

Sanções Tributárias

SACHA CALMON

Prof. da Faculdade de Direito da UFMG

INTRODUÇÃO

As questões de ontologia jurídica estão assumindo, e cada vez mais, inusitada importância no estudo e deslinde dos problemas legais e doutrinários. Em tema de tributação, especialmente, grande tem sido a sua contribuição, até porque o Direito Tributário — e a Tributarística brasileira o demonstra — é muito permeável às influências das ciências meta-jurídicas que lhe são afins, tais como a Economia Política, a Ciência das Finanças, a Sociologia e a Política Fiscal.

Todavia o trato de questões jurídicas a partir de conceitos extra jurídicos tem causado mais dano que propriamente benefícios à Ciência do Direito Tributário.

A Ciência Jurídica é normativa e possui métodos próprios, não podendo nem devendo ser trabalhada com critérios ou categorias de outras ciências, por definição, pré ou extra-jurídicas. O Luigi Eunadi, da última fase, já em 1959, no livro "Mitos e Paradoxos da Justiça Tributária", deplorava o conúbio do Direito Tributário com a ciência das Finanças. E, Sainz De Bujanda, catedrático em Madrid, no seu clássico "Hacienda y Derecho. (1950), atribuiu o pavoroso desconcerto imperante no Direito Tributário à falta de distinção entre as categorias jurídicas e os princípios da Ciência das Finanças.

No Brasil, Alfredo Augusto Becker, no seu Teoria Geral do Direito Tributário — 1ª Edição — Saraiva — 1972 fl. 23, fere o assunto com o sarcasmo e o azedume típicos de sua pena:

“Observa Giannini que os filiados à doutrina de Grizzioti partem de uma premissa exata: A Ciência das Finanças, a Política e o Direito Tributário trabalham sobre a mesma matéria. Entretanto, o erro está que eles, partindo de uma premissa exata, deduzem uma conclusão arbitrária, porque não se pode e nem jamais se pensou numa classificação das ciências segundo o objeto material a que se referem. Por um princípio de “extrema coerência” — como gostam de dizer os discípulos de Grizzioti — eles deveriam lutar para reunir numa só ciência (caso fossem médicos) a anatomia, a fisiologia, a patologia, a psicologia e a ética, porque todos têm um só objeto: o homem. Ou ficando dentro do Direito deveriam reunir a Economia com o Direito Agrário; a merceologia com a economia política e Direito Comercial; a hidráulica com o Direito das Águas.¹

1. Nenhum tema se presta para demonstrar a cizânia das categorias pré-jurídicas no campo jurídico que o estudo do conceito de taxa. Aí foram tantos os desvarios e os descaminhos provocados pela aplicação de conceitos econômicos que vale a pena tracejar ligeiro apanhado capaz de mostrar várias perambulações ociosas nas províncias do não-jurídico: Para A. BERLIRI (PRINCIPI DI DIRITTO TRIBUTARIO — 1/208 Milão — 1952) a taxa seria uma prestação tributária «espontaneamente assumida». Ao que parece, o fundamento da tese estaria em que dependeria do particular solicitar o serviço público gerador da taxa. Ora, a vontade do contribuinte é irrelevante para caracterizar juridicamente a espécie. O elemento vontade ou o «voluntarismo» decorre de se achar que a taxa é «contra-prestação de algo», o que não é. Todo Tributo é «ex-lege» e qualquer contribuinte pode abster-se de «praticar o fato gerador» (imposto ou taxa). Vale dizer, a vontade só é relevante no momento pré-jurídico. MAURICE DUVERGER (Institutions Financieres — 3ª edição — Paris — 1960 — pág. 83) entende que a taxa especificar-se-ia pela vantagem que o pagamento proporcionaria ao contribuinte. É a teoria do «Benefício». Não é certa, porquanto a circunstância de o serviço não vir a proporcionar vantagem ao contribuinte seria RAZÃO suficiente para negar o pagamento, o que caracterizaria absurdo, até porque existem serviços públicos detrimntosos, que causam malefícios ao contribuinte. É o caso daquele que requer um atestado e o recebe dando-o como criminoso ou réu de algum processo. É o caso ainda da certidão que declara débito para com o fisco. Pare-

A.D. Giannini e Berliani, o primeiro, professor catedrático da Universidade de Bari e o segundo da Universidade de Bolonha, sustentaram pontos de vista similares, como nos dá conta A.A. Becker, no seu já famoso e citado "Teoria do Direito Tributário". Em Portugal, ainda segundo Becker, o Prof. Pedro Soares Martinez, de sua cátedra, em Lisboa, pregou a necessidade de se "purificar" o método de análise justributária. Na Itália, Enrico Allorio, da Universidade de Milão, entendeu que o Direito Tributário estava hipotecado a um "vexatório método empírico que atrasava o desenvolvimento da Disciplina". Anõsveros desde Sevilha e Lelio Gangemi de Nápoles, repudiaram as categorias econômicas por imprestáveis, embora Gangemi admitisse a interdiscipli-

cida com a tese que vimos de ver, é a do «custo do serviço» de CAMMEO. A taxa seria o «financiamento» de um serviço público prestado ao contribuinte. Mas aí, havendo excesso remuneratório, como legitimá-lo? — É que tal excesso não poderia ser cobrado como taxa (porque excedentário, o valor) nem como preço (o que pressupõe contrato, inexistente no caso). RUBENS GOMES DE SOUZA «in» R.D.P. n° 21 — pág. 304, relata que ACHILLE DONATO GIANNINI combateu esta esdrúxula teoria, com veemência: «É inconcebível que uma mesma relação de direito — a que dá motivo à cobrança da taxa — possa variar de natureza jurídica passando de tributária a contratual, ou, sem sair do campo tributário, transmudar-se de legal em ilegal, apenas porque seu montante é maior ou menor». HECTOR VILLEGAS — (R.D.P. n° 17 — pág. 322 — SP) notável tributarista portenho, no artigo denominado «VERDADES E FICÇÕES» em torno do tributo denominado «taxa» pretende distinguir a taxa do imposto conceituando-a, na esteira de MARIO PUGLIESE (Le Tasse Nella Scienza e Nel Diritto Positivo Italiano — Padua — 1930 — pág. 63 e segts.) como o «Tributo dos Serviços Públicos próprios». Distingue então serviços públicos próprios e impróprios, sendo os próprios aqueles a respeito dos quais o Estado não pudesse se omitir, como a segurança nacional, administração da Justiça e Polícia. Impróprios os demais. Ora, o conceito de serviço público próprio e impróprio é político, ideológico, relativo e pois movediço, circunstancial. Varia no tempo e no espaço, não se prestando a embasar coisa alguma em termos jurídicos. Igualmente inválida por emergir do não jurídico é a teoria do ilustre professor uruguaio VALDES COSTA (Curso de Derecho Tributário — Montevideo — pág. 1/315) estribada no destino do produto da arrecadação. A crítica a tal despautério encontra-se em DINO JARACH (Revista Impuestos — 1971 — Buenos Aires),

nariedade “cum modus in rebus”, como acentuou Baleeiro em interessante comentário.²

