

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: LIMITAÇÕES E CONTROLE

TAX PENALTIES: LIMITS AND CONTROL

RESUMO

O presente estudo visa a analisar os limites à instituição de sanções em matéria tributária, bem como identificar instrumentos de controle da imposição de sanções tributárias abusivas pela Administração Pública. Inicialmente se buscará enunciar a natureza jurídica, os pressupostos e os limites para a aplicação de sanções dentro do ordenamento jurídico. Após, buscar-se-á demonstrar que a ideia de “responsabilidade objetiva” não é compatível com os pressupostos e limites das sanções tributárias e propor uma interpretação coerente do art. 136 do Código Tributário Nacional. Por fim, serão sugeridos possíveis instrumentos jurídicos que possam garantir o efetivo controle de eventuais abusos pelo poder tributário sancionador.

PALAVRAS-CHAVE: Sanções tributárias; limites

ABSTRACT

The present study aims to analyze the limits of the imposition of penalties in Tax Law, as well as to identify controlling instruments of abusive tax penalties imposition by Public Administration. Firstly we intend to state the legal nature, the prerequisites and the limits for the imposition of penalties in the legal system. Further we will try to demonstrate that the “objective liability” is not compatible with the prerequisites and limits for tax penalties and to insinuate a coherent interpretation of the article 136 from Brazilian Tax Code. At last, we will also suggest legal instruments to guarantee the effective control of occasional abuses from the power to impose tax penalties.

KEYWORDS: Tax penalties; limits

1. Considerações propedêuticas

1.1 A afirmação corrente de que o art. 136 do CTN instituiu a “responsabilidade objetiva” em matéria tributária, sem maiores indagações ou reflexões sistêmicas, denuncia que o conteúdo deste dispositivo pertence ao conjunto de conceitos que, considerados como “óbvios”, costumam ser analisados superficialmente ou não receber análises críticas, exatamente por serem “demasiadamente óbvios”, comportamento que recebeu incisivas críticas de BECKER¹.

1.2. Conseqüência disso é o inadequado tratamento que vem recebendo o referido dispositivo, principalmente pela Administração Pública, que, vezes sem conta, impõe pesadas sanções com fundamento na “responsabilidade objetiva” do agente por ilícitos fiscais.

1.3. A falta de sistematização das sanções tributárias irradia deletérios efeitos aos contribuintes que, diariamente, sofrem a aplicação de multas que, no mais das vezes,

¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 11-15.

duplicam ou triplicam o valor do débito tributário², sem que seja necessário qualquer esforço argumentativo maior que a mera subsunção do fato ao pressuposto da norma sancionadora.

1.4 No presente estudo, buscaremos, com base nos fundamentos da sanção tributária, encontrar os principais limites ao poder tributário sancionador.

2. Pressupostos e limites à aplicação de sanções tributárias

2.1 Costuma-se definir sanção como sendo a “específica reação do direito ante a violação de um dever jurídico”³. Eis a sua natureza jurídica, independentemente da área do Direito em que for aplicada. Neste sentido, a sanção tributária será, logicamente, a consequência que o direito positivo impõe ao descumprimento de uma obrigação tributária, principal ou acessória.

2.2 As sanções em sentido estrito necessariamente possuem o caráter punitivo, bem como o ressarcitório, desincentivador e corretivo. A sanção tributária exerce, pois, uma tríplice função: (i) *punitiva*, penalizante de infrações cometidas pelo infrator; (ii) *reparatória*, em que se busca o ressarcimento pelos danos causados; e (iii) *preventiva*, intimidando-se o infrator (e, indiretamente, toda a sociedade) para que se abstenha de cometer novas infrações⁴.

2.3 A partir dessa perspectiva, a punição, a prevenção e a reparação devem estar jungidas à culpa do infrator. Daí a culpabilidade assumir importante relevo como pressuposto e limite à aplicação de sanções tributárias.

2.4 O Direito Tributário Sancionador guarda profunda relação com algumas diretrizes próprias do Direito Penal, verificando-se a interpenetração de alguns princípios, que são estendidos ao seu regime jurídico, em especial a pessoalidade da pena⁵.

2.5 Princípios como o da inexistência da infração e da pena, se a lei não as descreve e comina com anterioridade; o da solução das dúvidas em favor do infrator; o da retroatividade da lei mais benigna ao infrator; o de que a pena não passará da pessoa do infrator para terceiros são aplicáveis sempre que houver pretensão punitiva, seja de natureza penal ou administrativa.

2.6 Se assim é, a rigor, não seria necessária a sua menção explícita na disciplina das infrações tributárias. Nada obstante, não foi esse o caminho trilhado pelo legislador, que positivou tais princípios na legislação tributária, extirpando quaisquer dúvidas sobre a sua imperatividade.

² Podemos citar, *verbi gratia*, as previsões de multas em âmbito federal, que se iniciam em 75% do tributo exigido, mas que podem chegar a 225% (art. 44, da Lei 9.430/96), sem prejuízo da aplicação de outras sanções.

³ GORDILLO, Augustin. **Introducción al Derecho Administrativo**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966, 60p.

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções administrativas tributárias**. Fortaleza: Dialética, 2004, 400p.

⁵ SCHOULER, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, 731p.

3. O mito da responsabilidade objetiva no Direito Tributário

3.1 Embora haja consenso sobre a prescindibilidade do elemento doloso (“intenção do agente”), a doutrina se divide no tocante à necessidade de outro elemento subjetivo para a configuração do ilícito tributário, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional.

