



RVMD, Brasília, V. 10, nº 1, p. 327-353, Jan-jun., 2016

A ESTRUTURA DAS NORMAS SOBRE MULTAS FISCAIS: POR UMA VISÃO SISTEMATIZADA DA MATÉRIA*

THE STRUCTURE OF TAX FINES RULES: FOR A SYSTEMATIC VISION OF THE THEME

Florence Cronemberger Haret Drago^{**}

Resumo:

O assunto a ser tratado neste trabalho pressupõe um olhar jurídico sobre a norma que dispõe sobre as multas fiscais, observando os seus institutos antecedente e consequente sob as imposições do ordenamento como um todo. Recebendo repercussões de ordem tributária, civil, administrativa, processual e penal, num só tempo, as normas sobre multas fiscais mostram-se cada vez mais merecedoras de um maior cuidado interpretativo dos exegetas do direito. O isolamento da matéria em um só subdomínio do direito poderá significar em uma aplicação desvirtuada dos objetivos da norma. Daí a importância de se conhecer a estrutura da norma sobre multas para, ao final, definir o seu verdadeiro regime jurídico com todas as implicações particulares que as diferencia das demais obrigações tributárias e das outras categorias de ordem penal.

Palavras-chaves: Norma sancionadora; Sanções pecuniárias; Tipos infracionais; Multa moratória; Multa punitiva

Abstract:

The subject to be treated in this work assumes a legal look at the rule which prescribes tax fines, regarding its antecedent and consequent institutes under the impositions of the order as a whole. Receiving impact of tax, civil, administrative, procedural and criminal law, all in one time, the rules of tax fines

* Artigo recebido em: 02/06/2016.

Artigo aceito em: 30/06/2016.

^{**} Doutora e Pós-doutoranda em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (2010). É procuradora da USP. É professora de mestrado na Universidade de Marília (UNIMAR). É professora conferencista do IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, da COGEAE/SP pós-graduação lato sensu em direito tributário da PUC/SP, da ESPGE Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo e da EPD Escola Paulista de Direito. Atuou como monitora de seminários da pós-graduação lato sensu em direito tributário na USP assim como assistente acadêmica na graduação de Paulo de Barros Carvalho, nas disciplinas de Direito Tributário I e II, na USP em 2008 a 2011. Tem diversos artigos publicados e obras intituladas Teoria e prática das presunções no Direito Tributário, Vilém Flusser e Juristas, Tributação no agronegócio, Relações de consumo no comércio eletrônico e Tributação na saúde. Seus temas de especialidade são presunções, prova, tributação na saúde, sanções e crimes em direito tributário.

are shown increasingly deserving of greater interpretive care of interpreter's of law. The isolation of the topic in one only subdomain of law may mean in a distorted application of the goals of the fines rules. So that is the importance of knowing better the rule about fines for, ultimately, define its true legal status with all the particular implications that differentiates it from other tax liabilities and other categories of criminal order.

Key-words: Penalties rules; Financial penalties; Infractional's types; Moratorium's fines; Punitive's fines.

Sumário

Introdução.

- 1. Metodologia e conceitos de base deste estudo.**
- 2. Tipos infracionais das multas tributárias.**
- 3. Infrações fiscais antecedentes das multas.**
- 4. Tipos sancionatórios.**
- 5. Caráter acessório das multas.**
- 6. Sanções pecuniárias: natureza das multas tributárias.**
 - 6.1. Multas moratórias.
 - 6.2. Multas punitivas.

Conclusões.

INTRODUÇÃO

O tema das multas no direito tributário tem ganhado enorme repercussão nos tempos atuais tanto na doutrina quanto na jurisprudência. E, de fato, existe ainda muito campo a ser debatido e amadurecido para que se possa falar em uma teoria sistematizada da norma sobre multas no setor fiscal. As dúvidas ocorrem tanto pelo lado do contribuinte, sentindo-se extremamente cobrado e confiscado de seu patrimônio, mas, por incrível que possa parecer, do próprio fisco, ao aplicar a norma no caso em concreto sem ter ao certo os padrões para se fixar a multa de ofício ou isolada, qualificá-la ou agravá-la, nos termos da lei, que, na grande maioria das vezes, vem estrategicamente posta em modo genérico.

O assunto a ser tratado neste trabalho pressupõe um olhar jurídico sobre a norma que dispõe sobre as multas fiscais, observando o instituto sob as imposições do ordenamento como um todo. Recebendo repercussões de ordem tributária, civil, administrativa, processual e penal, num só tempo, as normas sobre multas fiscais mostram-se cada vez mais merecedoras de um maior cuidado interpretativo dos exegetas do direito. O isolamento da matéria em um só subdomínio do direito poderá significar em uma aplicação desvirtuada dos objetivos da regra. Daí a importância de se conhecer a norma sobre multas para, ao final, definir o seu verdadeiro regime jurídico com todas as implicações particulares que as diferencia das demais obrigações tributárias e das outras categorias de ordem penal.

Sob o ponto de vista sistematizado proposto neste trabalho, a ordem jurídica pressupõe correlação entre os elementos, sabendo identificar quando o direito tributário cede espaço para outros campos da ordem jurídica, tal como o penal, reinterpretando conceitos de um subdomínio para o outro justamente para se alcançar a correta aplicação da norma referente às multas fiscais. É o que veremos a seguir.

1. METODOLOGIA E CONCEITOS DE BASE DESTE ESTUDO

Para se falar de normas sobre multas no Direito tributário é preciso definir o método interpretativo assumido neste trabalho e percorrer os conceitos de base para assentar as conclusões em premissas seguras.

Faremos a opção pela corrente científico-filosófica positivista do Direito. E a razão de ser dessa escolha é justamente a necessidade de simplificar o campo a ser examinado, de forma a partir do pressuposto de que tudo no sistema jurídico é norma. Esse ponto de partida simplificador pressupõe que as regras jurídicas possuem a estrutura homogênea, variando apenas no conteúdo: homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Dito de outro modo, por mais que o artigo 3 do CTN afirme tributo não decorrer de fato ilícito, as multas foram assumidas pelo CTN, em seu art. 113, como obrigação tributária principal por “conversão”. Apesar das impropriedades conceituais, percebe-se um nítido vínculo entre regra-matriz de incidência e norma sancionatória pecuniária.

Como o próprio nome já identifica, conceitos de base no campo das multas fiscais são aqueles determinantes da norma sancionatória tributária, de acordo com sua estrutura invariável de antecedente – infração – implicando em um consequente – sanção (pecuniária no caso).

Feitas essas considerações iniciais com o objetivo de justamente demonstrar a importância da matéria e do conhecimento aprofundado desses conceitos de base, passemos, então, ao estudo de cada um deles.