Entre nós, contra o trato de tema jurídico a partir de categorias da Ciência das Finanças ou da Economia, pronuncia-se a maioria dos tratadistas que acham ser a lei o ponto de partida do jurista, o dado primordial do seu labor.

Becker³ sustenta que “os critérios financeiros são certos no plano pré-jurídico” mas que, “no plano jurídico são inseríveis e imprestáveis”. Sem discrepar, Gilberto de Ulhôa Canto⁴ observa:

“O mistofório de dados pré-jurídicos engendra situações fantásticas que bem explicam — embora não possam justificar — a grande quantidade de decisões, as mais disparatadas dos nossos Tribunais, nessa matéria.

Ao se pretender deslindar uma questão jurídica, as soluções não são harmônicas, não têm coerência com as premissas, não têm regularidade nem constância, não

baseada no fato de a lei poder criar taxas, sem afetação e impostos afetados. Perante o nosso direito a teoria é absurda, apesar de ter sido acatada pelo «modelo de código tributário para a América Latina», por influência do próprio VALDES. O Código Tributário Nacional, art. 4, nº II, prescreve que a destinação da Receita é irrelevante juntamente com o «nomen juris» para definir a natureza jurídica do tributo. Ao propósito, o destino do produto «é simples providência de tesouraria», como dizia AMÍLCAR ARAÚJO FALCÃO. Sendo algo posterior — um «posterius» — em relação ao vínculo jurídico-tributário, não pode mesmo qualificar-lhe a natureza.

2. ALIOMAR BALEEIRO. «Direito Tributário», Rio de Janeiro, 1970, Forense, pág. 7. «GIANNINI falou da deletéria fusão e confusão do Direito com a Ciência das Finanças ou da «estrutura jurídica» com a Ciência da Economia. Nem fusão nem confusão por certo, mas vinculação íntima e originária como acentuou GANGEMI, em réplica ao Prof. Romanelli em 1969, de que a «Ciência das Finanças e Direito Financeiro têm por objeto ordem de fatos completamente distintos».

3. ALFREDO AUGUSTO BECKER. «Teoria Geral do Direito Tributário», Saraiva, 1972, 2ª Edição «passim».

4. GILBERTO DE ULHÔA CANTO. Prefácio (págs. 9 e 10) do livro de Amílcar de Araújo Falcão — «Direito Tributário Brasileiro», Rio, 1960.

satisfazem nem a vencidos nem a vencedores e dão ao contribuinte terrível insegurança Kafkiana”.

É que, na traça de Geraldo Ataliba ⁵

“É inaceitável e anticientífico pretender colher elementos do mundo pré-jurídico para influir na exegese de normas jurídicas ou construção de conceitos jurídicos, que deve ser procedida à luz dos desenhos normativos”.

Muito a propósito, porém, o tema das sanções tributárias presta-se amplamente a uma abordagem científica estribada em categorias fornecidas pela ontologia jurídica. A multa é uma categoria perfeitamente delineada que é possível isolar, conceituar e cotejar com outras tantas figuras do universo jurídico, de modo a esculpir com maior rigor o seu perfil.

O ILÍCITO, CONCEITO JURÍDICO

O ilícito é o fenômeno consistente no descumprimento de um dever legal ou contratual. A doutrina clássica chegou a considerá-lo a prova acabada da anti-juridicidade. Foi preciso surgir Kelsen para que o ilícito fosse reabilitado, passando a ser o ente jurídico por excelência.

Antes, contudo, para compreender a posição Kelseniana é necessário dizer algo sobre um tipo especial de NORMA JURÍDICA.

A NORMA-DE-CONDUTA, SUA ESTRUTURA PECULIAR

As normas-de-conduta ⁶ apresentam estrutura hipotética. O mandamento das normas-de-conduta só atua quando a

5. GERALDO ATALIBA. «A Hipótese de Incidência Tributária», Ed. Rev. dos Tribunais, São Paulo, 1965, passim.

6. As normas-de-conduta são qualitativamente diversas dos imperativos secos (ordens). Estes são categóricos e se esgotam no momento de sua edição. (Rever a propósito NORBERTO BOBBIO, VON WRIGHT e KELSEN). As normas PREEXISTEM ÀS CONDUITAS; são TIPOS CONSTRUÍDOS HIPOTETICAMENTE.

“HIPÓTESE DE SUA INCIDÊNCIA” se perfaz. As normas punitivas são também hipotéticas. As penas só incidem quando os “tipos delituais” descritos nas hipóteses dessas normas ocorrem no mundo real. Se há dois campos jurídicos marcados pelos princípios da LEGALIDADE E DA TIPICIDADE, estes são o PENAL e o TRIBUTÁRIO. A diferença, aliás fundamental, é que o CRIME é, por suposto, um ato ilícito ao passo que o TRIBUTO tem por hipótese, sempre, um fato lícito. O FATO LÍCITO e o fato ilícito, contudo, devem ser rigorosamente *tipificados* a partir de descrições decorrentes de lei. Sobre a estrutura das normas há fala de Vilanova⁷ que não pode passar “in albis”. O jurista do Recife, parte da norma em sua estrutura dual, VINCANDO o papel da HIPÓTESE, a que chama de “descriptor (À consequência ou mandamento denomina “prescritor”).

