

Economic Analysis of Law Review

Entre a norma sancionadora e a norma tributária: reflexões sobre a aplicação da norma sancionatória sob condição futura

Between penal and tax provisions: Thoughts on the application of the punitive norm under future condition

Caio Augusto Takano¹
Universidade de São Paulo (USP)

Michell Przepiorka Vieira²
Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)

RESUMO

O presente artigo tem como escopo contribuir com a discussão em torno à interação entre normas sancionatórias e tributárias, sustentando não haver a possibilidade de se aplicar norma sancionatória em caso de a aplicabilidade da norma tributária depender de condição futura. A efetiva ocorrência de um ilícito é pressuposto de qualquer norma sancionadora. O estudo será realizado a partir da análise bibliográfica, bem como de decisões proferidas por tribunais administrativos.

Palavras-chave: Sanção; Tributo; Culpabilidade.

JEL: F14; K33; L65.

ABSTRACT

The present paper aims to contribute to the debate on how punitive and tax norms interact. It sustains that a punitive norm is not applicable while there is a condition blocking the effects of the tax norm. The effective occurrence of an illicit act is condition of any punitive norm. The analyses will take into consideration doctrinal studies as well as decisions issued by administrative courts.

Keywords: Sanction; Tax; Culpability.

R: 14/09/21 **A:** 14/04/22 **P:** 31/12/22

¹ E-mail: takano@tpa.adv.br

² E-mail: przepiorka@tpa.adv.br

1. Entre a Norma Sancionadora e a Norma Tributária

Normativamente as noções de tributo e de sanção são excludentes. O art. 3º do Código Tributário Nacional, ao explicitar as notas definitórias do conceito de tributo, afirma categoricamente que o tributo não constitui sanção de ato ilícito. Neste teor, o conceito legal coincide com o conceito doutrinário³: embora ambas as figuras constituam prestações pecuniárias compulsórias⁴, sua distinção reside precisamente na licitude do fato previsto em seu antecedente normativo.

Cabe recordar, ainda, as lições da Ciência das Finanças, tratando-se de receitas derivadas (i.e., receitas que decorrem da transferência da riqueza do particular em virtude de razão prevista em lei), há apenas duas possibilidades à disposição da Administração Pública: (i) se a causa da transferência de riqueza for um ato lícito, então estaremos necessariamente diante de um tributo, nos termos do art. 3º do CTN (obedecendo-se, naturalmente, os pressupostos da instituição de cada espécie tributária); ao passo que (ii) se a causa da transferência de riqueza for um ato ilícito, então estaremos necessariamente diante de uma sanção (multa).

Se no plano legal e doutrinário não parece haver espaço para maiores discussões acerca da distinção entre a norma sancionatória e a norma tributária, no âmbito da jurisprudência de alguns tribunais administrativos colocaram os limites conceituais entre sanção e tributo em uma zona cinzenta. Se é verdadeiro que o lançamento pode ser realizado para fins de evitar a decadência, mesmo sob a vigência de uma norma suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, a possibilidade de se inserir uma norma sancionatória por ocasião da lavratura do auto de infração nestas hipóteses levanta a seguinte questão: é possível punir alguém antes de configurada a infração?

Embora seja intuitiva a resposta negativa para essa pergunta, não raras vezes os Fiscos municipais e estaduais têm inserido uma norma sancionatória nos autos de infração por eles lavrados antes de configurado um ato ilícito, sob as mais diversas fundamentações: os efeitos retroativos da revogação de uma tutela antecipada ou medida liminar⁵; a inexistência de enunciado prescritivo em sua legislação permitindo a não imposição da multa punitiva para hipóteses além do depósito integral; a impossibilidade em seu sistema informatizado de se lavrar um auto de infração complementar com apenas a multa; entre outros.

Foge do escopo do presente trabalho analisar a consistência ou não de tais argumentos. Estamos convencidos de que é inerente à noção de sanção a existência da realização de um ato ilícito anterior pelo infrator, pelo que não subsiste qualquer pretensão punitiva referente ao ilícito futuro – por mais provável que ele seja sua ocorrência –, independentemente de outras considerações que possam ser feitas para tentar justificá-la. Dito de outro modo: se o contribuinte realizou seus atos em estrita conformidade com todas as normas jurídicas – inclusive individuais e

³ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 33.

⁴ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 62-63.

⁵ Tal posição teria como fundamento o entendimento do e. Supremo Tribunal Federal, por todos, nos autos do RE nº 608482, Tribunal Pleno, relatoria Ministro Teori Zavaski, julgado em 7 de agosto de 2014: Com efeito, é decorrência natural do regime das medidas cautelares antecipatórias que a sua concessão se cumpra sob risco e responsabilidade de quem as requer, que a sua natureza é precária e que a sua revogação opera automáticos efeitos 'ex tunc'. Em se tratando de mandado de segurança, há até mesmo súmula do STF a respeito (Súmula 405: (...). A matéria tem, atualmente, disciplina legal expressa, aplicável a todas as medidas antecipatórias, sujeitas que estão ao mesmo regime da execução provisória (CPC, art. 273, § 3º). Isso significa que a elas se aplicam as normas do art. 475-O do Código: o seu cumprimento corre por conta e responsabilidade do requerente (inciso I), que, portanto, tem consciência dos riscos inerentes; e, se a decisão for revogada, 'ficam sem efeito', 'restituindo-se as partes ao estado anterior' (inciso II). O mesmo ocorre em relação às medidas cautelares, cuja revogação impõe o retorno das partes ao 'status quo ante', ficando o requerente responsável pelos danos oriundos da indevida execução da medida (art. 811 do CPC).

concretas emitidas pelo Poder Judiciário – aplicáveis ao seu caso, não há afronta a qualquer bem jurídico tutelado pelo Estado, não ocorre qualquer fato que possa se situar no antecedente normativo da sanção tributária.

Nesse sentido, o presente artigo tem como escopo contribuir com a discussão, sustentando não haver a possibilidade de se aplicar norma sancionatória sob condição futura. A efetiva ocorrência de um ilícito é pressuposto de qualquer norma sancionadora. Conseqüentemente, a exigência de sanções que não pressupõem ato ilícito constitui, na realidade, exigência de um adicional de tributo disfarçado (i.e., uma prestação pecuniária compulsória decorrente de ato lícito) que, sob o Princípio da Isonomia, não se justifica.

2. A Sanção no Direito Tributário

Costuma-se definir sanção como a “específica reação do direito ante a violação de um dever jurídico”⁶, isto é, a consequência que o ordenamento jurídico atribui ao descumprimento de uma conduta prescrita e que age, no mais das vezes, como uma coação para o seu cumprimento⁷, em outras palavras, uma dissuasão para o seu descumprimento. Nesse sentido, as lições de Alfredo Augusto Becker, que se referia à sanção como “o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, *diretamente*, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe”⁸. Por sua vez, Geraldo Ataliba a definia como “a providência jurídica que acompanha a norma e atua na hipótese de violação do comando nela contido”⁹.