2. TIPOS INFRACIONAIS DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

O sistema sancionatório tributário surge na medida em que o Estado busca dirigir a atuação de seus jurisdicionados para o projeto nacional pré-definido em suas políticas públicas, regulando condutas. Para Lourival Vilanova (2000, p. 38-39), “define-se o Direito como um sistema de normas diretivas de conduta humana, cuja inobservância é sancionada e, ainda, dotadas essas normas de uma organização no emprego da coação”. Quando chega ao ponto de sancioná-las, em verdade qualifica-as, negativamente, para o fim de reforçar o mandamento positivo que prescreve. O tipo sancionatório, portanto, não proíbe condutas mas, sim, descreve uma ação ou omissão, valorando-a, e comina uma pena. O Estado, aqui, funciona como agente regulador e atua em seu papel de direção.

Certo também é o fato de que, prevendo condutas obrigatórias ou proibidas, o Estado passa a estimular os sujeitos a seguir determinado caminho, podendo o destinatário do preceito optar ou não por aceitar o “convite” da norma. Não cabe falar

aqui em atuação do Estado por indução na medida em que a norma sancionatória tributária sempre terá caráter imperativo, sofrendo o particular com as consequências de seus atos quando subsumidos a qualquer dos tipos infracionais. Feita a opção política pelo poder legislativo em dirigir determinada conduta de seus jurisdicionados para tal ou qual lado, o legislador positivará a norma sancionatória tributária.

Assim como toda norma no ordenamento, a estrutura da prescrição sancionatória também se formará da combinação implicacional de um fato antecedente, descritor dos elementos ou elementares para se constituir fato típico e anti-jurídico, com um fato consequente, prescritor de uma “pena”, em seu sentido mais lato, desprovido de suas características estritamente penais. A pena nada mais é que uma relação jurídica, onde Estado e infrator se ligam ao objeto-sanção. Este poderá ser provido de caráter pecuniário ou não, a depender do que prescreve o preceito secundário da norma penalizadora.

Ainda, para o jurista Vilanova (2000, p. 175-176): “O que destaca a sanção jurídica [das sanções sociais] é a sua previsibilidade típica e a possibilidade do uso da coação organizada (através do órgão jurisdictional) para fazer valer as obrigações principais e as obrigações secundárias.” Daí surge a importância da hipótese das regras sobre multas. Os antecedentes das normas sancionatórias penais são descritos na qualidade de fato típico, qualificado pelo seu fator anti-jurídico, também reconhecido por ilícito ou ilicitude. Na teoria penal, o fato típico é composto pelos elementos: conduta (ação/omissão e culpa/dolo), resultado (salvo crimes de mera conduta), nexos causal e tipicidade. E a ilicitude qualifica o referido fato demonstrando a relação de contrariedade entre o enunciado típico do ilícito e o enunciado típico das diferentes hipóteses de discriminantes admitidas pelo direito penal (estado de necessidade, legítima defesa, estrito cumprimento do dever legal e exercício regular de direito). Por isso mesmo, dentre as doutrinas sobre a relação entre tipicidade e ilicitude, surge Beling (1944), como teórico penal, identificando as discriminantes como elementos negativos do tipo, isto é, causas de justificação (excludentes de ilicitudes) que integram o tipo de injusto (tipo do crime) e são excludentes da tipicidade e da ilicitude.

Quando transportados esses pensamentos para os ilícitos fiscais, nem tudo se aproveita. A uma, porque tal ramo do direito admite em certas hipóteses

“responsabilidade objetiva” e “responsabilização de terceiros”.¹ A duas, uma vez que diante dessas duas possibilidades, certas condutas ilícitas inexigem dolo e culpa do agente para fins de incidência da norma sancionatória, ao mesmo tempo em que inadmite qualquer tipo de excludentes de ilicitude, obrigando o sujeito a pagar tributo independentemente de suas razões pelo atraso no pagamento, a exemplo da dívida tributária perante empresa em estado de falência.

Ademais, cabe considerar que a realidade tributária envolve não somente aquela vinculada direta e pessoalmente ao fato mas outros agentes – responsáveis tributários – ligados na esfera tributária por aspectos intrinsecamente econômicos (estar na mesma cadeia do produto/de consumo) ou ainda por fato posterior à própria incidência do tributo, como no caso das sucessões imobiliárias (Art. 130 CTN), da transferência inter vivos (Art. 131, I, CTN), da transferência por “causa mortis” (Art. 131, II, CTN) ou, ainda, da sucessão empresarial (Art. 132 CTN) ou comercial (Art. 133 CTN).

A coexistência de sujeitos no mesmo contexto econômico, titulares, contudo, de diferentes relações jurídicas tributárias, tornam a análise das questões sancionatórias algo a ser pensado de forma necessariamente sistematizada pois, a depender do tipo sancionatório (natureza moratória ou punitiva), admitirá responsabilidade objetiva ou requererá, ao modo do direito penal, a pessoalidade tanto no fato quanto na pena. Todavia, o direito tributário pouco se aprofundou na disciplina das normas sancionatórias. Os poucos artigos trazidos no bojo do Código Tributário Nacional, deixa um vácuo normativo, justamente no campo das sanções. Isso nos leva a dizer que para responder aos problemas concretos do direito sancionatório tributário é preciso aprofundar o conhecimento tanto no subdomínio do direito tributário quanto no setor penal, de modo a sistematizar a matéria de acordo com o regime jurídico híbrido surgido da justaposição desses dois ramos do direito e dar a correta resposta aos problemas concretos apresentados.

¹ O Art 134 do CTN fala em “terceiros” quando, em verdade, a última parte do dispositivo deixa claro que estes sujeitos enumerados nos incisos só respondem “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. Logo, não são verdadeiros terceiros com relação ao fato infracional mas sujeitos titulares da conduta (ação ou omissão) sancionada pelo direito. O título da Seção III “responsabilidade de terceiros” não pode ser compreendido tal como o Código Civil o faz.

3. INFRAÇÕES FISCAIS ANTECEDENTES DAS MULTAS

Como já se adiantou, este estudo se propõe trazer, a todo momento, considerações de diversas ordens do direito para a análise da estrutura das normas sobre multas fiscais, formando paulatinamente o seu regime jurídico próprio. Entende-se por infrações ou ilícitos fiscais todos os tipos de infrações às leis tributárias. Constitui a hipótese da norma sancionatória a partir da qual, enquanto fato-causa, dá-se a consequência. A infração tributária na ordem tributária também se constitui de: (i) conduta; (ii) resultado; (iii) nexo causal; (iv) tipicidade; e (v) ilicitude ou anti-juridicidade.