“Por variado que seja estilisticamente, tecnicamente, idiomáticamente, o modo como o direito positivo de uma sociedade concreta se exprime, onde há regra de conduta dotada daquela “jurisdicção formal” (Del Vechhio), aí encontramos sua composição dual. Podem as partes, os elementos, que inexistem por si só, estarem dispersos na legislação positiva, integrando corpos jurídicos, como os chamava Ihering, os mais diversos”.

A NORMA JURÍDICA IMPOSITIVA

Aqui, por imposição metodológica, importa dissecar somente a NORMA JURÍDICA, reservada esta acepção para aqueles entes normativos traduzidos sob a forma de juízos hipotéticos, ou melhor, traduzidos pela ciência do Direito como “estruturas hipotéticas”: HIPÓTESES ENLAÇADAS A CONSEQÜÊNCIAS EXPRESSAS. É que as relações jurídicas entre o estado e o contribuinte para exigir ou exonerar tri-

7. LOURIVAL VILANOVA. «As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo», EDUC, Rev. dos Tribunais, São Paulo, 1977.

butos decorrem de NORMAS JURÍDICAS. Karl Engisch⁸ ao propósito de normas instauraram relações jurídicas, assim se expressa: “Como resultado provisório vamos assentar o seguinte: As conseqüências jurídicas que nas regras de direito aparecem ligadas às hipóteses legais são constituídas por direitos e deveres”.

Outra não é a lição de Barros Carvalho⁹

“Se é correto afirmar-se que as disposições de caráter normativo é que criam os direitos e deveres, é imperativo lógico reconhecer que toda norma jurídica cria, como conseqüência imputada ao acontecimento do suposto, uma relação jurídica segundo a qual o sujeito ativo titular de um direito subjetivo pode exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico”.

A norma condicional decompõe-se, logicamente falando, em duas partes: *Hipótese e conseqüência*. Quando dada ordem jurídica colima a observância de certo comportamento, utiliza-se uma NORMA, em que por HIPÓTESE, prevê um fato em abstrato, ligando à mesma a conseqüência desejada.

O mecanismo é tal que uma vez acontecido o fato jurígeno, antes previsto hipoteticamente, decorre necessariamente a conseqüência, também estatuída de maneira abstrata. Diz-se então que a *norma incidiu*, que houve incidência. A parte da norma que abriga a previsão hipotética do fato jurígeno, que alguns chamam de “gerador”, se denomina HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA e, a parte da norma que aloja as conseqüências jurídicas decorrentes chama-se “comando”, “esta-

8. KARL ENGISCH. «Introdução ao pensamento Jurídico», Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª Edição, Trad. Portuguesa de J. Batista Machado, pág. 25.

9. PAULO DE BARROS CARVALHO. Ob. cit., pág. 45, «A generalização do vocábulo «NORMA» para expressar todas as proposições do universo jurídico talvez deva ser atribuída ao arrebatamento da luta anti-imperativista, quando os progonos dessa teoria, ansiosos por contrapor à corrente adversária, os resultados das investigações KELSENIANAS, tenham, possivelmente, supervalorizado a função dos juízos hipotéticos».

tuição”, “ordem”, “imperativo”, “relação jurídica decorrente”, “mandamento”, etc. Note-se que as *conseqüências* das normas jurídicas tem recebido as mais diversas denominações na doutrina, já que inexistente, na teoria geral do Direito, rigor terminológico. A seu turno, as *HIPÓTESES* das normas jurídicas são denominadas, de hipóteses de incidência, suposto, pressuposto, suporte fáctico, fato jurígeno, fato gerador, fato tipo, etc. É indubitável que desse rico e variado e inconveniente rol terminológico emerge a imprecisão. A grande dificuldade dos autores reside em achar a forma de expressão que diferencie, com clareza, o fato previsto na norma em abstrato (v.g. alguém ter renda acima de “y” em dado exercício) do *fato real* que acontece (alguém realmente, ter tido renda). A expressão “fato gerador”, por exemplo é usada nos dois sentidos, inclusive pelo Código Tributário Nacional. De igual forma, a conseqüência hipotética que a ordem jurídica enlaça ou imputa à hipótese da norma é, comumente, confundida com a *conseqüência jurídica real* que se instaura quando da realização da *HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA*. Com efeito o “pagar Imposto de Renda” previsto abstratamente na norma, como conseqüência do FATO HIPO-TÉTICO “TER RENDA”, é diferente do *DEVER* que se instaura no mundo jurídico como conseqüência de alguém ter tido, *realmente*, renda.

NORMAS IMPOSITIVAS E SANCIONANTES

Feitas tais ressalvas que bem demonstram a variedade terminológica existente, possibilitadora de equívocos e confusões conceituais, convém ressaltar o seguinte:

De um ponto de vista que considera as normas condicionais em posição estática segundo a tradição Kelseniana, estas se dividem em dois tipos básicos: normas impositivas e normas sancionantes. A diferença entre elas é simples. As impositivas têm hipóteses de incidência compostas de fatos jurígenos lícitos e, por conseqüências, comandos que impõem *DIREITOS E DEVERES* (relações jurídicas). As sancionantes

são feitas de hipóteses de incidência que representam FATOS ILÍCITOS e de conseqüências que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas).

EXEMPLOS

NORMAS IMPOSITIVAS

HIPÓTESE: Ter a pessoa física ou jurídica auferido renda acima de certo limite, durante dado exercício, em determinada jurisdição política.

CONSEQÜÊNCIA: Pagar a pessoa física ou jurídica ou outro, por elas, imposto de renda ao Ente Tributante, titular da jurisdição política.

NORMAS SANCIONANTES

HIPÓTESE: Não ter a pessoa física ou jurídica pago o imposto de renda devido.

CONSEQÜÊNCIA: Pagar multa de X.

