competência, afrontando normas e princípios, que o julgador aja com cautela, observando o procedimento de controle disciplinado pelo próprio sistema normativo e limitando-se a declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma jurídica em análise.

Não restam dúvidas que o Poder Judiciário ocupa, dentro do modelo jurídico brasileiro atual, uma posição de protagonismo, especialmente por figurar como o poder responsável por definir se as normas produzidas pelo Parlamento e pela Administração são ou não compatíveis com as normas constitucionais, constituindo a linguagem última e delimitadora do que é e o que não é constitucional para aquele sistema.

O exercício da atividade legislativa no âmbito tributário ou da atividade administrativa exercida com o ato de lançamento do tributo e de constituição de penalidades integram o rol de

²¹⁶ GAMA, Valéria Martinez da. *op. cit.*, p. 162.

²¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro – teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 98.

funções típicas dos Poderes Legislativo e Executivo, não se confundindo com a atividade jurisdicional. Isso não significa que o Poder Judiciário não poderá se manifestar sobre a correta interpretação dos enunciados prescritivos e até mesmo sobre a dimensão e o conteúdo dos princípios que regem o sistema normativo, mas que a sua atuação será restrita, nas hipóteses de inconstitucionalidade ou ilegalidade, a afastar a norma jurídica que foi produzida em desacordo com o sistema.

Vê-se que, diante de uma limitação imposta pelo próprio sistema normativo, não cabe ao Poder Judiciário a função de graduar a carga fiscal e redimensionar as sanções tributárias de acordo com seus critérios próprios de razoabilidade, mas unicamente a declaração de que aquela norma tributária é inaplicável ao caso concreto, reservando-se ao Poder Legislativo uma eventual e futura solução para esse tipo de incompatibilidade.

10.4 A Atuação do Poder Judiciário e a Confiança dos Contribuintes

A tese defendida neste trabalho não apenas privilegia a tripartição dos poderes e o princípio republicano, representando a construção que mais se aproxima dos ideais de segurança jurídica e de proteção da confiança, princípios que se apresentam como uma importante direção para que os órgãos produtores de normas, vinculados aos Poderes Legislativo, Executivo ou Judiciário, promovam as políticas públicas que são exigidas pelo convívio em sociedade com prudência, integridade e legitimidade.

Considerando especialmente o fenômeno da constitucionalização e o uso instrumental do direito, é importante que os três Poderes atuem dentro dos seus respectivos limites, de modo que aquele sistema de freios e contrapesos atue lado a lado com as normas constitucionais. Como exemplo, não bastaria que o Estado, dentro de um contexto de crise econômica, se limitasse a propor um programa de parcelamento para um determinado segmento do comércio, beneficiando-o com descontos de 90% de todo e qualquer débito tributário, incluindo multas e juros de mora, sem considerar o impacto que essa medida teria perante os demais setores da indústria e do próprio comércio, especialmente para aqueles contribuintes que recolhem os seus tributos regularmente.

O Poder Judiciário reúne funções de fundamental importância para a manutenção do equilíbrio dos três Poderes, devendo exercer a sua competência com prudência e cautela, sempre sopesando os valores que são protegidos ou privilegiados e aqueles que são afastados.

10.4.1 Os Princípios da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança

Do princípio da segurança jurídica, é possível se extrair a ideia de que o contribuinte se organize e planeje as suas atividades sem correr o risco de ser surpreendido de forma negativa pelo Estado. A segurança jurídica é inclusive apresentada por parte da doutrina como um sobreprincípio, a ser concretizado por outras normas ou se apresentar como um meio para a realização ou efetivação de outros princípios, como é o caso daqueles princípios de maior abstração, como a justiça. Heleno Taveira Torres²¹⁸ identifica três funções deste princípio: i. a primeira função é a certeza da segurança jurídica (princípio da certeza do direito); ii. a segunda é a estabilidade sistêmica; e iii. a terceira é a confiança legítima (princípio da proteção da confiança legítima).