Comum a todas essas posições doutrinárias é a constatação do caráter de reação pelo não cumprimento de uma conduta que o Estado impôs ou, reversamente, a realização de uma conduta que o Estado proibiu, por contrariar valores ou bens jurídicos objeto de sua tutela, e, portanto, constitui uma conduta indesejada pelo legislador¹⁰.

O mesmo se dá em relação às multas tributárias que, consubstanciando sanção, buscam punir uma conduta indesejada realizada pelo contribuinte. Eis porque a imposição de uma multa tributária somente se justifica diante da ocorrência de um comportamento ilícito do infrator, e é instituída em estrita conformidade com a lesão ao bem jurídico protegido pela norma sancionatória e na medida da culpabilidade do infrator (dimensionada, na seara tributária, já no âmbito legislativo¹¹).

Eis porque nos parece correto afirmar, com apoio em Ricardo Mariz de Oliveira, que toda sanção tributária exerce uma tríplice função: (i) punitiva, penalizante de infrações atuais cometidas pelo agente infrator; (ii) reparatória, em que se busca o ressarcimento pelos danos causados pela

⁶ Cf. GORDILLO, Agustín. *Introducción al Derecho Administrativo*. 2ª Edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966, pp. 69-70

⁷ Cf. Kelsen, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Editora Martin Fontes, 2005, pp. 37 e ss.

⁸ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2007, p. 345.

⁹ Cf. NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, pp. 134-135.

¹⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 8.

¹¹ Apenas em alguns casos excepcionais é possível a adequação da dosimetria da pena ao caso concreto no Direito Tributário. A legislação estadual paulista (art. 527-A do RICMS/SP) traz um exemplo interessante, no qual a própria lei permitiu que, em infrações em que não implique falta de pagamento de tributo e não esteja comprovado dolo, fraude ou simulação, os órgãos julgadores do Poder Executivo possam reduzir ou relevar a multa aplicada, levando em consideração as circunstâncias do caso concreto e as peculiaridades do contribuinte (por exemplo, seu porte econômico e seus antecedentes fiscais).

infração cometida; e (iii) didática (ou preventiva), desincentivando o infrator de novas infrações e incentivando os demais cidadãos ao cumprimento espontâneo do mandamento legal¹².

De outro lado, é importante recordar, nesse sentido, a assertiva de Luís Eduardo Schoueri de que as multas não podem servir como instrumento arrecadatório, “para encher as burras do Estado”¹³. Em outras palavras, as sanções tributárias não são (ou, pelo menos, não deveriam ser) expedientes adequados para gerar receita tributária para o custeamento dos gastos estatais ordinários. As multas tributárias – que são, em sua esmagadora maioria, de cunho pecuniário – não possuem uma finalidade arrecadatória, ainda que a multa pecuniária invariavelmente gere receita aos cofres públicos, i.e., não há uma relação biunívoca entre sanção e arrecadação.

A multa, diferentemente do tributo, visa à punição e à reeducação do infrator, bem como à prevenção social do cometimento do ilícito (ou seja, possui também uma função didática) e, portanto, seu montante não é – ou não deveria ser – dimensionado levando em consideração fatores de cunho arrecadatórios, seja em função dos custos estatais (como os *tributos*) ou da recomposição patrimonial ou caráter indenizatório. A partir dessa perspectiva, a punição, a prevenção e a reparação devem estar jungidas à culpa do infrator.

Se assim é, a culpabilidade assume importante relevo como pressuposto e limite à aplicação de sanções tributárias, o que coloca em xeque a afirmação de que existiria, no Direito Tributário, a “responsabilidade objetiva” pelos ilícitos fiscais. Isso porque, ao contrário do que afirmam as Administrações Tributárias dos diversos entes políticos, o art. 136 do CTN não dispensa considerações acerca da culpa do infrator. É o que se verá a seguir.

3. O Mito da Responsabilidade Objetiva em Matéria Tributária

O momento é oportuno para dispensar algumas considerações sobre a interpretação do art. 136 do CTN, cuja investigação de seu alcance e conteúdo tem suscitado bastante polêmica na doutrina e na jurisprudência¹⁴. Estabelece o referido dispositivo:

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

Como se nota, ao referido dispositivo falta a clareza necessária para se afirmar, de modo peremptório, quais são os requisitos necessários para a configuração da responsabilidade por infrações tributárias: se necessita de um elemento subjetivo ou apenas do elemento objetivo. A questão é tormentosa. Embora haja consenso sobre a prescindibilidade do elemento doloso (“intenção do agente”), a doutrina se divide no tocante à necessidade de outro elemento subjetivo para a configuração do ilícito tributário.

Na doutrina tradicional, há fortes manifestações perfilhando a consideração objetiva das infrações tributárias (independência de dolo ou culpa) e, conseqüentemente, de sua responsabilidade. Explica Bernardo Ribeiro de Moraes que a referida independência em relação à intenção do agente ou dos efeitos do ilícito se dá justamente porque a infração tributária possui

¹² Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética / ICET, 2004, p. 400. No mesmo sentido, ainda, cf. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 110-129.

¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 844.

¹⁴ Sobre o assunto, cf. TAKANO, Caio Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética / IBDT, 2013, pp.114-132.

natureza administrativa, e não civil ou penal¹⁵. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho vê no dispositivo “*uma declaração de princípio em favor da responsabilidade objetiva*”, ainda que não em termos absolutos¹⁶.

Igualmente, Ricardo Lobo Torres é incisivo ao afirmar a irrelevância de dolo ou, até mesmo, de culpa na configuração da infração tributária, e, conseqüentemente, seja imputada a responsabilidade àquele que o comete. Em nada modificaria, tampouco, a inexistência de dano ou prejuízo à Fazenda Pública que seja resultante daquele ato¹⁷. Neste sentido, também Dejalma de Campos, que considera a responsabilidade tributária como sendo “*puramente objetiva*”¹⁸, e Zelmo Denari, para quem caberia subjetividade somente para crimes e contravenções, mas não para infrações tributárias¹⁹.

De outro lado, outra parcela da doutrina não coaduna com esse posicionamento e rejeita a possibilidade de se cogitar em aplicação de sanção, ainda que de natureza administrativa, sem que haja um mínimo de subjetividade na conduta do agente infrator, sob o argumento de que o referido artigo apenas exclui o dolo para a configuração do ilícito tributário, não dispensando a necessidade de culpa do agente infrator²⁰.

Ruy Barbosa Nogueira, com base nas lições de Ernst Blumenstein, sustenta que a ocorrência da infração tributária pressupõe, no mínimo e necessariamente, a culpabilidade do agente. E, citando o art. 100, parágrafo único; art. 161, § 2º; e art. 138, todos do CTN, conclui que, em razão do princípio da boa-fé, pela qual se exclui a culpa do contribuinte, este não poderia ser punido se agiu em conformidade com instrução ou informação da autoridade administrativa²¹.