3.2 Nada obstante, parece que os argumentos a favor da responsabilidade objetiva por infrações tributárias vêm perdendo sua consistência, inclusive pelo reconhecimento de seus defensores que a regra não é absoluta⁶, podendo sua aplicação sofrer mitigações a depender das condições fáticas de cada caso. Neste sentido, inclusive, há diversas manifestações do STJ “temperando” a objetividade da responsabilidade por infrações tributárias⁷.

3.3 A nosso ver, a chamada “responsabilidade objetiva” não coaduna com o ordenamento jurídico por três fundamentos: (i) o art. 136 do CTN manteve a exigência da culpa como requisito mínimo da pretensão punitiva estatal; (ii) o sistema tributário brasileiro aponta, em diversas regras e princípios, para direção radicalmente oposta; e (iii) a desconsideração da culpa do infrator não coaduna com a natureza jurídica e as finalidades das sanções tributárias.

3.4 O art. 136 do CTN apenas prevê a discricionariedade do legislador ordinário para exigir intenção (dolo) para que se configure tal responsabilidade, mas sem, em momento algum, dispensar a exigência da culpa do infrator. Inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva estatal, pelo fato de que não há o que punir⁸.

4. Instrumentos de controle das sanções tributárias

4.1 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. De igual sorte, tal controle poderá ser realizado após a aplicação da sanção, pelo Poder Judiciário, sempre que verificado que esta seja irrazoável, desproporcional ou excessiva.

4.2 Ao Poder Executivo, dado que o lançamento é uma atividade vinculada, o espaço para ponderação da aplicação de penas é restrita aos limites traçados em lei pelo Poder Legislativo.

4.3 O controle ideal e mais efetivo, em termos, inclusive, de respeito à isonomia⁹, é a proporcionalização das penas abstratas pelo Poder Legislativo. Será mediante este esforço de

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, 888p.

⁷ Nesse sentido, podemos citar, *verbi gratia*, SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Recurso Especial nº 1.220.414/SC. Relator Min. Humberto Martins. 2ª Turma. J.: 19/05/2011. D.J.E.: 25/05/2011.

⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (Vd. nota 5), 742p.

⁹ “No campo punitivo, a intensidade das punições corresponde ao princípio da retribuição, à vista da valoração legislativa dos bens jurídicos tutelados” (ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 159-160).

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

4.5 Como anota SCHOUERI, nosso ordenamento jurídico não apenas contempla a hipótese de proporcionalização da pena, como também, de certa forma, a impõe¹⁰.

4.5.1 Sua possibilidade reside no fato de que a imposição de multa não está submetida à mesma rigidez que a imposição de tributos: para as penalidades, o próprio CTN permite que seja concedida alguma abertura à autoridade administrativa, desde que nos limites da lei (cite-se, neste sentido, a possibilidade de remissão pela autoridade fiscal nos termos de lei).

4.5.2 Sua imposição reside no fato de que, sendo o poder tributário sancionador decorrente do *ius tributandi*, submete-se aos limites do não-confisco e da proporcionalidade.

4.5.3 O Poder Legislativo, portanto, 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.

4.6 Nada obstante, nem sempre a proporcionalização em abstrato da pena consegue impedir a aplicação de sanções excessivas ou desproporcionais. 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.

4.7 Consoante as lições de MARIZ DE OLIVEIRA, em qualquer campo ou caso, as sanções deverão ser justas, adequadas, proporcionais e razoáveis¹¹. *Razoáveis* serão aquelas em que a penalidade imposta guarde relação de equivalência com a gravidade da infração e da lesão ao bem jurídico tutelado; *adequadas* e *proporcionais* serão aquelas que passem no exame da proporcionalidade, isto é, que haja adequação entre meios (sanção cominada) e fins (tríplice função das sanções tributárias), vendando-se a imposição de medidas superiores àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; e *justas* serão aquelas que não causem restrição excessiva a um direito fundamental, ceifando seu núcleo essencial.

4.8 Verificando-se 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.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (Vd. nota 5), p. 738-739.

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. cit.* (Vd. nota 4), 401p., nota de rodapé nº 1.

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”¹². Trata-se de imposição da isonomia que a lei tributária sancionadora trate diferentemente aqueles que possuírem diferentes intensidades de culpa¹³.

5. Conclusões

5.1 O poder sancionador das autoridades fiscais não é ilimitado. Em decorrência da tripla finalidade da sanção tributária, somente serão infrações os atos do contribuinte contrários ao ordenamento jurídico, em que seja possível a identificação, no mínimo, de culpa do infrator.

5.2 A perspectiva da responsabilidade por infrações tributárias como uma proteção mínima, sobre conferir uma interpretação sistêmica ao enunciado prescritivo do art. 136 do CTN, conduz o aplicador do direito a diretrizes seguras para a instituição de sanções tributárias.

5.3 É importante que o Poder Legislativo realize um esforço para proporcionalizar a cominação de sanções em abstrato, visando a realizar a isonomia. Cabe ao Poder Judiciário realizar o controle no caso concreto, à luz da circunstância e da culpabilidade do infrator, sem que isso signifique atuar como “legislador” positivo, mas autêntico intérprete do Direito.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

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

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Edição. São Paulo: Noeses, 2009.

GORDILLO, Augustin. *Introducción al Derecho Administrativo*. 2ª Edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹² ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. In: _____ (Org.). *Fundamentos do estado de direito: estudos em homenagem ao professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 149-168

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de *Op. cit.* (Vd. nota 4), 410p.