Carlos Daniel Augusto Neto²¹⁹, por sua vez, explora, a partir da construção proposta por Juha Raitio, a segurança jurídica sob as ópticas da previsibilidade e certeza do direito (segurança jurídica formal), da eficácia do direito (segurança jurídica factual) e da aceitabilidade (segurança jurídica substancial), associando a segurança jurídica à um tipo de operador responsável pelo *“balanceamento entre a previsibilidade e a aceitabilidade, entre a justiça geral e a justiça individual, entre sistema jurídico e o caso concreto, no processo estruturado de tomada de decisões”*.

A exploração de conceitos como a justiça e a aceitabilidade consiste numa atividade complexa, especialmente quando analisados de acordo com os fundamentos da Escola Constructivista, em que a ideia de que o sistema normativo se propõe a regulamentar condutas com o objetivo de atingir determinados fins (justiça, isonomia, etc.) deve ser conciliado com o fato de que o sistema é construído pelo intérprete, que não extrai do texto legal o sentido e o alcance das normas jurídicas, mas efetivamente constrói essa norma, identificando, ao longo deste processo intelectual e valorativo, quais princípios se responsabilizam por orientar a construção e o funcionamento deste sistema normativo.

A busca por um rigor excessivo para se atingir um ideal de previsibilidade também se apresenta como um obstáculo para o próprio funcionamento do sistema, especialmente do subsistema tributário. Desta forma, a implementação de medidas voltadas especificamente para garantir a previsibilidade poderia enrijecer as funções desempenhadas pelos órgãos produtores

²¹⁸ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 191.

²¹⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Derrotabilidade de regras tributárias e segurança jurídica substancial. Orientador: Estevão Horvath. 341 f. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 199-202.

de normas jurídicas, dificultando o uso instrumental do direito, como foi proposto com a promulgação da Constituição Federal de 1988. O uso instrumental do direito envolve a ideia de que o sistema normativo seria utilizado como uma ferramenta para a consecução de determinados valores, notadamente os princípios construídos a partir do texto constitucional.

Já a proteção da confiança se apresentaria, para parte da doutrina, como uma dimensão ou um “subprincípio” vinculado à segurança jurídica. Clara Gomes Moreira²²⁰ identifica que a proteção da confiança tem origem no direito público, a partir do princípio da segurança jurídica, enquanto a boa-fé objetiva teria sido estruturada a partir do direito privado, com base na equidade.

Segundo Humberto Ávila²²¹, o princípio da proteção da confiança se estrutura sobre: i. a base da confiança, que seria a aptidão para criar ou suscitar confiança no contribuinte, para que ele adote um comportamento específico ou deixe de praticar uma determinada conduta; e ii. a confiança na base, composta não apenas pelo conhecimento desta base, mas no efetivo exercício da confiança; e iii. a legitimidade da confiança, exigindo que a modificação no direito não seja imprevisível nem intensa.

10.4.2 O Modelo Jurídico Brasileiro: Problemas e Soluções

O modelo jurídico brasileiro não estruturou nem mesmo orientou como o legislador e o administrador público atuam em relação à disciplina, à regulamentação e à aplicação das sanções tributárias. A inexistência de normas constitucionais e infraconstitucionais que tragam contorno à sistemática sancionatória contribuem para o atual protagonismo do Poder Judiciário, que se apresenta atualmente como a válvula de escape para os eventuais descompassos entre as sanções impostas pela Administração e os princípios deste sistema normativo. É por este motivo que o Poder Judiciário já se manifestou reiteradas vezes sobre esse tipo de norma sancionatória,

²²⁰ MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e direito tributário. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 114.

²²¹ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica - entre a permanência, mudança e realização no direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 386-412.

como é o caso da limitação das multas de mora à 20% do valor do tributo²²² e das multas punitivas ao montante de 100% do valor do tributo²²³.

Do modelo jurídico brasileiro, podem ser extraídos pelo menos dois problemas da prática tributária: i. a ineficiência dos órgãos responsáveis pelos procedimentos de consulta à legislação tributária; e ii. a sobrecarga dos órgãos jurisdicionais, com impacto direto na morosidade do processo judicial.