No mesmo sentido Luciano Amaro, afastando tais interpretações do enunciado do art. 136 do CTN, aduz que a citada independência de intenção do agente implica unicamente a irrelevância da presença de dolo. Com efeito, o próprio art. 108, inc. IV daquele mesmo código, ao impor a equidade na aplicação da legislação tributária pelas autoridades administrativas, bastaria para afastar sanções em situações em que não se justifiquem em virtude de suas circunstâncias pessoais ou materiais²².

A par de toda a discussão existente acerca da interpretação do art. 136 do CTN, é interessante notar que mesmo aqueles que propugnam pela responsabilidade objetiva não ignoram a potencial aplicação da equidade para a interpretação do referido dispositivo, para afastar a sua aplicação²³. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho vê no dispositivo “*uma declaração de princípio em favor da responsabilidade objetiva*”, ainda que não em termos absolutos²⁴. Há,

¹⁵ Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2º Vol. RJ: Forense, 1994, p. 523.

¹⁶ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Ed. SP: Noeses, 2009, p. 888. E também, Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Sanções tributárias. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética / ICET, 2004, p. 255.

¹⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª Edição. RJ: Renovar, 2010, p. 271.

¹⁸ Cf. CAMPOS, Dejalma. Responsabilidade Tributária. In. *Caderno de Pesquisas tributárias*, nº 5. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980, p. 110.

¹⁹ Cf. DENARI, Zelmo. Responsabilidade Tributária. In. *Caderno de Pesquisas tributárias*, nº 5. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980, p. 137.

²⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 860.

²¹ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1976, p. 168.

²² Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 470-472.

²³ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 758.

²⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Ed. SP: Noeses, 2009, p. 888. E também, Cf. MELO, José Eduardo Soares de. Sanções tributárias. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética / ICET, 2004, p. 255.

inclusive, diversas manifestações do Superior Tribunal de Justiça, “temperando a objetividade” da responsabilidade por infrações tributárias²⁵.

E, neste ponto, cabe a indagação: no que consistiria o “temperamento” da aplicação da responsabilidade objetiva senão o reconhecimento da relevância da subjetividade do agente infrator para a aplicação de sanções tributárias?

Tendo em conta o caminho trilhado pela doutrina, entendemos que o texto legal do art. 136 do CTN, longe de impor responsabilidade objetiva, na verdade, estabelece uma norma de proteção ao contribuinte, no sentido de figurar como um limite mínimo ao legislador ordinário no estabelecimento de sanções tributárias. Trata-se de regra mínima, a qual pode ser excepcionada por disposição específica, hipótese em que se exigiria a conduta dolosa como condição para a imposição da sanção²⁶.

Estamos convencidos de que o referido enunciado normativo prevê, portanto, discricionariedade do legislador ordinário para exigir intenção (dolo) para que se configure tal responsabilidade, *i.e.*, para definir que, em determinados casos expressos em lei, não bastará a comprovação da negligência e da imprudência, mas também, necessariamente, do *animus*. Assim, eventual lei que venha regulamentar o art. 136 do CTN, no entanto, tem condão protetivo, não servindo para desconsiderar os predicados mínimos de culpa estabelecidos pela Lei 5.172/66, mas para adensá-los com a possibilidade de uma exigência adicional, a justificar uma penalidade mais gravosa.

É neste sentido, de interpretar o art. 136 como uma proteção mínima, que, por exemplo, entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se denota da análise reiterada do caso em que o contribuinte é induzido a erro de preenchimento da sua declaração espontânea de ajuste pelo informe de rendimentos (“comprovante de retenção”) emitido pela fonte pagadora²⁷. Nestes casos, tem-se aplicado, corretamente, a exclusão da penalidade da multa de ofício: é afastado o dolo pelo fato de que a declaração foi *ipso facto* realizada, não tendo havido nenhuma tentativa de ocultação do rendimento; a culpa se afasta na medida em que foram utilizados os dados de que o declarante dispunha e diante da inexistência de provas em contrário.

Não há de se perder de vista, ainda, que ao se comparar a redação conferida ao art. 136 do CTN, que trata da responsabilidade por infrações, com a redação do art. 161 do CTN, que trata da imposição de juros, verifica-se de forma muito nítida que a redação de ambos os dispositivos são bastante diferentes, a relevar que apenas no último houve a introdução de uma responsabilidade objetiva, excluindo-se a exigência de dolo ou culpa, enquanto o primeiro apenas excluiu de forma explícita o dolo (intenção). Senão vejamos:

²⁵ Sobre o “temperamento” da interpretação do art. 136 pela doutrina, *verbi gratia*, cf. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Recurso Especial nº 1.220.414 / SC. Relator Min. Humberto Martins. 2ª Turma. Julgamento: 19/05/2011. In: Diário da Justiça, 25/05/2011; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp 982224 / PR. Relator Min. Mauro Campbell Marques. 2ª Turma. Julgamento: 06/05/2010. In: Diário da Justiça, 27/05/2010; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 267.546 / MG. Relator Min. João Otávio de Noronha. 2ª Turma. Julgamento: 06/12/2005. In: Diário da Justiça, 01/02/2006; entre outros.

²⁶ Cf. TAKANO, Caio Augusto e BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Responsabilidade por Infrações em Matéria Tributária: Reconsiderações à Luz do Art. 136 do Código Tributário Nacional*. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, SCHOUERI, Luís Eduardo, e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord). *Direito Tributário Atual n. 29 (Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT)*, São Paulo: Dialética, 2013, pp. 114-132.

²⁷ Paradigmáticos neste sentido os Acórdãos nº CSRF/01.0.217 e CSRF/01-95.032.

Entre a norma sancionadora e a norma tributária: reflexões sobre a aplicação da norma sancionatória sob condição futura

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

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, **seja qual for o motivo determinante da falta**, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Seriam as expressões “seja qual for o motivo determinante da falta” e “independe da intenção do agente ou do responsável” expressões sinônimas, que buscam refletir a não exigência de culpabilidade? A toda evidência, não parece ser esse o sentido do art. 136 do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça tem, de fato, afastado a responsabilidade por infrações tributárias quando se constata a ausência de culpa pelo contribuinte, principalmente nos casos em que sua boa-fé está constatada nos autos. Nessa linha, em sede de recurso repetitivo recentemente julgado, o Superior Tribunal de Justiça foi instado a se manifestar sobre a possibilidade de se afastar a responsabilidade do adquirente de boa-fé, em razão do ICMS incidente na operação de venda que, em virtude de suposto descumprimento da legislação estadual (que impõe o dever do adquirente verificar a regularidade fiscal daquele com quem transaciona), a ele é atribuída a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário (principal e multa) que deixou de ser recolhido. Naquela ocasião, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que a comprovação da boa-fé do adquirente seria suficiente para afastar sua responsabilidade tributária (i.e., não aplicar o art. 136 do CTN), nos seguintes termos²⁸.