Num e noutro tipo de norma, basta ocorrer o fato típico descrito na hipótese para que as conseqüências jurídicas previstas se instalem no meio social. Analisando-se os dois tipos normativos a pouco retratados, à guisa de exemplo, verifica-se que uma prescreve um dever a cargo do contribuinte ao mesmo tempo em que confere um direito ao Ente Tributante, enquanto outra, comina uma punição ao infrator. A primeira prevê um procedimento obrigatório: PAGAR TRIBUTO. A segunda prescreve uma sanção visando reprimir comportamento ilícito: Não ter pago o tributo (que deveria ter sido pago). A primeira produz conseqüências jurídicas em virtude de fatos lícitos e, a segunda possibilita efeitos punitivos em virtude de ter sido praticada uma ação ilícita contra a ordem jurídica. A primeira é impositiva porque acarreta ao seu destinatário, *um dever* (há a imposição de um dever). A segunda é sancionante porque prevê a aplicação, ao seu destinatário, de uma sanção, contra-ataque da ordem jurídica aos que a desrespeitam (há a aplicação de uma sanção). A norma sancionante contém o poder dissuasório e punitivo que o Direito direciona àqueles que descumprem os deveres legais.

Kelsen entendia que as normas sancionantes é que consubstanciavam, verdadeiramente, o direito e, por isso, as chamava de *primárias e autônomas*. Conseqüentemente denominava as normas impositivas de *secundárias* (não-autônomas). O seu critério baseava-se na importância da norma dentro do sistema jurídico.¹⁰

“Se uma ordem jurídica ou uma lei feita pelo Parlamento contém uma norma que prescreve determinada conduta e, uma outra norma que liga a não observância da primeira à sanção, aquela primeira não é autônoma mas está essencialmente ligada à seguinte; ela apenas estabelece — negativamente — o pressuposto a que a segunda liga a sanção. E, quando a segunda norma determina positivamente o pressuposto a que liga a sanção, a primeira torna-se *supérflua sob o ponto de vista de técnica legislativa*” (grifos nossos)

Alf Ross,¹¹ a seu turno, utilizando critérios lógico-cronológicos alcinhou as normas impositivas de *PRIMÁRIAS* (porque estabelecem deveres jurídicos) e, as sancionantes, de *SECUNDÁRIAS* (porque impõem penas àqueles que não cumprem o dever estatuído nas normas primárias). Vilanova, como visto anteriormente, adota postura semelhante no concernente ao tema.

Para ele — um lógico — só há descumprimento de um dever se este existir normativamente com anterioridade à sanção aplicada ao seu descumprimento. A diversidade terminológica, contudo, não chega a alterar o entendimento da matéria. O importante é a função dos dois tipos de normas: as impositivas que criam deveres e direitos tendo por hipóteses fatos lícitos e as sancionantes que atribuem penas aos que descumprem deveres legais pré-estatuídos.

10. HANS KELSEN. «Teoria pura do Direito», pág. 104, Coimbra, 1962.

11. ALF ROSS. «Lógica de las Normas», Ed. Tecnos, Madrid, 1971, pág. 90.

A ALTERNATIVA COSSIANA

Esta colocação pode ser reformulada, pela utilização da técnica do juízo disjuntivo, fundada em alicerces puramente lógico-jurídicos, de conformidade com a teoria egológica do direito de Carlos Cossio¹² que superando Kelsen, responsável pela valoração do ilícito dentro do "ordo juris", recolocou a ilicitude, enquanto fenômeno jurídico, no seu devido lugar (através da tese do juízo disjuntivo). Antes de Kelsen o ilícito estava fora do direito, era a negação da Justiça. O Mestre Vienense, porém, passou a considerar o ilícito como integrante do direito, conferindo-lhe o papel de ser o meio exclusivo de jurisdicização das condutas. Dizia que só as condutas sancionáveis, puníveis, interessava ao direito. Tanto que denominava as normas punitivas de *primárias*, como vimos há pouco, por serem as verdadeiramente importantes.

Através delas chegava-se até o *comportamento* querido pela ordem jurídica. Deste modo a norma que dispõe: Matar alguém; pena X, é a norma primária que embuça a tutela do valor vida e, na verdade, a que recomenda a conduta inversa: não matar. Conquanto tenha Kelsen atribuído ao ilícito dignidade jurídica, contrapondo-se às teorias clássicas do direito, a sua implantação do problema distorceu o significado preciso do fenômeno jurídico. Evidentemente o Direito Positivado não é um rol de sugestões, mas tampouco é um elenco de sanções, pura e simplesmente. É uma *pauta* ou *modelo* de comportamentos desejáveis que é possível obedecer ou não. Cossio, retoma o tema neste ponto e revaloriza a função da LIBERDADE HUMANA na trama da realização do direito como experiência social. Ao mesmo tempo posiciona o dever-ser desejável como o alvo primevo da ordem jurídica, reservando à sanção a função garantidora, punitiva, que é-lhe própria. Em suma, se para Kelsen a principal norma é a que condiciona a sanção: DADA a "ÑP" (não prestação)

12. CARLOS CÓSSIO. «La Teoria Ecologica del Derecho / Su Problema e sus Problemas», Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1963. «Teoría de la Verdad Jurídica», Ed. Losada, 1964.

deve ser a "S" (sanção); para Cóssio a norma principal que é a que contém o dever: DADA A HIPÓTESE ("H") DEVE SER A PRESTAÇÃO ("P"). Não é difícil deduzir que para Kelsen a norma Hipótese-prestação ("H-P") apenas repete o que já estava contida na norma sancionante, de maneira indireta (ÑP-S). Assim sendo, se uma norma prevê para o descumprimento de uma prestação (conteúdo de um dever) uma específica sanção é porque a ordem jurídica deseja que a prestação DEVA SER CUMPRIDA (daí advindo o caráter secundário que revestiria a NORMA IMPOSITIVA). Contrariamente ao mestre vienense, Cóssio reabilita o cumprimento normal da prestação jurídica invertendo os termos da equação e desdobrando-a em dois momentos lógicos, em cópula disjuntiva: DADA a hipótese (H), deve ser a prestação (P) e dada a não-prestação (ÑP) deve ser a sanção (S). Assim sendo a hipótese (H) e a não-prestação (ÑP) constituem "pressupostos de fato" que condicionam alternativamente as possibilidades jurídicas: a prestação (P) ou a sanção (S). Estas possibilidades se expressam da fórmula verbal do DEVER-SER (o SOLLEN KELSENIANO) que figura a liberdade de agir do homem em face do Direito, visto como PAUTA COMPORTAMENTAL (H-P, ÑP-S).