Na conduta, tanto ação (Ex. declarar informações falsas) quanto omissão (Ex. não pagar na data aprazada) são valoradas e destinam-se a reforçar o comando da norma primária, seja em termos de obrigação principal quanto de deveres instrumentais. O dolo e culpa nem sempre são exigidos, como já se adiantou. A conduta infracional quando desprovida dos elementos dolo/culpa é também chamada de infração tributária objetiva, regendo-se pelos termos dos artigos 130-134 e 136 do CTN.² É a regra geral das responsabilidades tributárias, buscando afastar desse setor do direito todo um campo probatório, de grande dificuldade prática, cujo objeto é comprovar a intenção do agente e seus reflexos fiscais ilegítimos.

Quando os elementos dolo ou culpa compõe o fato material (ou critério material) do tipo, a infração tributária é subjetiva, podendo, inclusive, ser valorada por outros domínios do direito, figurando também como crime penal tributário (ou crime contra a ordem tributária), quando dolosa, sem que isso incorra em *bis in idem*. Quando sancionadas pelo direito tributário, seguem os preceitos dos arts. 135 e 137 do CTN.

O resultado para os ilícitos tributários, na grande maioria das vezes, diz respeito ao tributo, isto é, significa o não-recolhimento. Em termos normativos, representa a própria inobservância do consequente da norma individual e concreta decorrente da incidência da regra-matriz do tributo. O resultado, portanto, é a resposta negativa do sujeito passivo ao direito material do Fisco constituído na relação jurídica tributária

² CTN, 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.

principal. O descumprimento, em si mesmo, já é um *dano* ao Erário. E não poderia ser diferente pois o que está em jogo é a arrecadação e o ingresso dos valores nos cofres públicos. Mas essa é a regra dos ilícitos que se referem à obrigação principal.

Quando a infração tutela o cumprimento dos deveres instrumentais, pouco importa o resultado do não-pagamento de tributo. O simples fato de deixar de observar os preceitos de colaboração com o Fisco na tarefa de arrecadar e fiscalizar, previstos como aquilo que se entende por *obrigações acessórias*, seja quando voltada para o contribuinte ou para o responsável, é apto por si só de ser sancionado e as atenções se voltam exclusivamente à conduta, qualquer que seja o resultado dela decorrente. Dito de outro modo, o resultado nos ilícitos dos deveres instrumentais é sempre presumido pela lei: é relevante juridicamente, dando-se por ocorrido para o ordenamento no momento da própria conduta, antecipadamente.

Ao tratar do nexos causal entre a conduta e o resultado, cumpre distinguir também os ilícitos referentes às obrigações principais – praticados pelo contribuinte ou pelo responsável tributário – daqueles outros tangentes aos deveres instrumentais, que tem o seu resultado como pressuposto. Nestes, uma vez praticada a conduta, a lei presume o resultado – não-arrecadação – e, ao mesmo tempo, o próprio nexos causal. Já quanto às obrigações principais, ainda que se possa falar não ser o dever do responsável uma obrigação (um dar) mas uma prestação (um fazer), porque possui um dever instrumental de reter e recolher tributo alheio, o fato é que esse fazer envolve um dar e a lei equipara as consequências sancionatórias desse responsável às dos contribuintes. Ambos são sujeitos passivos de normas tributárias distintas e cada qual possuirá a sua repercussão negativa de seus atos. Contudo, os dois tipos infracionais requerem a existência de um elemento fundamental: “tributo”. Sem ele, figurado no tipo como resultado, não há tipo infracional porque a conduta (ação ou omissão) pressupõe o seu complemento.

Se o tributo inexistir – seja em razão de imunidade, isenção ou qualquer hipótese de não-incidência – o não-recolhimento é justificado pelo regime jurídico tributário e, logo, inexistir infração cometida. Da mesma forma ocorre quando se trata de tributo declarado inconstitucional em momento posterior pelo órgão judiciário competente. Em sendo exação indevida, não há sentido em reprimir o seu descumprimento, especialmente quando se parte do pressuposto de direito sancionatório ou penal residual.

A relação de causalidade só tem sentido com os ilícitos fiscais cujo objeto seja a obrigação principal, tal como as condutas ou os crimes materiais, cujo tipo exige resultado. Todos os fatos que concorrem para a eclosão do evento devem ser considerados causa desta. Basta que a atividade tenha sido condição, ainda que não exclusiva, para o resultado deve ser considerada causa. Vale lembrar que causa para o Código Penal, na forma do artigo 13, é todo elemento que não pode ser suprimido do antecedente, em uma análise abstrata, sem afetar o resultado.

No caso de responsabilidade subjetiva tributária ou penal-tributária, a relevância causal se acha limitada pelo elemento subjetivo do fato típico. Só pratica a conduta típica quem agiu com dolo/culpa, inclusive em relação ao resultado.

Em todos os casos de responsabilidade, contudo, não havendo nexo de causalidade, não há que se cogitar em responsabilidade, seja ela objetiva tributária, subjetiva tributária ou penal-tributária.

4. TIPOS SANCIONATÓRIOS

Ao falarmos do tipo sancionatório, estamos identificando o consequente da norma geral e abstrata, caracterizando o conceito de sanção. Hans Kelsen coloca a sanção em lugar de destaque por ser um conceito primário de direito em sua teoria. Para Kelsen,

É, por isso, de rejeitar uma definição do Direito que o não determine como ordem de coação, especialmente porque só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer outra ordem social, e porque, com o elemento coação, se toma por critério um fator sumamente significativo para o conhecimento das relações sociais e altamente característico das ordens sociais a que chamamos 'Direito'; e mais especialmente ainda porque só então será possível levar em conta a conexão que existe (...) entre o Direito e o Estado, já que este é essencialmente uma ordem de coação e uma ordem de coação centralizadora e limitadora no seu domínio territorial de validade. (2003, p. 60)

Como se depreende do texto, Kelsen inova ao inverter a visão das normas até então utilizada pelos positivistas. Pela corrente tradicional da época, o ilícito é um

comportamento contrário em si mesmo e a sanção é somente seu efeito. Kelsen desconstrói essa ideia ao afirmar:

O pressuposto costumeiro, segundo o qual certo tipo de conduta humana acarreta uma sanção por se tratar de um delito, não é correto. É um delito porque acarreta uma sanção. Não existe delito em si. (2005, p. 73)

O jurista alemão, portanto, enaltece a função das sanções e as coloca como elemento qualificador do fato infracional. Desse modo, a conduta só é taxada de ilícita em virtude da sanção que lhe é imputada. A sanção passa a ser a atribuição de uma consequência ante a prática de um ilícito,³ decorrente de um juízo de dever ser formulado em todas as normas jurídicas em respeito ao princípio da imputação.