Ainda em sede das regras do ICMS, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, em sede de Embargos de Divergência em Recurso Especial, a impossibilidade de se cobrar do vendedor o crédito tributário na modalidade de diferimento, nos casos de diferimento tributário em que o comprador é posteriormente reconhecido como inidôneo, se constatado que o vendedor agiu de boa-fé, entregando a mercadoria e emitindo a correspondente nota fiscal²⁹. A ementa do referido julgado reflete com precisão o conteúdo do voto exarado pelo Exmo. Ministro Relator:

²⁸ PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. (...) 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS. 5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1148444/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010).

²⁹ TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. QUEBRA DE DIFERIMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR DE BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE. 1. Embargos de divergência pelos quais se busca dirimir dissenso interno quanto à possibilidade de, nos casos de diferimento tributário em que o comprador é posteriormente reconhecido como inidôneo, responsabilizar o vendedor de boa-fé pelo pagamento do tributo. 2. In casu, não se discute a possibilidade de responsabilização do contribuinte (vendedor) pelo pagamento do tributo, em caráter supletivo, nos termos do art. 128 do CTN, mas se ele, ainda que agindo de boa-fé, pode responder por infração cometida pela empresa compradora. A responsabilidade por infrações está contemplada nos arts. 136 e seguintes do CTN. No entanto, a situação dos autos não se subsume a essas regras, na medida em que está claro que o vendedor, por ter sido considerado de boa-fé, não participou da fraude levada a efeito pela compradora (ausência de dolo) e nem detinha poderes para evitá-la (ausência de culpa). (...) 4. A responsabilização objetiva do vendedor de boa-fé, nesse caso, importa prática perversa, porquanto onera, de uma só vez e de surpresa, o elo mais frágil da cadeia produtiva que nada pôde fazer para evitar a infração cometida pela empresa adquirente.

Na seara do Direito Aduaneiro, também há precedentes do STJ afastando a responsabilidade objetiva para a imposição de penalidades aos infratores da legislação tributária, quando não presente sequer culpa em seus atos. Exemplificativamente, cite-se o caso em que a Segunda Turma daquela Corte Superior entendeu que não caberia a pena de perdimento de bens aplicada a produtos estrangeiros, cuja importação a Receita Federal reputou irregular (por não constar nas notas fiscais o número de série das mercadorias), na hipótese em a adquirente apenas adquiriu, junto a estabelecimentos situados no Brasil, as mercadorias importadas, “não podendo, nesse andar, responder pessoalmente pela inobservância, por parte de tais estabelecimentos, de regras quanto ao preenchimento das notas fiscais”³⁰⁻³¹.

Em suma, e reconhecendo toda a controvérsia existente no assunto, fato é que não tem sido incomum a invocação e a adoção de doutrina que afasta a interpretação de que do art. 136 do CTN decorreria uma “responsabilidade objetiva”, como razões de decidir, até mesmo em casos em que não há qualquer norma que exija o elemento subjetivo (dolo ou, no mínimo, culpa, de forma expressa). Ainda que muitas vezes se sustente que exista a “responsabilidade objetiva”, sua aplicação é mitigada por conta de “temperamentos”, como o reconhecimento de boa-fé, pela equidade, ou por ausência de culpa, em qualquer uma de suas modalidades.

Por tanto, de rigor, reconhecer a exigência de no mínimo culpa no comando do dispositivo do art. 136 do CTN. Não se trata aqui, de nenhuma forma, de uma atenuação interpretativa, mas da simples leitura atenta do dispositivo, que denota o descabimento da consideração objetiva da responsabilidade por infrações (administrativas) tributárias, seja porque o art. 136 eliminou, como regra, apenas o elemento doloso para a configuração do ilícito tributário, mas manteve a exigência

Além disso, deve ser sopesado que, embora o recolhimento do imposto seja realizado em uma etapa posterior, não se deve olvidar que o produtor rural, ao vender sua produção, certamente sofre os efeitos econômicos desse diferimento na composição do preço de sua mercadoria, na medida em que, via de regra, a exação postergada corresponde a um custo de produção a ser suportado pelo restante da cadeia produtiva. 5. Dessa forma, na modalidade de diferimento, constatado que o vendedor agiu de boa-fé, entregando a mercadoria e emitindo a correspondente nota fiscal, não é possível imputar-lhe a responsabilidade tributária para o pagamento do tributo. 6. Embargos de divergência providos. (EREsp 1119205/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/10/2010, DJe 08/11/2010)

³⁰ TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS NO MERCADO INTERNO POR TERCEIRO. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. "OBITER DICTUM", TEMPERAMENTO NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 136 DO CTN. PRECEDENTES. 1. Cuida-se, na origem, de medida cautelar inominada com a finalidade de afastar a pena de perdimento de bens aplicada a produtos estrangeiros, cuja importação a Receita Federal reputou irregular, por não constar nas notas fiscais o número de série das mercadorias. 2. O Tribunal "a quo" firmou a premissa fática de que as mercadorias foram importadas por empresas nacionais, e adquiridas por terceiro em território nacional (ora agravada), conforme trecho que transcrevo: "as notas fiscais foram emitidas por empresa nacional, condição não reatada pela autoridade aduaneira. De fato, tal situação comprova a alegação da autora de que apenas adquiriu, junto a estabelecimentos situados no Brasil, as mercadorias importadas, não podendo, nesse andar, responder pessoalmente pela inobservância, por parte de tais estabelecimentos, de regras quanto ao preenchimento das notas fiscais." (...) 4. Ademais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que, apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária "in dubio pro contribuinte". 5. Precedentes: AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6.5.2010, DJe 27.5.2010; REsp 254.276/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15.3.2007, DJ 28.3.2007, p. 198; REsp 278.324/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006, p. 239. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1220414/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2011, DJe 25/05/2011)

³¹ Em seu voto, o Exmo. Ministro Relator assim se manifestou: Portanto, o Tribunal "a quo" interpretou a legislação fiscal tendo em conta a razoável dúvida quanto a má-fé da empresa na aquisição dos produtos, especialmente porque não foi ela quem importou a mercadoria e, por este motivo, não tinha a obrigação de preencher corretamente as notas fiscais dos produtos, concluindo que "inexiste nos autos prova de que a importação foi irregular, tampouco que a internação tenha sido realizada diretamente pela autora", situação que afasta a aplicação da pena de perdimento dos bens.

da culpa como requisito da pretensão punitiva estatal, como proteção mínima do contribuinte; seja porque o sistema tributário brasileiro aponta, em diversos dispositivos do CTN, para direção radicalmente distinta, exigindo a consideração da subjetividade do agente nos ilícitos tributários; ou, ainda, porque a possibilidade de se imputar uma sanção administrativa a determinado indivíduo, sem que se leve em consideração sua culpabilidade em qualquer uma de suas manifestações possíveis, não coaduna com a natureza e as finalidades das sanções tributárias.

Assim, inexistindo descumprimento de um dever jurídico, não cabe a aplicação de sanção tributária, principalmente se evidenciada que o art. 136 do CTN exige, seja pela interpretação a ele conferida pela doutrina acima mencionada ou pela interpretação conferida pelos Tribunais, no sentido de “atenuações” ou “temperamentos” a uma suposta responsabilidade objetiva, perquirições a respeito da culpa do contribuinte.