Cóssio chama de ENDONORMA ao momento H-P e de PERINORMA ao momento ÑP-S. As situações abrangidas são alternativas: cumprir a prestação espontaneamente ou submeter-se à sanção. O principal no fenômeno jurídico volta a ser a normalidade, o acatamento espontâneo ao preceito legal.

A norma se enuncia pela possibilidade de prestação e não pela não-prestação, como em Kelsen. No campo do Direito Tributário as ENDONORMAS são muito mais numerosas e explícitas que as PERINORMAS. Pelas simples normas sancionantes jamais se "leria" o dever tributário e a sua complexidade. Por outro lado, o julgador pode dispensar o pagamento de uma multa, isto é, pode dispensar a sanção mas não pode dispensar o tributo ou seja, a PRESTAÇÃO, que é indispensável (princípio da legalidade da tributação). A norma

principal, aqui, é indubitavelmente a que prevê o dever (a endonorma Cossiana). DADA A HIPÓTESE (FATO GERADOR) deve ser a prestação (pagamento do tributo).

AS NORMAS TRIBUTÁRIAS

As normas tributárias são do tipo impositivo ou endonormas, na terminologia Cossiana, por isso que possuem hipóteses de incidência constituídas, sempre, de fatos jurídicos lícitos, como v. gratia, “ter renda”, “ser proprietário de imóvel”, “ter imóvel particular valorizado em virtude de obra pública”, “importar mercadorias”, etc. Ademais, fatos lícitos que não acordo de vontades pois a norma tributária é heterônoma, ou seja, do tipo das que incidem independentemente da vontade do destinatário.

O ILÍCITO COMO HIPÓTESE DE SANÇÃO

Os ilícitos ou as infrações, como já demonstrado, nessa rápida dissertação sobre normas impositivas e sancionantes, são a hipótese de incidência das sanções jurídicas. As infrações são absorvidas pela ordem jurídica através da aplicação de sanções aos infratores e, estas são as mais diversas. Mencione-se, para logo, que as sanções não são uma exclusividade do Direito Penal, posto que seja este um direito tipicamente sancionatório. Nesta província jurídica, especificamente, as sanções são qualificadas e denominam-se penas compreendendo as multas (penas pecuniárias) e outras mais fortes, privativas da liberdade, de direitos e até mesmo privativas da vida. Ostentam como função precípua a penalização dos agentes dos crimes e contravenções tipificadas no Digesto Penal. Isto não significa a inexistência, fora do Direito Penal, de ilícitos e de sanções. Existem ilícitos eleitorais, civis, administrativos e tributários, etc., assim como sanções eleitorais, civis, administrativas e tributárias, sem envolver a lei criminal cuja aplicação é feita pelos juizes criminais, segundo as normas do Direito e do processo penais.

O PLANO EM QUE O TEMA DEVE SER EXAMINADO

Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção, tem por hipótese, a prática de um ato ilícito, tipificado ou não como crime ou contravenção, mas sempre violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma *INFRAÇÃO*, por *consequência*, uma restrição à vida, liberdade, ou direitos outros do homem. No caso da subespécie *MULTA*, a norma sancionante, tem por hipótese a prática de um ilícito — o descumprimento de algum dever legal ou contratual — e por consequência, preceito que obriga o infrator a *DAR DINHEIRO* a título de castigo (sanção). O titular da percepção, o sujeito ativo, pode ser particular ou pessoa política. No caso da multa legal é sempre o Estado ou pessoa sua.

Esta, a implantação do tema no plano da ontologia jurídica. De ver, no entanto, que a norma jurídica, enquanto ato-de-vontade, é criatura do legislador, que pode ligar à hipótese da ilicitude qualquer sanção. Em tese, fica ao alvedrio do legislador a exploração do vasto campo das sanções. O ilícito pode implicar, como consequência, a imposição de penalidade pecuniária. Pode, igualmente, provocar a perda de algum direito, oclusão da vida ou restrição à liberdade. Tudo dependerá da *VONTADE* do legislador ao criar a norma.

Então, há que fazer referência ao *DIREITO POSTO*, tal qual é, toda a vez que se queira estudar o tema da sanção tributária "in concreto".

Enquanto o tema é esquadrihado ontologicamente dispensável se faz o exame dos *SISTEMAS JURÍDICOS POSITIVOS*. Tão logo se queira examiná-lo à luz de alguma legislação historicamente dada, a interação é inevitável. É que aí será preciso jogar com os princípios supra ordenados que condicionam, tabulam, e até mesmo restringem a ação do legislador, condenado a uma competência que embora seja poder também é limite.

Quando a Constituição do Brasil, por exemplo, estatui que não haverá prisão, salvo o caso do depositário infiel e da inadimplência do dever de alimentar, em virtude de não paga-

mento de DÍDIVA, MULTA OU CUSTAS, qualquer norma criada pelo legislador prevendo pena de restrição à liberdade por inadimplência de dívida civil, multa ou tributo será inconstitucional.

Do exposto, pode-se inferir duas conseqüências:

“PRIMUS” — A norma que no Brasil preveja ou venha a prever pena de prisão por descumprimento de obrigação tributária é nula “ex-radice”.

Por ser inconstitucional será norma em sentido meramente formal. Juridicamente será um “não-ser”.

“SECUNDUS” — O estudo das NORMAS SANCIONANTES em tema de tributação, ou melhor, das sanções tributárias no DIREITO BRASILEIRO, será feito levando-se em conta os princípios jurídicos positivos vigorantes entre nós.

INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Partindo-se do pressuposto de que a infração é a transgressão de preexistente dever legal (ou contratual) necessário se torna, antes, conhecer a natureza do dever para depois caracterizar a infração. Em se tratando de sanções tributárias, será preciso examinar primeiramente a obrigação e depois a SANÇÃO.¹³

Os deveres tributários (obrigações na terminologia do C.T.N.), são:

- a) pagar o TRIBUTO;
- b) cumprir as prestações de fazer e não fazer fixadas nas leis tributárias.