Tal teoria de base se aplica por completo no âmbito das sanções tributárias. Sanção fiscal é compreendida como o efeito ou a relação jurídica cominada pelo direito tributário ou penal-tributário (se crime) em face da existência de determinada conduta infracional.

Sob o enfoque exclusivamente desses efeitos, podemos qualificar as sanções tributárias sob diversos critérios classificatórios cumulativos: (i) caráter pecuniário ou não; e (ii) natureza jurídica das sanções (civil, administrativa ou penal). A importância desses critérios se deve ao fato de que identificam o específico regime jurídico a ser aplicado. E da aplicação das regras sancionatórias, percebe-se que em muitos casos, tais regimes não são respeitados.

Quando falamos em regime jurídico, queremos identificar o âmbito dos conceitos de bases e das normas jurídicas que regulam a matéria. Ora, para essa identificação, é preciso considerar que o tipo sancionatório, como qualificador do fato ilícito, também recebe imposições dos elementos fáticos do antecedente. Isto quer dizer, em outra palavra, que tipo infracional e sanção possuem elementos que se comunicam e devem ser interpretados coerentemente de modo a que o regime jurídico aplicável seja o mais coerente com ambas as realidades estabelecidas na mesma norma. Tudo isso para se

³ Em suas palavras: “Certa conduta humana é um delito porque a ordem jurídica vincula a essa conduta como condição, como consequência, uma sanção” (Kelsen, 2005, p. 73).

afirmar que o elemento objetivo e subjetivo que qualifica o fato no aspecto volitivo também deverá ser considerado no âmbito das penalidades. Desse modo, como veremos mais profundamente adiante, a responsabilidade subjetiva requer que sujeito do fato seja o mesmo agente a ser sancionado. O elemento volitivo é, pois, um critério classificatório a se considerado no âmbito da natureza jurídica da sanção imposta.

No tocante à função das penas punitivas, desenvolvendo os conceitos primários estabelecidos acima com Kelsen, impõem-se verificar, ainda, as diferentes correntes desenvolvidas especialmente no ramo penal e que podem ser trazidas, por analogia ao direito tributário, como forma de conhecer melhor os fundamentos das normas sobre sanções fiscais.

Quanto a função das penas, alguns juristas de direito penal entendem a sanção punitiva como aquela cuja característica é retribuir ou aquela com caráter retribucionista, aplicável por necessidade ética (KANT, 2016) ou jurídica (HEGEL, 2000). Trata-se da corrente absoluta da pena.⁴ Para a teoria utilitária ou utilitarista (corrente relativa), aplica-se a penalidade como forma de prevenção geral negativa (caráter intimidatório) combinado com a prevenção geral positiva (garantia de estabilização das expectativas sociais). Finalmente, na dicotomia entre as funções retributivas ou preventivas da pena punitiva, encontra-se o art. 59 do Código Penal que estabelece a corrente mista ou eclética. O citado dispositivo, ao adotar esses diferentes fins da pena, acompanha as conclusões alcançadas pelo jurista Luis Regis Prado ao afirmar, em síntese que:

a justificativa da pena envolve a prevenção geral e especial, bem como a reafirmação da ordem jurídica, sem exclusivismos. Não importa exatamente a ordem de sucessão ou de importância. O que se deve ficar patente é que a pena é uma necessidade social - ultima ratio legis, mas também indispensável para a real proteção de bens jurídicos, missão primordial do Direito Penal. De igual modo, deve ser a pena, sobre tudo em um Estado constitucional e democrático,

⁴ O penalista Inácio Carvalho Neto faz uma breve releitura dessas teorias: “Pela teoria absoluta, a pena tem uma finalidade retribucionista, visando à restauração da ordem atingida. HEGEL assinalava que a pena era a negação da negação do direito. Já KANT disse que, caso um estado fosse dissolvido voluntariamente, necessário seria antes executar o último assassino, a fim de que sua culpabilidade não recaísse sobre todo o povo. Para esta teoria, todos os demais efeitos da pena (intimidação, correção, supressão do meio social) nada têm a ver com a sua natureza. O importante é retribuir com o mal, o mal praticado. Como afirma FERNANDO FUKUSSANA, a culpabilidade do autor é compensada pela imposição de um mal penal. Consequência dessa teoria é que somente dentro dos limites da justa retribuição é que se justifica a sanção penal” (1999, p. 15).

sempre justa, inarredavelmente adstrita à culpabilidade (princípio e categoria dogmática) do autor do fato punível. (...) O que resta claramente evidenciado numa análise sobre a teoria da pena é que sua essência não pode ser reduzida a um único ponto de vista, com exclusão pura e simples dos outros, ou seja, seu fundamento contém realidade altamente complexa. (2005, p. 567)

A pena, no direito penal brasileiro, possui portanto caráter de retribuição geral, para a sociedade, e especial, para o autor da infração, além de atuar de forma preventiva (geral e especial) para fins de garantir a estabilização das expectativas sociais.

Em face dessas considerações, percebe-se que a noção mista do direito penal (Art. 59 CP) de ser aplicada por analogia à interpretação das penas punitivas em direito tributário. Assim, tais sanções existem no âmbito dos tributos (i) para repreender atos ilícitos, retribuindo para a sociedade (geral) e para o autor (especial) as consequências da prática da conduta ilícita, assim (ii) para prevenir a continuidade desses atos em relação a todos jurisdicionados (geral) ou especificamente ao sujeito infrator (especial).

5. CARÁTER ACESSÓRIO DAS MULTAS

Tratamos as multas como consequência atribuída pela norma sancionatória ao sujeito infrator de uma obrigação tributária. Nessa linha, a sanção é apresentada como norma secundária, exigindo, necessariamente, a norma primária que lhe antecede.

Partimos da premissa de que tanto nos casos das infrações fiscais, cujo pressuposto seja a arrecadação do tributo, como nos de crimes fiscais materiais, a validade (ou existência) do tributo deve ser levada em consideração no momento da prática da conduta até a determinação da penalidade. Na ordem tributária, sendo o tributo o núcleo significativo convergente de todas as demais estruturas normativas, a norma sancionatória também a ele está vinculada intrinsecamente, ainda que de modo abstrato tendo em vista as hipóteses de não-incidência por quaisquer das razões admitidas pelo sistema (imunidade, isenção, etc.).

Isso permite concluir que mesmo existindo todos os elementos do tipo infracional no instante em que a ação ou omissão é praticada, mas, por decorrência de outras repercussões tributárias, o tributo seja declarado indevido, cai, por fato superveniente, os elementos do fato típico e, logo, descabe a sanção. No caso concreto ou em controle

difuso, o Estado, em face da posição assumida pelo Poder judiciário em prol da invalidade ou improcedência da cobrança tributária (obrigação principal), perde o direito de sancionar o agente, em direito tributário ou penal, justamente porque inexistente mais razão de ser da repreensão.