Relativamente à morosidade do processo judicial, Gustavo Perez Tavares²²⁴ ensina que a razoável duração do processo é “*um instrumento de estabilização do sistema*”, a quem Cassio Scarpinella Bueno²²⁵ se refere como o princípio da eficiência da atividade jurisdicional:

O que o princípio previsto expressamente no inciso LXXVIII do art. 5º quer, destarte, é que a atividade jurisdicional e os métodos empregados por ela sejam *racionalizados, otimizados*, tornados mais *eficientes* (o que, aliás, vai ao encontro da organização de toda atividade estatal, consoante se vê do art. 37, *caput*, da Constituição Federal e do “princípio da eficiência” lá previsto expressamente), sem prejuízo, evidentemente, do atingimento de seus objetivos mais amplos. Por isto mesmo, não há por que recusar referir-se a esta faceta do dispositivo constitucional em exame como “princípio da *eficiência* da atividade jurisdicional”.

²²² “AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. **MULTA MORATÓRIA DE 30%**. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. **Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal.** 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. AgR AI 727.872/RS, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 28/04/2015, publicado em 18/05/2015) (realces não constam no original)

²²³ “DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. **MULTA PUNITIVA DE 120% REDUZIDA AO PATAMAR DE 100% DO VALOR DO TRIBUTO. ADEQUAÇÃO AOS PARÂMETROS DA CORTE.** 1. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a burla à atuação da Administração tributária. Nessas circunstâncias, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. 2. **A Corte tem firmado entendimento no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade revela-se nas multas arbitradas acima do montante de 100%.** Entendimento que não se aplica às multas moratórias, que devem ficar circunscritas ao valor de 20%. Precedentes. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, do CPC/1973.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma. AgR ARE 938.538/ES, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 30/09/2016, publicado em 21/10/2016) (realces não constam no original)

²²⁴ TAVARES, Gustavo Perez. A morosidade do poder judiciário na resolução de conflitos em matéria tributária como fator de insegurança do sistema constitucional tributário. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 35. São Paulo: IBDT, 2016, p. 169-194.

²²⁵ BUENO, Cassio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil, vol. 1. 8ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2014.

Embora o Poder Judiciário venha adotando mecanismos para otimizar o trâmite processual e reduzir a longa fila de processos que superlota os Tribunais Superiores, como é o caso dos instrumentos de uniformização da jurisprudência, fato é que a morosidade ainda é um grande problema no processo judicial brasileiro.

Neste sentido, Gustavo Perez Tavares²²⁶ entende que a morosidade do Poder Judiciário é um problema relevante, especialmente quando analisado sob a óptica da segurança jurídica. Com o intuito de reduzir este problema, o autor propõe a criação de uma câmara de conciliação específica para reduzir as inúmeras demandas tributárias que sobrecarregam o Poder Judiciário. Historicamente, as ações executivas fiscais se apresentam como um dos principais responsáveis pela sobrecarga dos órgãos jurisdicionais, alcançando em 2019 um volume representativo de 39% de todas as demandas pendentes no Poder Judiciário, conforme levantamento realizado pelo Conselho Nacional de Justiça²²⁷.

Sergio André Rocha²²⁸, ao tratar do mesmo problema da morosidade, adota uma postura mais radical e sugere a realização de uma reforma institucional no processo tributário, com o objetivo de solucionar as principais deficiências da sistemática vigente: i. a dinâmica sancionatória; ii. o sistema de autoliquidação; e iii. a complexidade da legislação. De acordo com o mesmo autor²²⁹, caberia à Administração Pública dar o primeiro passo para essa reforma, com a reconstrução da confiança, mediante a adoção de políticas de humanização do contribuinte, de educação fiscal e de promoção da transparência em relação à sua atividade

²²⁶ TAVARES, Gustavo Perez. *op. cit., loc. cit.*

²²⁷ Cf. “Historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. O executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional. Desse modo, acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas antigas e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação. Os processos de execução fiscal representam 39% do total de casos pendentes e 70% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 87%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2019, apenas 13 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 8,1 pontos percentuais, passando de 68,5% para 60,4% em 2019. O maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos. A Justiça Federal responde por 15%; a Justiça do Trabalho por 0,27%; e a Justiça Eleitoral por apenas 0,01%. O impacto desses processos nos acervos é mais significativo na Justiça Federal e Estadual. Na Justiça Federal, os processos de execução fiscal correspondem a 48% do seu acervo total de 1º grau (conhecimento e execução); na Justiça Estadual, a 43%; na Justiça do Trabalho, a 2%; e na Justiça Eleitoral, a 5%.” (BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2020: ano-base 2019*. Brasília: CNJ, 2020, p. 155. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>>. Acesso em 16/12/2021)

²²⁸ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação Fisco-Contribuinte. In: *Revista Direito Tributário Atual*, v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 507-527. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>>. Acesso em 16/12/2021.