O artigo 113 do C.T.N. traduz o que se acabou de afirmar em linguagem obrigacional, com os seguintes dizeres:

13. Todo ilícito é uma transgressão a dever legal ou contratual. Toda sanção é reprimenda jurídica à transgressão do dever. Assim como existem ilícitos penais, civis, administrativos, tributários, existem sanções penais, civis, administrativas, etc. O que diferencia o ilícito penal e a sua correspondente sanção é que A LEI PENAL é aplicada pelos juízes criminais segundo AS NORMAS GERAIS DE DIREITO PENAL e de acordo com as regras processuais penais.

art. 113 — A obrigação tributária é principal ou acessória:

§ 1º — A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objetivo o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º — A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Isto exposto, para seguir a terminologia do C.T.N., é lícito afirmar que os deveres tributários, ou melhor, que as obrigações tributárias são de dois tipos:

a) obrigação principal, de dar, consistindo no pagamento do tributo;

b) obrigação acessória, de fazer ou não fazer, consistindo em prestações positivas ou negativas exigidas pela legislação.

Na relação jurídico-tributária cabe ao “solvens” cumprir a obrigação em favor do “accipiens”. Se não o faz **TRANSGRIDE DEVER LEGALMENTE PREVISTO E INCIDE EM CENSURA**.

O descumprimento da prestação tributária tanto no caso da obrigação principal quanto no da acessória implica em ilicitude. Conseqüentemente as **INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS SÃO DE DUAS ESPÉCIES**: infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória. As primeiras são chamadas no jargão fiscal de “**SUBSTANCIAIS**” e as segundas de “**formais**”. Dessarte, a infração que caracterizar descumprimento de obrigação principal — pagamento de tributo — será substancial e a que vulnerar obrigação acessória — fazer ou deixar de fazer atos legalmente previstos — será formal. A assertiva encontra respaldo em Rubens Gomes de Souza¹⁴ para quem a característica conceitual da infração tributária residia na circunstância de estar em conexão com a obrigação tributária, *principal ou acessória*.

14. RUBENS GOMES DE SOUZA. «Compêndio de Legislação Tributária», pág. 105.

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS — MULTAS

(Substanciais ou moratórias e formais)

Caracterizada a infração deve ser a sanção. Vimos de ver que a HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA das normas sancionantes é precisamente o ilícito. Com a realização da infração “in concreto” incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o “suposto” advém a “conseqüência”, no caso a sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão.

As sanções tributárias mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. As multas que punem a quem descumpriu obrigação principal são chamadas de “moratórias” ou “de revalidação” e as que sancionam aos que desobedeceram obrigação acessória respondem pelo apelido de “formais” ou “isoladas”.

Ambas, no dizer de Carnelutti, possuem a característica de ser “um evento danoso imposto a quem não cumpre o preceito” e, à semelhança da sanção penal, comportam duplo efeito: “o intimidativo (psicológico) que visa evitar a violação do direito e o repressivo, que se verifica após perpetrado o desrespeito à norma fiscal”.¹⁵

A hipótese de incidência da norma sancionante que pune o descumprimento de obrigação principal é não ter o contribuinte — destinatário da multa — pago o tributo, tê-lo feito a destempo ou insuficientemente. As situações descritas se equivalem. A hipótese de incidência da norma sancionante que aplica multa por descumprimento de obrigação acessória, é ter o contribuinte feito o que era proibido fazer ou não ter feito o que era obrigatório fazer.

No primeiro caso, há que constatar a MORA ou a INSUFICIÊNCIA do pagamento. No segundo caso é mister

15. JOSÉ WASHINGTON COELHO. «Código Tributário Interpretado», pag. 147.

certificar a inexistência do ato obrigatório ou a existência do ato vedado, em *contraste com a lei*, por isso que “*mullum tributo nulla poena sine lege*” (a **TIPICIDADE** é fundamental em Direito Tributário quanto no **PENAL**).

O PERFIL ONTOLÓGICO DA MULTA LEGAL

A *multa* à semelhança de outros entes jurídicos é uma *prestação pecuniária*. O *Tributo* também o é assim como a *indenização em espécie* e certas *prestações contratuais*, tais como o *juro* no mutuo, o *aluguel* na locação, o *foro* no arrendamento, o *laudêmio* na transmissão da enfiteuse, o *preço* na compra-e-venda e nas prestações de serviço. Todas estas prestações pecuniárias ocorrem nos marcos de relações jurídicas envolvendo pólos credores e devedores. Dado que no pólo positivo da relação pode **FIGURAR** o Estado, é de todo conveniente tracejar o perfil da multa, como ente jurídico, contrastando-a com as outras categorias.

Multa é prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual).

Aqui, vai nos interessar a **MULTA “EX-LEGE”** ou legal.

Diferencia-se do tributo, porque este é prestação pecuniária compulsória em prol do Estado ou de pessoa por ele indicada, exercendo função paraestatal, instituída em lei, tendo por causa a realização de um fato lícito qualquer (ter renda, ser proprietário, exportar, receber serviços públicos, ter imóvel valorizado por obra pública, ser empregador, etc.).

Extrema-se da indenização na medida em que esta, embora prevista em lei genericamente, tem por fundamento, prévia lesão, com ou sem culpa, ao patrimônio alheio, inclusive o estatal.

Contrapõe-se as prestações pecuniárias “contratuais porque tais receitas decorrem de acordos de vontades (contratos) nos quais, eventualmente, pode figurar o Estado.”

Enquanto o **TRIBUTO** — assim como a multa legal — são unilateralmente previstos em lei, a causa dessas obrigações é ajustada “ex-voluntate”, multilateralmente, tendo por objeto inúmeras situações (mutuo, locação, compra-e-venda, arrendamento, etc.).

Conquanto os contratos extraíam, como tudo o mais, sua força jurídica das leis que quando nada lhes fixam os requisitos mínimos (contratos inominados), o que se está querendo dizer é que a multa legal decorre de **FATO ILÍCITO**, unilateralmente previsto em lei, e as obrigações convencionais de fatos lícitos (negócios jurídicos) contratualmente acordados, sendo nesse sentido “ex-voluntate”.