Dito em outras palavras, a regra sancionatória é norma secundária, o que pressupõe a existência e validade da regra primária (tributo). Se inexistente tributo, evidentemente não houve ação ou omissão contrária ao recolhimento pretendido, porque indevido ou sem fundamento de validade. Na mesma linha de que o acessório segue o destino do principal, descabe afirmar, nos casos de infração à obrigação principal ou em crimes materiais, em positividade da norma secundária (sancionatória) se a primária é insubsistente.

Dito de outro, entre o direito material tributário e a sanção, existe uma correlação lógica de modo a instaurar uma relação de acessoriedade entre a norma secundária e a primária. E esta posição doutrinária implica na máxima de que o acessório segue o principal.

A importância dessa premissa se mostra no julgado abaixo, quando, em face à insubsistência da obrigação tributária, a multa é inadmitida:

PERIODICIDADE NA ENTREGA DA DCTF PELO CRITÉRIO DE RECEITA BRUTA. RECEITAS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. EXTENSÃO DO CONCEITO NÃO CONCEBÍVEL. As receitas geradas por equivalência patrimonial, por não serem decorrentes da atividade fim (objeto social) da pessoa jurídica não fazem parte do conceito para receita bruta e faturamento, mormente, não podem entrar no cômputo do valor para definição da periodicidade da entrega da DCTF, se mensal ou semestral, não sendo possível a aplicação do conceito trazido pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que inclusive foi revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, após ter sido declarado inconstitucional pelo Excelso Pretório. MULTA. ENTREGA DA DCTF FORA DO PRAZO NORMATIVO. NÃO CABIMENTO. O contribuinte entregou a DCTF Semestral dentro do prazo normativo. Contudo, pelos sistemas da Receita Federal do Brasil constando como pendência a não entrega da DCTF Mensal, obrigou o contribuinte a cumprir a pendência, pela entrega fora do prazo normativo da obrigação acessória, o que lhe acarretou a multa pelo atraso. Contudo, como a

obrigatoriedade da entrega da DCTF Mensal não possui fundamento, sua multa também não pode perseverar - o acessório segue o principal. Os dados declarados pela DCTF Semestral se mostram válidos e cumprem o objeto normativo que, declarados no prazo legal supre por completo o objeto da DCTF Mensal. (CARF, 2014)

A ausência de fundamento da obrigação qualificada pela norma sancionatória implica, necessariamente, na impossibilidade de aplicação da multa. Para se ter o fato típico do descumprimento da obrigação tributária, o direito pressupõe norma de direito material válida. Inexistindo esta, torna-se impossível o seu descumprimento, faltando ao fato-infracional um dos elementos do fato típico.

6. SANÇÕES PECUNIÁRIAS: NATUREZA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

As multas são conceitos relacionados ao consequente da norma sancionatória, referindo-se à penalidade pecuniária imputada pelo Estado ao sujeito infrator. Seu regime normativo varia de acordo com a natureza jurídica da pena, cujas funções são diversas.

Determinar a natureza jurídica de um dado instituto de Direito consiste em identificar os elementos fundamentais integrantes de sua composição. Feito isso será possível delimitar o regime jurídico específico da matéria. Ademais, é a partir das naturezas jurídicas das multas fiscais que será possível contrapô-las às demais figuras de direito que com ela se conectam, tais como juros moratórios ou correção monetária. Neste item, o intuito é encontrar os elementos constitutivos fundamentais das diferentes multas tributárias existentes.

Há muitos nomes dados às mais diferentes multas no Sistema jurídico tributário. Contudo, dentro das sanções pecuniárias, o ordenamento tributário prevê dois grandes núcleos de sanções ditas moratórias e punitivas. A importância desta classificação encontra-se a determinação do regime jurídico aplicável, uma vez que cada um desses conjuntos pecuniários são regidos pelos princípios gerais e, em especial, pelos seus princípios específicos.

A determinação da natureza jurídica das multas fiscais, todavia, ultrapassa o direito tributário, servindo, na mesma medida, na distinção das demais multas administrativas existentes no direito. É o que se observa deste julgado:

Decisão que está em consonância com precedentes desta Corte no sentido de

que, sendo de natureza administrativa a multa a que se refere o art. 23, III, da Lei de Falências (Súmula 565 do STF) e não de débito tributário, é incabível a alegada afronta ao art. 150, § 6º, da CF. (STF, 2013).

As multas fiscais recebem, portanto, toda a carga de garantias constitucionais que, a depender da natureza jurídica de cada qual (moratoria ou punitiva), pode sofrer algumas alterações nos princípios aplicáveis ou, ainda, na forma como devem estes ser interpretados.

6.1 Multas Moratórias.

A Multa Moratória é imposta como forma de indenização ao Estado por prejuízo causado pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal com o pagamento a destempo. Trata-se de regra que atribui a consequência indenizatória objeto da responsabilidade civil-tributária do sujeito passivo. Normalmente, vem acompanhada de juros moratórios e correção monetária, institutos correlatos mas com funções diferentes na quantificação do montante integral a pagar ao Estado.

Sua qualidade cível também se confirma na medida em que decorrem de ato não punível na esfera penal. São exemplos de dispositivos que tratam a matéria na ordem tributária aqueles previstos nos artigos 130 a 134 do CTN. A função desses artigos, na linha da responsabilidade civil-tributária, é indenizar o Estado pelo prejuízo causado com o não-pagamento do tributo.

Com base na natureza jurídica indenizatória, conclui-se que, no contexto fiscal, as multas moratórias são penalidades que envolvem apenas a obrigação tributária principal. Não é coerente que o Estado seja indenizado pelos prejuízos causados pelo descumprimento da obrigação acessória na medida em que estas ações ou omissões do sujeito passivo já recebem repercussões de ordem punitiva. E não poderia ser diferente pois o Estado, ao sancionar o descumprimento das obrigações acessórias, busca com isso reprimir as atividades ilícitas produzidas e prevenir novas ações. Não há sentido jurídico em indenizar a Administração Pública por um prejuízo no âmbito das obrigações acessórias, quando este, quando existente, se coloca no âmbito da obrigação principal.

A conclusão do parágrafo anterior é corroborada com a própria definição da indenização a ser procedida ao Estado. Na medida em que a multa moratória tem natureza civil, cumpre aplicar à matéria as regras previstas no Código Civil,

especialmente os artigos 186 (dever de indenizar), 927 (dever de reparar) e 944 (medida da indenização).