Esse ponto é fundamental para que se possa enfrentar a próxima indagação deste trabalho: é possível impor sanção em relação a ilícito futuro?

4. A (Im)Possibilidade de Imposição de Multa Enquanto Vigente Causa Suspensiva de Exigibilidade do Crédito Tributário: É Possível Impor Sanção em Relação a Ilícito Futuro?

A pergunta parece enredo de um filme de Steven Spielberg³², mas é fato recorrente enfrentado pelos contribuintes, quando estes, “agraciados” por uma liminar em mandado de segurança ou tutela antecipada – hipóteses que suspendem a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151 do CTN –, verificam que a autoridade fazendária, quando efetua o lançamento tributário para “evitar a decadência”, não apenas lança o valor da obrigação principal (tributo), mas também multa e juros.

Enquanto no caso dos juros, enquanto mera recomposição patrimonial, seja compreensível a sua exigência em relação ao crédito tributário que venha a ser exigido no futuro, o mesmo não se pode dizer da cominação da penalidade. Isso porque a multa pecuniária é o conseqüente de uma norma jurídica sancionadora que tem como antecedente normativo o descumprimento de um dever jurídico, no caso, a conduta do contribuinte de entregar um montante pecuniário aos cofres públicos (obrigação que se encontra no conseqüente da norma de incidência tributária). Logo, se o não pagamento do tributo é amparado por norma individual e concreta do Poder Judiciário – e, portanto, não há ilicitude no ato –, há a incidência da norma sancionadora?

Significa dizer, se a exigibilidade do crédito tributário estava suspensa por força de medida liminar concedida, antes do lançamento tributário, houve o descumprimento ou conduta ilícita por parte do contribuinte a justificar a aplicação da norma sancionadora imposição de uma multa? Parece-nos evidente que não.

Dúvidas não há acerca da existência de uma norma geral e abstrata que determina genericamente o pagamento do imposto com a mera constatação da ocorrência do fato que compõe o antecedente normativo da norma de incidência tributária. Se determinado contribuinte venha a auferir renda, deverá adimplir a obrigação tributária que surge a partir da ocorrência do respectivo fato gerador (em concreto). O mesmo se dará caso realize uma operação mercantil, uma prestação de serviço, transmita bens imóveis e tantos outros fatos signos presuntivos de riqueza eleitos pelo legislador tributário como fato gerador da obrigação tributária.

³² “Minority Report” é um filme dirigido por Spielberg em que a polícia é capaz de prender e sancionar um indivíduo antes mesmo de o fato ocorrer.

Obviamente, pensando em termos genéricos, caso o contribuinte descumpra voluntariamente o dever jurídico que lhe é incumbido pela norma tributária, ele se sujeitará à norma sancionadora. A sanção, neste caso, é necessária não apenas para agir como uma coação ao cumprimento de uma conduta desejada pelo ordenamento jurídico (prevenção geral), mas para punir o infrator – e ao mesmo tempo reafirmar o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora –, de acordo com a sua culpabilidade, nos casos em que o dever jurídico for efetivamente descumprido (prevenção especial).

Entretanto, o raciocínio não subsiste nos casos em que há uma norma individual e concreta, emanada pelo Poder Judiciário, que, ao reconhecer a existência de uma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, exonera o contribuinte do recolhimento (imediato) do tributo. Ainda que se discuta sobre a definitividade da medida liminar ou sobre os efeitos de sua revogação, fato é que, no momento da lavratura do lançamento, não havia ato ilícito punível. Se é verdadeiro que havia uma norma geral e abstrata, emanada pelo Poder Legislativo, determinando o pagamento do tributo uma vez ocorrido o fato gerador, igualmente havia norma individual e concreta válida e vigente, emanada pelo Poder Judiciário, afastando a exigência do tributo no caso concreto, a que não cabe a Administração Tributária afastar.

Como não há uma cronologia na atuação das normas jurídicas aplicáveis, i.e., todas as normas jurídicas incidem ao mesmo tempo³³, havendo medida judicial afastando a exigibilidade do tributo, o comportamento do contribuinte é plenamente lícito, i.e., em estrita conformidade com o ordenamento jurídico e por ele respaldado. Se assim é, nessas hipóteses, o não recolhimento do tributo é legítimo e guarda plena aderência com as normas vigentes à época em que não houve o recolhimento do tributo: há em tais situações um “não recolhimento juridicamente permitido”.

Isso revela completa ausência de ilicitude no fato de deixar de recolher o tributo enquanto vigente uma cause de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Um fato atípico infracional, que não enseja a imposição de sanção.

Mas ainda que se entenda que houve a ocorrência de fato ilícito, consubstanciado no não recolhimento do tributo dentro do prazo regulamentar, é importante que se destaque não haver, neste caso, sequer culpa pelo contribuinte. Afinal, atuando em estrita conformidade com decisão judicial que permite o não recolhimento do tributo, não atua com negligência, imprudência ou imperícia, não havendo, pois, culpa do contribuinte que assim procede. E, inexistindo sequer culpa, não há como lhe imputar responsabilidade tributária pela infração, nos termos do art. 136 do CTN (salvo se adotar a equivocada premissa sobre a existência de “responsabilidade objetiva” no Direito Tributário).

Outra solução, sobre desconsiderar qualquer aspecto atinente à culpabilidade do infrator, implica uma situação de extrema desigualdade entre contribuintes que recebem a mesma penalidade, a despeito de atuarem de formas radicalmente distintas. Poder-se-ia admitir que um mesmo consequente normativo (imposição de multa de ofício) se aplique a contribuintes em situações que são diametralmente opostas: (i) aquele que não recolheu o tributo porque obedecia à decisão judicial, resguardado em norma individual e concreta, válida e vigente, emanada por órgão competente; e (ii) aquele que não recolheu o tributo por culpa ou intencionalmente, à míngua de norma jurídica que respaldasse a sua conduta?

Basta que se perquiria se são iguais de uma lado aquele que exerceu legitimamente seu direito à petição (art. 5º, XXXV da CF/88), arcou com custas judiciais, com honorários advocatícios, agiu diligentemente e reuniu documentos que comprovassem suas alegações perante o Poder Judiciário,

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 447.

comprovou a fumaça do bom direito e o perigo da demora, bem como seu justo receio de sofrer cobrança “ilegal” de tributo, que teve em favor de si proferida decisão que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, e, aí sim, não recolheu os tributos supostamente devidos no período da vigência de tal decisão; àquele que (i) negligente ou imprudentemente não recolheu seus tributos em dia? (ii) Que supostamente ou efetivamente desconhecia a legislação tributária? (iii) que não recolheu com base em interpretação própria, sem qualquer norma individual e concreta que sustentasse sua interpretação? E, por fim, (iv) é sonegador contumaz e simplesmente não recolhe seus tributos visando a obter uma vantagem concorrencial desleal em relação aos demais contribuintes que atuam em seu setor? Mais uma vez a resposta é evidentemente negativa.