²²⁹ ROCHA, Sérgio André. *op. cit.*, p. 521.

financeira. Esses primeiros passos seriam essenciais para criar uma relação de confiança e um ideal de solidariedade social.

A inexistência de uma política de educação fiscal efetiva e a morosidade do Poder Judiciário se apresentam atualmente como os principais descompassos entre o subsistema tributário e os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. A tese defendida neste trabalho, no sentido de que os órgãos jurisdicionais estão limitados a confirmar ou afastar um ato administrativo de aplicação de penalidade tributária, priviligia, dentro do contexto normativo atual, os ideais de segurança jurídica e de proteção da confiança.

A mencionada limitação à atuação do Poder Judiciário exigiria, nas situações que envolvam uma nulidade (em sentido amplo), o afastamento da linguagem introduzida por aquele ato administrativo, mediante a expedição de uma nova linguagem. Como o próprio Estado figura como o principal prejudicado com a produção deste tipo de norma, poder-se-ia identificar nesta atuação um estímulo para que o legislador ou o administrador público reavalie e revise, de forma diligente, as normas gerais e abstratas que disciplinam e regulam a atividade sancionatória.

Caso o Estado se mantenha inerte, sem propor qualquer solução, as novas normas individuais e concretas que forem produzidas em desacordo com o sistema, quando questionadas mediante procedimento jurisdicional, continuarão a ser afastadas pelo Poder Judiciário – tornando-as inoperantes perante o mundo factual, pois desprovidas de eficácia jurídica e de eficácia social. Uma postura que privilegia a tripartição dos poderes também desencoraja, a princípio, a utilização de teses esdrúxulas e de construções nitidamente inconstitucionais pelo Estado, que atualmente se beneficiam até mesmo nas situações em que as Cortes Superiores se posicionam de forma desfavorável, pela quantidade reduzida de contribuintes que ingressam no Poder Judiciário para questionar uma imposição tributária ou uma norma sancionatória.

Por outro lado, a tese defendida neste trabalho reforça a necessidade de uma mudança na sistemática repressiva adotada pelo modelo jurídico brasileiro, característica das correntes positivistas, em que a ideia de realização ou de efetividade do direito é habitualmente associada à previsão de uma segunda norma jurídica, que penaliza o descumprimento da norma primária. O aprimoramento desta postura é essencial para a consecução dos ideais propostos por Sergio

André Rocha²³⁰, especialmente para a construção de uma solidariedade tributária e do uso da tributação como um “*instrumento de realização da justiça e da superação de desigualdades*”.

²³⁰ ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 516 e 525. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>>. Acesso em 16/12/2021.

11 CONCLUSÃO

Da mesma forma como o sistema normativo limita a atuação do administrador público na sua atividade sancionatória, o Poder Judiciário também deve desenvolver a atividade jurisdicional dentro de determinados limites. Os órgãos jurisdicionais não podem se apropriar de competências que não lhes foram expressamente outorgadas pelo legislador constitucional. Alguns exemplos de funções que não competem ao Poder Judiciário são as atividades de instituição e de lançamento de tributos e de penalidades tributárias, desempenhadas pelos Poderes Legislativo e Executivo.

Na dinâmica existente no subsistema tributário, são atribuídas determinadas funções para cada Poder. O legislador produz as normas gerais e abstratas do tributo e da sanção, cabendo ao administrador público realizar o lançamento fiscal e lavrar as penalidades. O Poder Judiciário se apresenta como uma instituição responsável por exigir coercitivamente o cumprimento de uma obrigação que foi descumprida, mediante um procedimento específico que privilegia, entre outros, o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau de jurisdição, como ocorre usualmente nas execuções fiscais.