Segundo o Art. 186 do CC/02, “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.” O art. 927, citando o dispositivo anterior, continua: “Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.” Já o art. 944, caput, do Código Civil brasileiro estabelece: “a indenização mede-se pela extensão do dano”. E ressalta, em seu parágrafo único, que: “se houver excessiva desproporção entre a gravidade da culpa e o dano, poderá o juiz reduzir, eqüitativamente, a indenização.”

A leitura desse conjunto de enunciados, aplicando-os às multas moratórias em direito tributário, traz parâmetros que envolvem a constituição do dever de indenizar/reparar por parte do sujeito passivo ao Estado, medindo-se esse dever pela extensão do dano causado. Como uma relativização do “princípio da restituição” insculpido no *caput* do art. 944 do CC/02, a ressalva do seu parágrafo único, em tese, não deveria ser aplicada ao setor fiscal. Primeiro, porque reduz o valor da indenização considerando o grau de culpa do agente, quando o direito tributário, por sua vez, atribui às multas moratórias responsabilidade objetiva. Segundo, na medida em que, limitando-se o dano ao tributo não pago, o contexto dessa norma individual e concreta constitutiva da obrigação principal já garante, em face da capacidade contributiva inerente ao fato jurídico tributário, a proporção desejada pela norma civil. Fala-se, todavia, em tese, pois, muitas vezes, as sanções moratórias fundamentam-se em normas tributárias inconstitucionais porque não observam os limites quantitativos constitucionais no âmbito da própria obrigação principal ou tomam por base de cálculo na multa situações diferentes do próprio tributo não-pago, dentre outros motivos. A criatividade do legislador ou aplicador é infinita e, logo, descabe generalizar a matéria diante de uma realidade tão plural.

Em termos ressarcitórios, a reparação, objeto da responsabilidade civil, tem por objetivo reintegrar o prejudicado, no caso tributário ao Estado/Sociedade, ao *status quo ante*. Segundo o civilista José de Aguiar Dias, ao comentar o antigo Código Civil de 1916: “A reparação civil reintegra, realmente, o prejudicado na situação patrimonial

ISSN 1980-8860

anterior.” (1994, p. 9) Na mesma linha, Carlos Alberto Menezes Direito e Sérgio Cavalieri Filho afirmam:

O fim da responsabilidade civil é a restituição do lesado ao estado em que se encontraria se não tivesse havido o dano. Indenizar significa tornar indene a vítima; reparar todo o dano por ela sofrido (...). O dano causado pelo ato ilícito rompe o equilíbrio jurídico-econômico anteriormente existente entre o agente e a vítima. Há uma necessidade fundamental de se restabelecer esse equilíbrio, o que se procura fazer recolocando o prejudicado no *statu quo ante*. (2004, pp. 331-332)

No direito tributário, o rompimento do equilíbrio jurídico-econômico anteriormente extrapola a relação Fisco-contribuinte. Mais que isso, atinge e recebe repercussões do vínculo existentes entre contribuintes nas mesmas situações, na forma do princípio da igualdade. Assim, de forma a privilegiar o bom pagador, repreender ato ilícito, prevenir novas ações e reequilibrar a situação do contribuinte perante os demais jurisdicionados, a multa moratória restabelece esses equilíbrios (fisco-contribuinte e contribuinte-contribuintes), recolocando o infrator em estado de paridade com os demais jurisdicionados e o Estado/Sociedade no *statu quo ante* da falta de recolhimento. Nessa linha, a multa moratória funciona também como forma de realização do princípio da isonomia no plano da igualdade entre sujeito infrator e demais contribuintes.

A indenização, portanto, além de possuir diversas funções, possui limite quantitativo bem delimitado. Deve se ater ao ressarcimento do dano, em sua exata medida, na forma como bem coloca por C. A. Menezes Direito e S. Cavalieri Filho. Aplicando-se a teoria de tais juristas civilistas no âmbito tributário, cabe à multa moratória “impor uma reparação que alcance a satisfação do lesado e a punição do causador do dano na justa medida”. (2004, pp. 351)

A dimensão do dano funciona, portanto, como critério quantitativo na determinação da multa moratória. No ambiente tributário, o mencionado dano remete, necessariamente, ao descumprimento da obrigação principal, isto é, ao tributo. Sendo assim, o que acontece se esse tributo é inexistente ou declarado inconstitucional?

Esta dúvida deve ser tratada, ainda, no dialogo proposto neste capítulo entre direito civil e tributário. Desse modo, consideremos que:

(...) a unanimidade dos autores convém em que não pode haver

responsabilidade sem a existência de um dano, e é verdadeiro truísmo sustentar esse princípio, porque, resultando a responsabilidade civil em obrigação de ressarcir, logicamente não pode concretizar-se onde nada há que reparar. (1994, p. 712)

Nesse sentido, inexistindo tributo ou sendo este declarado inconstitucional, não pode haver responsabilidade do sujeito passivo, na medida em que falta dano. Ou seja, sem a existência de concreta obrigação principal não se pode concretizar a responsabilidade civil-tributária, aplicando-se multa moratória, justamente porque não há nada a reparar.

Para a incidência das multas moratórias, diz-se que *independem* de atividade da Administração Pública. Em verdade, pela teoria da linguagem, a incidência só se dará com o *Auto de Infração e Imposição de Multa* mas este, em relação à mora, terá *efeito constitutivo retroativo (ex tunc)*, ou seja, constituirá a mora desde o tempo do inadimplemento, qual seja, o dia seguinte à data em que o contribuinte ou responsável deveria ter pago o tributo.

Conclui-se, pois, que as multas moratórias são penalidades pecuniárias de cunho indenizatório ou reparador. Possuem a natureza jurídica de *sanção civil* e, nesse sentido, deve respeitar ao regime jurídico civil sobre a matéria indenizatória. As multas moratórias, na medida em que buscam a reposição de prejuízos sofridos pelo Erário, devem observar esta máxima tanto sob o ponto de vista legal quanto no âmbito administrativo. Sua qualidade cível também se confirma na medida em que decorrem de ato não punível na esfera penal.

6.2 Multas Punitivas

Já vimos que a punição é função que incumbe ao direito administrativo e penal. O segundo tipo de multas fiscais são as punitivas. Estas, diferentemente das moratórias, têm caráter de *sanção administrativa* ou *sanção penal*.

Pressupõem fato ilícito como antecedente normativo. Desse modo, descabe ao legislador imputar penalidades, pecuniárias ou não, utilizando-se de fato que constitui exercício regular de direito. Foi o que se decidiu na Súmula nº 17 do CARF (2005):

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido

antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.⁵

As multas punitivas são constituídas por norma individual e concreta pela autoridade: administrativa, mediante auto de infração e imposição de multa; e/ou judicial, quando a conduta configura hipótese de crime tributário, por sentença ou acórdão. Administrativamente, é aplicável de ofício; no processo judicial, depende de iniciativa das partes para iniciar o procedimento (rito), mas, uma vez feito isso, prossegue por impulso oficial.