De fato, a doutrina tem insistido que a isonomia não se confunde com identidade, o que implica sua relatividade³⁴. Como ensina LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a ideia de justiça impõe que tratamentos diferenciados para situações equivalentes deverão ter um fator de *discrímén* que os justifiquem, passando a ser imprescindível a existência de um critério de comparação sempre que se examinarem as condições, para que o referido princípio seja respeitado mediante um caso concreto³⁵. Fere-se a isonomia não apenas quando situações iguais – em relação a determinado critério eleito – são tratadas de forma diferente, como também nas hipóteses em que haja uma discriminação, cujo critério que a justifique não se consiga identificar³⁶. Ademais, como ensina CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, é preciso que o critério de discriminação esteja fundado em “razão valiosa” para o bem público à luz do texto constitucional, isto é, que seja constitucionalmente pertinente, de modo que a discriminação dele (critério) decorrente seja compatível com os interesses acolhidos na Constituição Federal³⁷.

A nosso ver, é impossível enxergar uma justificação (“razão valiosa”) ou um critério de *discrímén* válido para a equiparação dos contribuintes citados acima, que se encontram em situações distintas, cada uma com grau de zelo de culpabilidade radicalmente diferentes, para aplicação de idêntica sanção tributária em ambas as situações, ainda que um dos contribuintes não tenha descumprido qualquer dever legal e o outro, agido com culpa (em qualquer uma de suas modalidades) ou até mesmo dolo.

Poder-se-ia argumentar, contudo, que ofenderia a isonomia não tratar de forma diferente (i) aquele contribuinte que recorreu ao Judiciário e, obtida decisão liminar, não recolheu o tributo; (ii) aquele outro contribuinte que também recorreu ao Judiciário, e obteve a suspensão da exigência do crédito tributário em razão de depósito integral (hipótese em que as legislações dos entes políticos reconhecem como aptas a afastar a aplicação da sanção); e (iii) aquele contribuinte que pagou o tributo, sem recorrer ao judiciário. O argumento seria de que, economicamente, o primeiro estaria em vantagem em relação aos demais e que tal vantagem seria injustificada, principalmente se a liminar trata de medida judicial precária e não definitiva.

O argumento, posto que atraente e economicamente racional, não é juridicamente correto. Isso porque, a pergunta que deve ser feita é: cabe qualquer distinção – no que se refere exclusivamente à aplicação de sanções tributárias – entre contribuintes que atuaram de forma lícita, cada uma a sua maneira? A resposta há de ser negativa. Em relação à comparação entre o contribuinte que obteve a liminar e aquele outro que efetuou o depósito judicial, optando o contribuinte por qualquer hipótese juridicamente válida e de idêntica estatura (ambas previstas como modalidades de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 155 do

³⁴ Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 519.

³⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 346.

³⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 345-348.

³⁷ Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 41-42.

CTN), qual seria o critério de discriminação válido para, em relação à aplicação de multa, conferir-lhes tratamento distinto? Em relação à comparação entre o contribuinte que obteve liminar e aquele outro que pagou o débito tributário, embora as situações sejam distintas em sua essência, fato é que, sob a consideração da licitude ou ilicitude do ato, que poderia potencialmente justificar a imposição de sanção, ambas são condutas possíveis, previstas normativamente no CTN, e, acima de tudo, de idêntica licitude, não sendo uma opção “mais lícita” ou “menos lícita”, sob a ótica do ordenamento jurídico.

Por fim, não é incomum que as Administrações Tributárias justifiquem o lançamento da multa pelo fato de que de outra forma não poderia fazê-lo pela verificação da decadência. Entretanto, o argumento não convence. Ocorrido o fato gerador e verificado o inadimplemento da obrigação tributária, inicia-se o prazo para lançamento do tributo e da sanção, que acabam por se extinguir no mesmo prazo. Quando existe uma hipótese de suspensão, há um descolamento entre o termo inicial da decadência do tributo e da multa, uma vez que não há descumprimento do consequente da norma tributária.

O art. 113, §1º do CTN³⁸, atribui a penalidade pecuniária o regime jurídico idêntico ao aplicável aos tributos³⁹, inclusive em relação ao prazo decadencial, do que decorre a aplicação do art. 173, I, do CTN, segundo o qual inicia o lustro prescricional para constituir o crédito tributário no “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Consequentemente, o direito de constituir o crédito tributário relativo à multa de ofício igualmente se inicia quando verificado o descumprimento do consequente da norma de incidência tributária.

Reconhecemos que o entendimento aqui esposado pode sofrer certa resistência, principalmente em decorrência de dificuldades processuais, pode-se alegar que à luz da Súmula 405 do Supremo Tribunal Federal⁴⁰, o prazo inicial da decadência seria o fato gerador do tributo, mas poderia o retrocesso dos efeitos da liminar inibir um direito, no caso, o direito de lançar? Entendemos que a resposta deve ser negativa, não nos parece que seja essa a *ratio* adjacente a súmula, pelo contrário, tal retrocesso deve-se a garantia de direitos que se poderiam perder, v.g. a recomposição do valor do patrimonial através da incidência de juros.

Portanto, ousando discordar das lições de Hugo de Brito Machado, para quem penalidade pecuniária e o valor do tributo integram um único crédito⁴¹, parece-nos mais acertado afirmar que o direito de lançar a multa de ofício somente inicia-se a partir do descumprimento do precedente da norma de incidência tributária, garantindo-se assim o direito do contribuinte saldar o crédito ou depositá-lo para fins de discussão judiciária sem computar o valor da multa, bem como o direito de o fisco lançar o valor da multa em momento lógico adequado, qual seja, após a ocorrência de um ato ilícito punível.

³⁸ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

³⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018, pp. 500-501.

⁴⁰ Súmula 405/STF: “Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária”.

⁴¹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004, p.169.

5. A Sanção em Relação a Ilícito Futuro nos Tribunais Administrativos

5.1. Âmbito Federal

A lei n. 9.430/96 dispõe em seu art. 63⁴² sobre a possibilidade de se efetuar o lançamento tributário para fins de evitar a decadência, prevenindo, desde sua redação original⁴³, o lançamento da multa de ofício nos casos em que a exigibilidade houver sido por força de medida liminar⁴⁴. Embora tal conclusão já decorresse da própria lógica do ordenamento jurídico, acertou o legislador ordinário federal ao explicitar a não incidência de multas, nesses casos, evitando potenciais litígios entre o fisco e o contribuinte.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, embora não haja muita controvérsia neste tema – muito por conta de já haver uma solução normativa expressa a respeito – a jurisprudência administrativa tem sido pacífica no sentido de afastar a incidência da multa de ofício nos casos em que houve o lançamento do crédito para prevenir a decadência consoante preceitua o art. 63⁴⁵.