Também é comum, especialmente no modelo jurídico brasileiro, o questionamento judicial do instrumento de autuação lavrado pela autoridade fiscal, tanto em relação ao tributo quanto no que toca à sanção tributária. O questionamento da norma primária sancionatória geralmente é instruído com a alegação de violação aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição do confisco, que integram o rol dos direitos dos contribuintes e devem ser sopesados pela figura do julgador, especialmente naqueles procedimentos que envolvem o controle de legalidade e de constitucionalidade de um ato administrativo. Não podem esses princípios, por outro lado, motivar a tomada de decisões que extrapolem a competência de produção normativa e violem a tripartição dos poderes.

Diante do questionamento de uma multa tributária, caberá ao Poder Judiciário desenvolver o mesmo processo intelectual e valorativo desempenhado pelos demais intérpretes do direito para construir a norma jurídica sancionatória e, em seguida, verificar se a multa constituída pela Administração é compatível com as normas de competência do sistema. O princípio da proporcionalidade assume um papel de relevo neste trabalho, desembaraçando o processo de avaliação das normas primárias sancionatórias, em especial por seus aspectos ou critérios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, tornando o trabalho do julgador mais simples e objetivo.

Na hipótese de o Poder Judiciário reconhecer, durante um procedimento de controle do ato administrativo, a inconstitucionalidade da norma primária sancionatória, seja em razão dos critérios eleitos pelo legislador ou pelo administrador público, caberá ao órgão julgador apenas e tão somente afastar a norma questionada, sendo reservado ao Poder Legislativo a tarefa de “corrigir” um eventual enunciado de lei ou ao Poder Executivo a função de editar um novo ato administrativo, constituindo uma nova sanção.

A produção da norma primária sancionatória deve ser realizada nos estritos termos do que foi disciplinado pelo legislador, pois apenas mediante a autorização expressa do Poder Legislativo é que a autoridade administrativa, fiscal ou fazendária poderá realizar o lançamento do tributo e penalizar o contribuinte infrator. Além da atuação do administrador público ser realizada nos termos da lei (como norma geral e abstrata), trata-se, especificamente em matéria tributária, de uma atividade que não comporta discricionariedade. Sendo preenchida a materialidade da norma tributária ou da norma sancionatória, deverá a Administração produzir a norma primária, lançando o tributo e constituindo a sanção tributária.

O Poder Judiciário detém competência, mesmo no âmbito do controle do ato administrativo, para se manifestar sobre aspectos abstratos envolvendo a melhor interpretação dos enunciados constitucionais, os limites concretos de princípios como a vedação ao confisco e a proporcionalidade e para decidir a lide mediante a produção de normas de revisão sistêmica. Essas normas de revisão, por outro lado, não podem resultar na substituição da atividade desempenhada pelo legislador ou pelo administrador público.

O simples fato de uma sanção tributária ter sido calculada em 200% do valor do tributo não autoriza o julgador a, mesmo diante de uma nítida inconstitucionalidade, reduzir a penalidade, pois uma decisão judicial neste sentido resultaria na produção de uma nova norma sancionatória, diversa daquela construída pela autoridade fiscal e estruturada com base em critérios diversos, que talvez nem tenham sido disciplinados pelo legislador.

O argumento levantado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que o poder Judiciário não pode reduzir, mas tão somente limitar uma penalidade não é compatível com as premissas fixadas pela Escola Constructivista, já que essa “limitação” tem como resultado justamente a manutenção da penalidade, dentro de um percentual inferior ao que foi enunciado pela autoridade fiscal. Por esta óptica, reduzir e limitar uma multa tributária se traduziriam na produção de uma nova norma sancionatória, desta vez pelo julgador.

As alterações ocorridas ao longo do Século XX justificam a posição atual de supremacia do Poder Judiciário no modelo jurídico brasileiro, que podem ser resumidas com a adoção do ideal político progressista, a formação de um Estado Regulatório e a influência do Realismo

Jurídico estadunidense, que motivou o fenômeno da constitucionalização do direito. O contexto que cerca o Poder Judiciário alavanca os órgãos jurisdicionais a um novo patamar de responsabilidade dentro do sistema normativo, em que a sua atuação não se limita ao emprego de uma lógica dedutiva.