Podem ser de cunho *pecuniário* ou *não-pecuniário*, estas ao modo da apreensão de bens; certidão positiva de débito; ou, ainda, a própria sujeição do agente a regime especial. Dentre as penalidades pecuniárias, destacam-se diversos tipos: multa de ofício, isolada, agravada e qualificada

São isoladas as multas punitivas aplicáveis diretamente pelo Fisco - de ofício - em face do descumprimento do contribuinte de suas obrigações. Sem observância pelo sujeito passivo de seus deveres de informar ou pagar antecipadamente, tanto a obrigação principal quanto as sanções decorrente de seu descumprimento dependem de ato do Fisco constituindo e sancionando, de ofício, os deveres inobservados pelo agente particular.

Dito de outro modo, em tributo sujeito a lançamento por homologação, só faz sentido falar em multa isolada antes da declaração ou pagamento antecipado do sujeito passivo, quando ainda o Fisco não tem qualquer conhecimento do imposto devido. Se há declaração, e, portanto, relação jurídica tributária constituída ou se há pagamento parcial de tributo devido, fala-se apenas em multa de ofício, e não em isolada. A locução de ofício busca identificar na multa que esta não poderá ser considerada isolada pois há obrigação constituída pelo contribuinte – pela declaração ou pelo pagamento antecipado – e, por outro lado, que tal sanção pecuniária só será criada por auto de infração e imposição de multa, procedimento feito justamente de ofício pela Administração Pública.

A intenção de diferenciar as duas situações por tal critério não é a das melhores, tendo em vista que o nome pode causar – como causa – confusão entre os intérpretes do direito. Isto se dá tendo em vista que a multa isolada também deve ser produzida de

⁵ Precedentes citados: Acórdão nº 201-74351, de 21/03/2001 Acórdão nº 203-07480, de 11/07/2001 Acórdão nº 202-15710, de 10/08/2004 Acórdão nº 202-15782, de 15/09/2004 Acórdão nº 202-16437, de 06/07/2005.

ofício, mediante auto de infração e imposição de multa. Ao revés, a multa de ofício pode ser qualificada como isolada, haja vista somar o auto de infração e imposição de multa num só diploma tributo e sanção, cada qual com sua norma e possuindo, portanto, o seu isolamento normativo, ainda que o veículo material seja o mesmo. Eis o motivo de se ver tanta confusão entre tais expressões, o que as torna, por tal critério, menos valiosa para o nosso trabalho.

Outra coisa é entender que a diferença existente entre tais multas toma como critério o fato antecedente que dá causa às sanções. Segundo tal aspecto distintivo, a multa de ofício sancionaria o descumprimento da obrigação principal; enquanto a multa isolada, em face da autonomia das obrigações acessórias, reprimiria tão só o descumprimento destas. O artigo 149 do CTN é rico em exemplos de multa isolada, quando o sujeito passivo infringe os deveres instrumentais, e de multa de ofício, quando desrespeita a obrigação principal.

Cumprе observar, todavia, o cerne do debate. Dificilmente se consegue trazer uma marca divisória precisa – no próprio artigo 149 do CTN⁶ – definindo esses dois grupos de multas. Isso, por si só, já é sinal de que obrigação principal e deveres instrumentais nem sempre são de fácil distinção ou isolamento no plano concreto, comparecendo na realidade fática num só tempo e mediante um só veículo normativo: lançamento, declarações, notas fiscais, etc. Uma única situação concreta poderá infringir ao mesmo tempo obrigação principal e dever instrumental. É, neste momento, que doutrina e jurisprudência divergem sobre a possibilidade ou constitucionalidade de se aplicar essas

⁶ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (...)"

Cumprе observar que só há omissão verificável se houve uma ação (declaração) que lhe é anterior. A omissão indica trecho, parte ausente do todo. E a ausência só se percebe diante da existência de algo que expõe a omissão.

duas multas sancionando, por duas vias diferentes, uma mesma conduta. Seria hipótese de bis in idem no âmbito sancionatório? É o que veremos mais adiante.

Por fim, diz-se multa agravada quando se quer referir às infrações que, por dispositivo legal, recebem um preceito sancionatório superior em face de seu maior potencial lesivo para os cofres públicos ou da maior gravidade das condutas sancionadas. É o caso do agravamento que toma como causa a reiteração da conduta pelo mesmo sujeito passivo, elevando, ou melhor, agravando a sanção para patamares superiores ao da multa isolada ou de ofício. Veja como exemplo o Acórdão nº: 105-13.289 de 13/09/00, no 1º Conselho de Contribuintes:

(...) MULTA AGRAVADA - Cabível a multa agravada, quando o autor do procedimento fiscal demonstra, por elementos seguros de prova, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, reiteradamente, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixar de recolher os tributos devidos. A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.

No caso, a multa ultrapassa em 50% do valor do principal, recebendo, por isso mesmo, a qualidade de “agravada”. Estaria isso dentro dos ditames do princípio da proporcionalidade? Mais adiante voltaremos ao assunto.

Por último, a multa qualificada comparece para o fim de diferenciar as condutas que, ademais de punidas na esfera tributária, são qualificadas, isto é, consideradas e sancionadas pelo direito penal. São práticas que trazem consigo o elemento subjetivo dolo – direto e, em muitos casos, também o eventual – agindo o sujeito com dolo, fraude ou simulação. Cumpre observar um fato: o direito penal-tributário só se preocupou em criminalizar as condutas dolosas contra o Erário. Não há crime tributário culposo, apenas dolo, direto (o sujeito quer praticar a conduta) ou eventual (o sujeito não quer praticar a conduta, mas tem ciência de suas consequência e assume o risco de prosseguir em seus atos e produzir efeitos sancionáveis).

Os artigos 137⁷ e 149⁸, ambos do CTN, são repletos de exemplos de ações

⁷ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no
ISSN 1980-8860

duplamente sancionadas: na esfera administrativa-tributária e na penal. No artigo 137, todos os incisos trazem consigo a referência a crimes e contravenções ou, ainda, a dolo específico do agente como elementar. Todas as condutas do artigo 137 do CTN, portanto, são necessariamente dolosas, afastados os casos de culpa (por negligência, imprudência ou imperícia). Em algumas situações, o inciso vai além do dolo geral, pedindo uma razão motivadora específica do agente: dolo específico. Inexistindo essa finalidade particular, inócorre o crime ou a contravenção por ausência de um dos elementos do tipo. O dolo geral é insuficiente para tipificar a conduta.