Como visto, a multa legal possui perfil inconfundível. Em relação ao **TRIBUTO**, que lhe está mais próximo é possível gizar com maior vigor a distinção. O Código Tributário Nacional, no artigo 3, diz expressamente que o tributo é prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, que não seja sanção de ato ilícito, cobrada administrativamente. Isto posto, na medida em que ambas as categorias — o **TRIBUTO** e a **MULTA LEGAL** — são **PRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS COMPULSÓRIAS**, instituídas em lei, em favor do Estado, que as cobra administrativamente, a única diferença entre elas é o **FATO GERADOR; A SITUAÇÃO DA VIDA** eleita pelo legislador para fazer incidir o preceito jurídico em que se funda o **DIREITO DO ESTADO** de perceber a prestação ou o dever do contribuinte de pagá-la, o que dá na mesma.

Diferente, no caso, é a hipótese de incidência da **NORMA** que prevê o tributo e da **NORMA** que estipula a multa. O **TRIBUTO** tem por hipótese de incidência um fato lícito e a penalidade um fato ilícito. Por isso mesmo, é contraditório a desafiar harmonização o art. 113, § 3º do mesmo C.T.N., assim vazado:

“A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Em verdade, jurídica e logicamente é impossível uma obrigação de fazer ou não-fazer, como é o caso da obrigação

accessória, METAMORFOSEAR-SE em obrigação de dar, como é o caso da chamada obrigação tributária principal. Isto é tão notório que dispensa demonstração, mormente porque, *o fator jurídico da referida metamorfose é o "simples fato" do descumprimento da obrigação accessória, isto é, o "simples fato" de ter o obrigado cometido infração ao dever (ter cometido um ilícito)*. Quis o autor do Código, sem dúvida, fixar alguns momentos de fenomenologia jurídica:

- a) A existência de uma obrigação de fazer ou não-fazer;
- b) O descumprimento dessa obrigação;
- c) A imposição de uma penalidade ao infrator, por não ter cumprido a obrigação;
- d) A exigência pelo Estado do "quantum monetario" da penalidade como se fora um TRIBUTO, vez que o pagamento da multa é uma prestação (obrigação de dar, semelhante a obrigação tributária principal).

É certo que, ao depois de fixar estes momentos, procurou sentetizá-los na fórmula do art. 113, § 3º e aí complicou-se por inteiro, por isso que cientificamente é impossível transmutar *multa* em *tributo* e, isso, é o que pretende a frase: "converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária". São quatro as impropriedades cometidas pelo autor do Código Tributário neste art. 113, § 3º.

Por primeiro, pretender que uma prestação de fazer (ob. accessória) possa se transformar em prestação de dar (ob. principal);

Em segundo lugar, admitir que esta obrigação accessória só porque descumprida entre em processo de metamorfose;

Em terceiro lugar, não perceber que o descumprimento da obrigação accessória, é justamente, a hipótese de incidência de outra norma, a sancionante, prevendo a penalidade a ser cominada ao infrator do dever;

Finalmente, incidindo em irremediável contradição, querer que a prestação pecuniária compulsória chamada penalidade

ou multa, tenha a mesma natureza do TRIBUTO, somente porque ambos são *prestações de dar* (o que importa em verdade é a *causa jurídica* de uma e outra).

A conclusão a tirar implica em dizer que o legislador expressou-se mal. Quis dizer uma coisa e acabou dizendo outra que, em termos científicos, acabou sendo uma "boutade".

Quis dizer, afinal, que as multas tributárias seriam cobradas como se TRIBUTO fossem, gozando dos mesmos privilégios do CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Por isso, nesse mesmo art. 113, § 1º, depois de expressar que a obrigação principal "surge com a ocorrência do fato gerador" — com o que reconhece, na origem, a diversidade entre ela e a obrigação acessória que "decorre da legislação tributária" (art. 113, § 2º) — declara que o "objetivo" da mesma é "o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária". A frase do § 2º é, também, cientificamente incorreta, mas serve para esclarecer a INTENÇÃO DO LEGISLADOR.

Por último, aludiríamos a um "deslize" do legislador, que até para errar, pecou por insuficiência. Tal "deslize", se é que é deslize não ampliar o erro, expressa-se em duas indagações à vista da fórmula legislativa do artigo 113, § 3º:

"A" — É somente a penalidade que se aplica por descumprimento de obrigação acessória que pode ser cobrada como se tributo fora?

"B" — A penalidade por descumprimento de obrigação principal — não pagamento do tributo — estaria fora da "metamorfose" prevista para a obrigação acessória descumprida?

Pois bem, teria sido muito mais simples estender às multas fiscais as garantias e privilégios do crédito tributário, sem exercícios cerebrinos ou fórmulas legislativas disformes.

O "QUANTUM" DAS MULTAS — CONFISCO INDIRETO?

O Direito brasileiro contempla alguns casos de multas elevadíssimas. A base de cálculo das penalidades é variável. Ora se baseiam no valor do imposto a pagar ou omitido, ora

no valor comercial de mercadorias, ora no montante do interesse, ora em unidades previamente construídas como a UPFMG (Unidade Padrão Fiscal do Estado de Minas Gerais). Os percentuais, estes facilmente chegam a 100%, sendo comuns, casos que surgem nos 300%.

A fixação das penalidades e os respectivos valores é atribuição do legislador. Do modo específico inexistem limitações ou princípios condicionando-lhe o "munus" punitivo em tema tributário. Há todavia um princípio da Constituição proibindo o "confisco". Ver até que ponto tal vedação impede muitas exacerbadas é o que procurar-se-á fazer. Vejamos o que dispõe a Lei Maior:

"Art. 153, § 11 — Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento *OU CONFISCO*, salvo nos casos de guerra externa, psicológica adversa (?), ou revolucionária ou subversiva, nos termos que a lei determinar. Esta, disporá, também, sobre o *PERDIMENTO DE BENS*, por danos causados ao erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na Administração pública, direta ou indireta" (Grifos e interrogação nossos).

O Dispositivo Constitucional foi integrado pelo ato complementar nº 42, art. 2º (equivalente a uma lei complementar) e outros diplomas subseqüentes.

O AC 42, no art. 2 — IV — V e VI, considera enriquecimento ilícito:

"IV — inserção de elementos inexatos ou a omissão de operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de se subtrair ao pagamento de tributos devidos à fazenda pública;

V — alteração de faturas e quaisquer outros documentos relativos a operações mercantis, com o propósito de fraudar a FAZENDA PÚBLICA;

VI — fornecimento ou emissão de documentos gratuitos ou a alteração de despesas, ou outras verbas não especificadas com o propósito de obter redução de tributos devidos à FAZENDA PÚBLICA".