Atualmente, o julgador toma o sistema normativo como um instrumento para se alcançar determinados fins, se responsabilizando por sopesar as normas de maior hierarquia (princípios construídos a partir dos enunciados constitucionais) com o caso concreto e eleger os valores que nortearão, dentro de um contexto específico, a sua decisão judicial. Esse julgador assume a relevante e complexa tarefa de dizer o direito, não somente interpretando e construindo os princípios do sistema, mas também traduzindo o que é, para o Poder Judiciário, o confisco, o razoável, o justo, o proporcional, etc. – de acordo, claro, com as regras que regem o processo judicial. Portanto, de nada adiantará que o legislador edite novos enunciados seguindo o procedimento legislativo se, no entender do Poder Judiciário, a norma é inconstitucional.

Atribuir aos órgãos jurisdicionais a competência para não apenas afastar, mas para revisar a norma sancionatória se revela uma proposta temerosa, incompatível com o princípio republicano, pois concentraria na alçada do Poder Judiciário a possibilidade de “modificar” toda e qualquer norma editada pelo Parlamento. Esta atuação figura como um incentivo direto à edição, pelo Estado, de normas sancionatórias inconstitucionais que o beneficiem, pois, no pior dos cenários, aquelas penalidades apenas serão reduzidas – e não afastadas. Alguns reflexos desta atuação são as violações aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, pois o contribuinte integra o polo mais vulnerável desta relação, já que é exigido deste sujeito uma elevada dose de proatividade para que tome conhecimento da tese jurídica, contrate um advogado, ingresse em juízo e aguarde anos para obter um provimento (que poderá ser favorável ou desfavorável).

A hipótese desenvolvida neste trabalho comporta situações excepcionais, como aquela já abordada no item 10.3 envolvendo o questionamento judicial da multa de ofício qualificada por dolo, fraude ou conluio, em que se cogita a possibilidade de o julgador “reduzir” a pena imposta pela autoridade fiscal, pois a sua atuação seria limitada a afastar a norma de qualificação, mantendo a norma da multa de ofício. Outro exemplo é a norma sancionatória construída a partir do artigo 57, inciso I, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, que incide mensalmente e poderá, caso questionada, ser afastada apenas parcialmente pelo Poder Judiciário, sem caracterizar qualquer tipo de invasão às esferas de competência do legislador e do administrador público.

A repartição dos poderes e, em especial, a independência do Poder Legislativo assume uma importância fundamental para o sistema, pois proporciona o vínculo entre o sistema normativo e as necessidades da sociedade. A proposta de se agregar ainda mais funções ao Poder Judiciário desestabilizaria o sistema de freios e contrapesos que rege a separação dos poderes, além de comprometer a estabilidade de todo o sistema normativo.

REFERÊNCIAS

- ABBOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 2ª Ed. (edição digital). São Paulo: Mastersaf, 2018.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- _____. **República e constituição**. 3ª 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 de Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. **Segurança jurídica - entre a permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996.
- BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas** (tradução de Paulo M. Oliveira). 2ª Ed. São Paulo: Edipro, 2015.
- BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico** (tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos). 6ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.
- _____. **Teoria geral do direito** (tradução de Denise Agostinetti). 3ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2020: ano-base 2019**. Brasília: CNJ, 2020. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>>. Acesso em 16/12/2021.
- BREYNER, Frederico Menezes; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Multas tributárias e a vedação de confisco nos recentes julgamentos do STF**. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/multas-tributarias-e-a-vedacao-de-confisco-nos-recentes-julgamentos-do-stf/>>. Acesso em 16/12/2021.
- BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil, vol. 1**. 8ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Direito tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios**. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2013.

CAVALCANTE, Caio Neno Silva. **Direito de propriedade e o problema da aplicabilidade do princípio do não confisco: o caso das multas tributárias confiscatórias**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 46. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/direito-de-propriedade-e-o-problema-da-aplicabilidade-do-principio-do-nao-confisco-o-caso-das-multas-tributarias-confiscatorias/>>. Acesso em 16/12/2021.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**. In TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Derrotabilidade de regras tributárias e segurança jurídica substancial**. Orientador: Estevão Horvath. 341 f. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DINIZ, Raimundo Nonato Pereira; FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. **Multas tributárias inconstitucionais e o controle pelo poder judiciário**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/multas-tributarias-inconstitucionais-e-o-controle-pelo-poder-judiciario/>>. Acesso em 16/12/2021.