Vale notar que, enquanto o direito penal-tributário é desinteressado em tipificar penalmente condutas culposas no campo dos tributos, o direito tributário, por sua vez, traz consequências fiscais tanto para as ações culposas quanto para as dolosas, de modo a ser ambas relevantes para fins de tributo.

Com isso, em uma análise integrada e sistemática do direito, verificamos as imposições das diferentes ordens jurídicas sobre as multas fiscais, destacando os principais elementos antecedente e consequente da regra e seus efeitos na determinação do regime jurídico aplicável a cada uma das penalidades pecuniárias. Na falta de determinações legais mais específicas no âmbito tributário, este olhar sistematizado sobre

exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

⁸ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

a matéria é fundamental, como se pretendeu demonstrar ao longo de todo este trabalho. Busca-se, assim, dar uma resposta ao intérprete do direito com base em lei já posta, sem que se possam abrir brechas em tema que se vê às voltas de princípios constitucionais como legalidade, tipicidade e igualdade.

CONCLUSÕES

Cada vez mais é preciso imputar aos tributaristas a incumbência de conhecer melhor os demais campos do ordenamento, como o penal. E a recíproca também é verdadeira. Talvez a conquista dos tempos atuais da doutrina é a percepção de que a norma precisa ser construída e determinada com vista a este olhar superior e sistematizado à ordem posta, cujo enfoque observa o problema, por de cima de todos os subdomínios do direito, e traz ferramentas de todos esses campos do jurídico para solucioná-lo, ainda que a regra esteja sendo interpretada e aplicada para uma “simples” causa tributária.

A importância dos conceitos de base no campo da norma sancionatória tributária é ressaltada no momento mesmo da aplicação do direito, uma vez que corrobora em determinar o correto regime jurídico para um tipo de multa. A estrutura da norma sancionatória é invariável com um antecedente – composto por (i) conduta; (ii) resultado; (iii) nexos causal; (iv) tipicidade; e (v) ilicitude ou anti-juridicidade – implicando em um consequente – sanção (pecuniária no caso). Para responder aos problemas concretos do direito sancionatório tributário é preciso aprofundar o conhecimento de cada um desses elementos tanto no subdomínio do direito tributário quanto no setor penal, de modo a sistematizar a matéria de acordo com o regime jurídico híbrido surgido da justaposição desses dois ramos do direito.

A despeito das impropriedades conceituais do art. 113 CTN ao admitir a conversão das multas em obrigação tributária principal, percebe-se um nítido vínculo entre regra-matriz de incidência e norma sancionatória pecuniária. As normas sobre multas fiscais são regras secundárias e acessórias, dependendo da presença do tributo para ser válida quando sancionadora do descumprimento da obrigação principal (ilícito material). Se o tributo inexistir – por razões variadas como imunidade, isenção, hipótese de não-incidência, declaração de inconstitucionalidade, etc – o não-recolhimento é

justificado pelo regime jurídico tributário e, logo, inexistente infração cometida. Na ausência da exação, não há sentido em reprimir o seu descumprimento, especialmente quando se parte do pressuposto de direito sancionatório ou penal residual.

A “infração tributária” é a conduta ilícita prescrita em uma norma sancionatória tributária. Quando for desprovida dos elementos dolo/culpa é também chamada de infração tributária objetiva. Se os elementos dolo ou culpa forem indicados no antecedente é também chamada de infração tributária subjetiva ou crime penal tributário (Crime contra a ordem tributária). Infração a obrigação acessória são sancionadas pela conduta ilícita, cujo resultado é presumido em lei. A presunção legal, todavia, poderá ser descartada em face da prova da inexistência de tributo tal como no caso de situações que não ensejam tributo ou posterior declaração de inconstitucionalidade de tributo. Por outro lado, infração à obrigação principal demandam a só existência do resultado tributo. Não sendo presumido em lei, deve ser provado pelo Fisco. Cumpre ao Estado provar conduta, resultado e nexo causal.

Dentre as penalidades pecuniárias, existem dois tipos cujos regimes jurídicos se diferenciam: multa moratória e multa punitiva. No primeiro caso, a pena decorrente da mora tem natureza civil e, logo, busca ressarcir o Estado pelos danos originários da demora no pagamento pelo contribuinte. Na falta de disposição mais específica na ordem tributária, devem ser aplicados à matéria as regras previstas no Código Civil, especialmente os artigos 186 (dever de indenizar), 927 (dever de reparar) e 944 (medida da indenização). Em interpretação sistematizada desses enunciados, verifica-se que a obrigação de indenizar/reparar por parte do sujeito passivo ao Estado deve ser medida pela extensão do dano causado. Ao mesmo tempo, com isso, a multa moratória cumpre com o princípio da igualdade, restabelecendo o equilíbrio (fisco-contribuinte e contribuinte-contribuintes), recolocando o infrator em estado de paridade com os demais jurisdicionados e o Estado/Sociedade no statu quo ante da falta de recolhimento.

Já a multa punitiva, tem caráter de sanção administrativa ou sanção penal, descabendo ao legislador imputar exercício regular de direito como fato ilícito antecedente dessa norma. As multas punitivas são constituídas por norma individual e concreta pela autoridade, uma vez que compete somente a ela identificar o fato infracional e imputar-lhe consequência pecuniária ou não-pecuniária. Comparecem em

ISSN 1980-8860

seus diferentes tipos, como multa de ofício, sancinando o descumprimento da obrigação principal, isolada, regulando o desvio dos deveres instrumentais, agravada, penalizando a reiteração dos ilícitos, e, finalmente, a qualificada, reforçando na pena a existência do elemento dolo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR DIAS, José de. **Da responsabilidade civil**, 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BELING, Ernest von. **Esquema de derecho penal: la doctrina del delito-tipo**. Buenos Aires: Depalma, 1944.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão 1802-002.123, julgamento em 09/04/2014.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Acórdão nº: 105-13.289 de julgamento em 13/09/2000.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Agravo de instrumento. AI 388.247-AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 25-2-2003, Primeira Turma, DJ de 11-4-2003.

CARVALHO NETO, Inacio. **Aplicação da Pena**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

HANS, Kelsen. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HANS, Kelsen. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios Filosofia do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KANT, Immanuel. **Crtítica à razão pura**. 4a edição. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MENEZES DIREITO, Carlos Alberto; CAVALIERI FILHO, Sergio. **Comentários ao novo Código Civil**. Da responsabilidade civil. Das preferências e privilégios creditórios, vol. XIII, Rio de Janeiro: Forense, 2004.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4a edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.