Doutra parte, não identificamos acórdãos enfrentando a possibilidade de o lançamento ocorrer após a decorrência do prazo decadencial do tributo. Entretanto, no âmbito judicial, o Superior Tribunal de Justiça teve oportunidade de se manifestar quanto ao prazo para lançar a multa pelo descumprimento da obrigação acessória no Imposto de Importação, hipótese em que deixou claro que “[a] decadência do direito de o Fisco lavrar auto de infração para impor crédito tributário e penalidade decorrentes do procedimento de importação somente ocorrerá em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador ou da data da infração (art. 150, § 4º do CTN e art. 139, do Decreto-Lei n. 37/66)”⁴⁶.

Portanto, mesmo no âmbito federal, em que há a possibilidade de lavratura de auto de infração complementar para se exigir somente a penalidade pecuniária, o Poder Judiciário não tem diferenciado o prazo decadencial para a exigência do tributo e da multa.

5.2. Âmbito da Legislação Estadual de São Paulo

No âmbito do Estado de São Paulo, houve a adoção de diferente solução pelo legislador ordinário. Dispõe o art. 30, §3º da Lei 13.457/09, que rege o contencioso administrativo estadual, que “[e]stando o crédito tributário com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso II, da Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a autuação será lavrada para prevenir os efeitos da decadência, porém sem a incidência de penalidades”⁴⁷. Assim, a partir de uma leitura

⁴² Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

⁴³ Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

⁴⁴ Lembrando que o inciso V do art. 151 do CTN somente foi incluído pela Lei Complementar n. 104 de 2001.

⁴⁵ Por todos, ver Acórdão 9303-003.859, Rodrigo da Costa Possas, 3ª Turma CSRF, sessão 16/09/2016.

⁴⁶ Ver REsp 1201845 / RJ, Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 18/11/2014, DJe 24/11/2014.

⁴⁷ Artigo 30 - Não impede a lavratura do auto de infração a propositura pelo autuado de ação judicial por qualquer modalidade processual, com o mesmo objeto, ainda que haja ocorrência de depósito ou garantia.

literal do dispositivo, somente estaria afastada a incidência de multa nos casos em que houver o depósito integral do montante cobrado, de modo que se manteria a imposição de multas nos casos em que houver a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas por conta da existência de medida liminar ou de antecipação de tutela.

O enunciado do referido dispositivo legal tem levado os órgãos autuantes do Estado de São Paulo a lavrar autos de infração para fins de evitar a decadência não apenas com a exigência do tributo, mas igualmente exigindo-se a multa pelo descumprimento (futuro) da obrigação principal.

Esse mesmo entendimento tem prevalecido no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, como se verifica no seguinte precedente da Câmara Superior, segundo o qual "[o] não recolhimento quando do despacho aduaneiro do ICMS, ao amparo de liminar e mandado de segurança sem depósito, não impede, quando do lançamento de ofício, a cobrança de juros e multa, segundo o disposto no artigo 30 da Lei 13.457/09" (processo DRTC-I n. 350989/2006)⁴⁸.

Esse mesmo entendimento, que tem encontrado eco nas demais Câmaras Julgadoras, como se verifica em recente precedente da 11ª Câmara Julgadora, por ocasião da análise do Processo DRT-05 4092197-9/2017, em que se fundamentou a possibilidade de se exigir a multa, não obstante a existência de medida liminar vigente durante todo o período das operações mercantis realizadas (fato gerador), sob o fundamento de que "indiscutivelmente, a retroatividade dos efeitos da decisão contrária, afastando o efeito de eventual liminar concedida, deve-se à natureza precária das medidas liminares, impregnadas de responsabilidade e de risco. Assim, com a sua revogação opera-se, de maneira imediata, efeitos "ex tunc" da decisão do mandado de segurança"⁴⁹.

Por fim, não obstante essa seja a linha predominante no Tribunal de Impostos e Taxas, é importante notar que esse entendimento tem sido mitigado em algumas das Câmaras Julgadoras, em situações excepcionais, em que o não pagamento do imposto se dá não apenas em razão dos efeitos de uma liminar concedida ao contribuinte, mas igualmente norma individual e concreta proferida em sede de sentença ou acórdão pelo Poder Judiciário. Em interessante precedente, por

§ 1º - A propositura de ação judicial importa renúncia ao direito de litigar no processo administrativo tributário e desistência do litígio pelo autuado, devendo os autos ser encaminhados diretamente à Procuradoria Geral do Estado, na fase processual em que se encontrarem.

§ 2º - O curso do processo administrativo tributário, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada, conforme dispuser o regulamento.

§ 3º - Estando o crédito tributário com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso II, da Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a autuação será lavrada para prevenir os efeitos da decadência, porém sem a incidência de penalidades.

⁴⁸ Cf. Tribunal de Impostos e Taxas. Câmara Superior, Processo 1A-350989/2006, Rel. Juiz Celso Alves Feitosa, julgamento de 24/03/2011.

⁴⁹ "ICMS – Recebimento de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal hábil. Constatada a inexistência do suposto emitente dos documentos fiscais. Cobrança do imposto, por solidariedade, nos termos do artigo 11, XI c/c § 1º, do RICMS/00. RECURSO ORDINÁRIO: Liminar em MS – sentença denegatória – efeito retroativo – inteligência da Súmula nº 405 do e. STF. Não comprovação da boa-fé – dever de cautela. Responsabilidade tributária - interesse comum e cadeia de positividade suficiente. Recebimento pautado em documentação inidônea - infração comissiva própria – inaplicabilidade da disposição do artigo 137, II e III, do CTN. Simulação – incidência do artigo 267, II, "a, do RICMS/00. Lançamento de ofício – exigência de tributo e consectários. Regularidade da aplicação da multa – inaplicação da redução. Regularidade do cálculo do valor básico da multa. Regularidade da aplicação da taxa de juros de mora (Súmula nº 10 do e. TIT, com efeitos vinculantes aos órgãos judicantes). RECURSO ORDINÁRIO: conhecimento e desprovimento". Cf. Tribunal de Impostos e Taxas. Décima Primeira Câmara Julgadora. Processo DRT-05 4092197-9/2017. Rel. Juiz Valério Pimenta De Moraes, julgamento de 17/11/2017.

ocasião do julgamento Processo DRT-II 4059898-6/2015⁵⁰, a Segunda Câmara Julgadora afastou a aplicação de multa imposta a contribuinte que teria deixado de recolher o ICMS devido na importação em virtude de medida liminar concedida, confirmada em decisão de mérito, tudo isso anteriormente à lavratura do Auto de Infração.

No caso, o voto de qualidade do Juiz César Eduardo Temez Zalaf foi no sentido de acompanhar a divergência iniciada no voto vista do Juiz Caio Augusto Takano, que afastou a incidência da multa no caso concreto, em que inexistia, em seu entendimento, o cometimento de qualquer ato ilícito pelo contribuinte que deixou de recolher o imposto no prazo legal, quando respaldado por norma jurídica individual e concreta que assim permitia. Em seu voto, o Presidente da Câmara sustentou que embora seu entendimento fosse pelo cabimento da multa em casos análogos, senão quando alcançados pelo art. 30, §3º da Lei nº 13.457/09, ou seja, quando haja depósito do valor integral do débito, “as características do presente caso, onde já havia sentença e acórdão em favor do contribuinte bem antes da lavratura do AIIM, mais a própria natureza jurídica da questão de fundo cuja matéria, de resto, está pacificada nas cortes judiciais, faz com que as judiciosas razões de decidir do culto juiz com vista encontrem eco na minha avaliação a ponto de acompanhá-lo sem ressalvas, neste caso, porquanto as adoto”.