FAGUNDES, M. Seabra. **O controle jurisdicional dos atos administrativos pelo poder judiciário**. 7ª Ed. (atualizada por Gustavo Binenbojm). Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. **Teoria dialógica da validade: existência, regularidade e efetividade das normas jurídicas**. In: Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito, 1ª Ed., 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/142/edicao-1/teoria-dialogica-da-validade:-existencia,-regularidade-e-efetividade-das-normas-juridicas>>. Acesso em 16/12/2021.

GAMA, Valéria Martinez da. **O ativismo judicial sob o enfoque do direito financeiro e tributário**. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

GUASTINI, Riccardo. **La constitucionalización del ordenamiento jurídico: el caso italiano** (traducción de José María Lujambio). In: CARBONELL, Miguel (org.) Neoconstitucionalismo(s). Madri: Trotta, 2003.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** (tradução de João Baptista Machado). 6ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 400 f. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____. **Controle de constitucionalidade da norma tributária – prescrição e decadência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019.

MALDONADO, Luciano Burti. **Limites do poder de fiscalização: identificação e controle**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 45. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/limites-do-poder-de-fiscalizacao-identificacao-e-controle/>>. Acesso em 16/12/2021.

MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva. **Direitos fundamentais**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Tratado de direito constitucional, vol. 01. 2ª Ed. (edição digital). São Paulo: Saraiva, 2012.

MOREIRA, André Mendes; MOTTA, Thelson Barros. **Seletividade do IPI e controle jurisdicional**. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 239, 2015.

MOREIRA, Clara Gomes. **Proteção da confiança e direito tributário**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 40. São Paulo: IBDT, 2018.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Revogação em matéria tributária**. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira (centenário de nascimento)**. São Paulo: IBDT, 2019.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Infrações e sanções administrativas**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

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

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno. **Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método**. In: Revista de Direito Administrativo, v. 262, 2013.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Teoria geral do processo tributário**. Orientador: Fabiana Del Padre Tomé. 179 f. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

ROCHA, Sérgio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 39. São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/39/reconstruindo-a-confianca-na-relacao-fisco-contribuinte/>>. Acesso em 16/12/2021.

ROSS, Alf. **Direito e justiça** (tradução de Edson Bini). 2ª Ed. Bauru: Edipro, 2007.

SANTOS, Ramon Tomazela. **Formalismo e tributação: contributo para as regras jurídicas e as razões formais no direito tributário**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 40. São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/formalismo-e-tributacao-contributo-para-as-regras-juridicas-e-as-razoes-formais-no-direito-tributario/>>. Acesso em 16/12/2021.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **A individualização da pena no direito tributário sancionador – competência para a graduação da penalidade fiscal e princípios e direitos que autorizam tal atividade**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 37. São Paulo: IBDT, 2017. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-individualizacao-da-pena-no-direito-tributario-sancionador-competencia-para-a-graduacao-da-penalidade-fiscal-e-principios-e-direitos-que-autorizam-tal-atividade/>>. Acesso em 16/12/2021.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

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

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

TAKANO, Caio Augusto. **A dosimetria das multas tributárias: proporcionalização e controle**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 46. São Paulo: IBDT, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-dosimetria-das-multas-tributarias-proporcionalizacao-e-controle/>>. Acesso em 16/12/2021.

TAVARES, Gustavo Perez. **A morosidade do poder judiciário na resolução de conflitos em matéria tributária como fator de insegurança do sistema constitucional tributário**. In: Revista Direito Tributário Atual, v. 35. São Paulo: IBDT, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico**. In: Vilém Flusser e juristas, coord. Florence Haret e Jerson Carneiro, São Paulo: Noeses, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro – teoria da constituição financeira**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

_____. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. **O direito tributário como instrumento para a preservação do meio ambiente**. Orientador: Elizabeth Nazar Carrazza. 179 f. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **Supremocracia**. In: Revista Direito GV, v. 8. São Paulo: GV, 2008.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5ª Ed. São Paulo, Noeses: 2015.

ZOMER, Sílvia Regina. **A constituição da norma de lançamento tributário: uma análise lógico-semântica**. Orientador: Fabiana Del Padre Tomé. 131 f. Dissertação de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.