Ainda que tal posicionamento reflita entendimento ainda minoritário no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, referido julgado convida os demais julgadores daquele órgão – e principalmente a Câmara Superior, que deverá analisar o mérito desta decisão – a repensar sobre o tema, buscando uma solução mais harmônica para a interpretação da legislação estadual com os dispositivos do Código Tributário Nacional e, ainda, com a própria noção de sanção e a impossibilidade de exigí-la em relação a ilícitos futuros.

5.3. Âmbito da Legislação Municipal de São Paulo

No âmbito da legislação municipal de São Paulo, o art. 13 da Lei nº 13.476/2002 determina a aplicação de multa de ofício quando, após iniciado o procedimento fiscal, houver falta de recolhimento ou o recolhimento a menor do Imposto sobre Serviços (ISS), “independentemente das medidas administrativas e judiciais cabíveis”⁵¹.

Não raro a Administração Tributária adota uma leitura do referido enunciado prescritivo que confira maior relevância à sua literalidade, o que conduz à conclusão de que a norma jurídica que dele exsurge imporia a cominação de multas de ofício até mesmo na situação em que o contribuinte de fato não realizou o pagamento do tributo, mas assim o fez porque existia uma decisão judicial em sede de liminar que lhe permitia assim proceder, pois lhe conferia a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

O tema foi discutido em pauta temática em sede de Câmeras Reunidas no dia 04/10/2016, no Conselho Municipal de Tributos de São Paulo⁵², no qual acabou prevalecendo a posição do

⁵⁰ Tribunal de Impostos e Taxas. Segunda Câmara Julgadora. DRT-II 4059898-6/2015. Rel. José Eduardo de Paula Saran, julgamento de 04/07/2017

⁵¹ “Art. 13 – Independentemente das medidas administrativas e judiciais cabíveis, iniciado o procedimento fiscal, a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, pelo prestador do serviço ou responsável, nos prazos previstos em lei ou regulamento, implicará a aplicação, de ofício, das seguintes multas:

I – de 50% (cinquenta por cento) do valor do Imposto devido e não pago, ou pago a menor, nos prazos previstos em lei ou regulamento, pelo prestador do serviço ou responsável, excetuada a hipótese do inciso II; (...)”

⁵² Por todos, ver os acórdãos proferidos nos processos nº 6017.2016/0007860-4 e 6017.2016/0007864-7, julgados pelas Câmeras Reunidas em 04/10/2016.

Fisco de que a aplicação da multa somente seria afastada se houvesse depósito do montante integral, por força de legislação expressa nesse sentido.

Não se retira o acerto de não se exigir a multa se houve o depósito integral, na medida em que haverá igualmente uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. No entanto, permitir a imposição de multa nos demais casos em que há suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, parece-nos não resistir a uma análise sobre sua consistência jurídica, na medida em que, ao fim e ao cabo, acaba por implicar uma imposição de sanção por fatos futuros.

6. Conclusões

A constatação de que qualquer sanção, inclusive no âmbito tributária, constitui uma reação pelo não cumprimento de uma conduta que o Estado impôs ou, reversamente, a realização de uma conduta que o Estado proibiu, conduz ao intérprete imediatamente a conclusão de que é imprescindível a existência de um ato ilícito prévio para que haja a devida aplicação de uma sanção punitiva em relação ao infrator.

Não obstante, a questão sobre a (im)possibilidade da aplicação de sanção por ilícito futuro permanece sem uma resposta adequada no âmbito dos tribunais administrativos, em que prevalece a ideia de que, ausente disposição legal expressa, não seria possível afastar a aplicação da multa de ofício mesmo nos casos em que há decisão liminar, tutela antecipada ou sentença judicial afastando a exigibilidade do crédito tributário. Como o contribuinte pode ser penalizado por não recolher um tributo que, no momento da lavratura do auto de infração e da imposição de multa, não lhe estava sendo exigido e, portanto, não se esperava que ele procedesse a qualquer recolhimento? Como o contribuinte pode ser penalizado por recolhimento a menor do imposto se, de novo, a exigibilidade deste estava suspensa e não caberia a ele proceder ao recolhimento do tributo? Carece de consistência lógica a penalização do contribuinte em tais circunstâncias.

Em tais casos, cabe ao intérprete construir a norma sancionadora levando em consideração com todas as normas e institutos jurídicos relevantes, garantindo-se a coerência do sistema. A aplicação conjunta de todas as normas jurídicas aplicáveis à situação que levou a um não recolhimento voluntário do tributo pelo contribuinte – i.e., normas gerais e abstratas previstas na legislação, normas individuais e concretas emanadas pelo Poder Judiciário, em que se reconhece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário – revela que, rigorosamente, não qualquer ilicitude na falta de recolhimento do tributo, porque, simplesmente, não haveria o vencimento do prazo para recolhimento do tributo. Atuou o contribuinte em estrita legalidade nesse comportamento.

Se isso é verdadeiro, então, nos casos em que o “não recolhimento” se deu em virtude de cumprimento de decisão judicial vigente à época dos fatos, são descabidas quaisquer penalidades ao contribuinte, permitindo-se, apenas, que o tributo devido seja cobrado com seu valor corrigido e com juros moratórios, evitando-se o enriquecimento indevido do contribuinte, mas impedindo, também, o enriquecimento indevido do Estado pela arrecadação de multas tributárias indevidas.

7. Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010;

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2000;

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010;
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2007;
- CAMPOS, Dejalma. Responsabilidade Tributária. In. *Caderno de Pesquisas tributárias*, nº 5. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980, p. 93-114.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3ª Ed. SP: Noeses, 2009;
- DENARI, Zelmo. Responsabilidade Tributária. In. *Caderno de Pesquisas tributárias*, nº 5. São Paulo: Editora Resenha Tributária e Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1980, p. 115-138.
- GORDILLO, Agustín. *Introducción al Derecho Administrativo*. 2ª Edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966;
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. São Paulo: Editora Martin Fontes, 2005;
- MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 2009;
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2004;
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010;
- MELO, José Eduardo Soares de. Sanções tributárias. In. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética / ICET, 2004, p. 254-270.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2º Vol. RJ: Forense, 1994;
- NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. *Noções de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, pp. 134-135.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4ª Edição. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, 1976;
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. Fortaleza: Dialética / ICET, 2004;
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018;
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007;
- TAKANO, Caio Augusto; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 29. São Paulo: Dialética / IBDT, 2013, pp.114-132;

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517-527;

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 17ª Edição. RJ: Renovar, 2010.