Ante o exposto, é de concluir que o CONFISCO é *genericamente vedado*, não podendo o legislador prevê-lo através de legislação infra e pós constitucional, a NÃO SER NOS CASOS EXPRESSAMENTE AUTORIZADOS pelo constituinte e pelo seu legislador complementar, que são dois:

- a) Danos causados ao erário;
- b) Enriquecimento ilícito no exercício do cargo, função ou emprego na administração pública.

Precisamente os incisos IV, V e VI do artigo 2, do AC 42 — já transcritos — é que explicitam, em HIPÓTESES LIGADAS À VIDA DO CONTRIBUINTE, casos de enriquecimento ilícito causadores de DANO AO ERÁRIO.

Bem observadas as referidas hipóteses, verifica-se que caracterizam os TIPOS DELITUAIS conhecidos por FRAUDE e por SONEGAÇÃO, segundo o Código Penal e suas leis subseqüentes.

Não é assim o ilícito fiscal, a infração tributária, que “por HIPÓTESE” acarreta a incidência da PENA DE CONFISCO ou PERDIMENTO DE BENS (a consequência da norma) mas as hipóteses eleitas para tipificar os ilícitos penais — sonegação ou fraude — que apropositam, além da sanção penal dirigida à liberdade do criminoso, a pena do confisco direcionada aos seus bens, em virtude de lei específica, havendo DANO e ENRIQUECIMENTO.

O importante na espécie é perceber que um *mesmo fato*, dependendo do ângulo em que é enfocado e dos fins pretendidos pela ORDEM JURÍDICA, pode ser qualificado, valorado, de diferentes maneiras, de modo a provocar diversas consequências jurídicas. Assim, o FATO de dado contribuinte, alterar — fraudando — documentos ou livros fiscais, com a intenção de omitir receitas tributáveis, visando não pagar ou pagar tributo à menor, pode caracterizar:

- a) um ilícito tributário, pelo que poderá ficar sujeito a uma multa prevista na legislação fiscal específica;
- b) um ilícito penal, em razão do que ficará sujeito a uma pena privativa da liberdade, devidamente prevista em lei criminal;

c) uma hipótese de fato ilícito causadora de outra consequência aflictiva prevista como PERDIMENTO DOS BENS, *obtidos em razão da atividade ilícita*.

É o que ocorre com a situação "in examen" em que um mesmo *núcleo factico*, em razão de *qualificações tópicas* e em função do *instrumental legal qualificante* se presta a determinar DIVERSAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS.

Três conclusões, é preciso extrair:

Em primeiro lugar, a de que a infração tributária NÃO PODE GERAR o perdimento de bens por parte do contribuinte, QUE ISTO É VEDADO PELA CONSTITUIÇÃO.

Em segundo lugar, a de que a infração tributária, pode ocasionar penas pecuniárias mas não penas privativas da liberdade, atribuição da lei penal, nem pena de confisco ou perdimento de bens, que exige lei específica tipificante e um processo de execução especial, além de contar na *HIPÓTESE com um "plus" consistente no "enriquecimento" como fruto do ilícito*.

Em terceiro lugar, a de que uma MULTA excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL QUE PROÍBE O CONFISCO. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua *hipótese de incidência* e exige todo um "processus". A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que AGRIDE VIOLENTAMENTE o PATRIMÔNIO DO CIDADÃO CONTRIBUINTE, caracteriza-se como CONFISCO INDIRETO e, por isso é INCONSTITUCIONAL. É bom sublinhar que a MULTA conquanto *ente sancionante* quando ingressa no patrimônio estatal, o faz como *receita*. (As penalidades na medida em que implicam deveres de entrega de dinheiro ao Estado, traduzem fórmula de transferência de riqueza dos particulares para a Fazenda Pública. Em Ciência das Finanças o pagamento da multa é classificado como RECEITA DERIVADA, ao lado dos TRIBUTOS).

Do ponto de vista jurídico-positivo duas fórmulas existem para o evitamento de multas escorchantes:

— A fórmula legislativa, mediante a qual através de uma *NORMA GERAL DE POTESTADE* a competência dos legisladores ordinários para estatuir multas tributárias restaria *restringida quantitativamente* e a fórmula jurisprudencial mercê da qual, os juízes através da *FIXAÇÃO* de “standards” — súmulas no caso brasileiro — construíram os princípios-de-restricção norteadores da ação do legislador na espécie.

— A República Argentina decidiu-se pela fórmula jurisprudencial. Entre eles, multa tributária que ultrapasse um determinado percentual em relação ao valor do *TRIBUTO* ao qual se liga *já é confisco*.

Pessoalmente, somos partidários de que “uma lei sobre como fazer leis” (*lex-legum*) estatua o *TETO DAS PENALIDADES*, contingenciamento que seria obrigatoriamente observado pelo legislador ordinário das três ordens de Governo.

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Apreensões, agravações, proibições e interdições

A nível legislativo, o descumprimento de obrigações tributárias, tanto a principal quanto a acessória, serve de suporte para a aplicação de sanções outras que não penalidades pecuniárias. Na linguagem do Direito Positivo, as infrações pode acarretar como sanção o “agravamento da tributação” ou a “apreensão de mercadorias” ou, ainda, “interdições” diversas e a “proibição de certas transações”. Uma coisa porém, é a linguagem com que são feitas as leis, (a “linguagem-do-objeto”) e outra coisa a proposição jurídica mercê da qual é possível ao jurista descrever o *seu objeto* que é a *NORMA JURÍDICA*.

Apreensões, mercadorias e “efeitos fiscais irregulares”

Bens são freqüentemente apreendidos. Muitas vezes, estão desacompanhados de documentação fiscal. Mas a apreensão não é sanção, senão *ato administrativo* levado avante na supo-

sição de que a coisa a apreender é "res nullius". É ato que pode ensejar, depois, o *perdimento* da coisa, se não reclamada. No campo dos impostos aduaneiros, entretanto, ainda quando o "dominus" das mercadorias é conhecido e estas são apreendidas em função de contrabando ou descaminho — que são delitos previstos no Código Penal — não são devolvidos e delas apropria-se o Estado. O perder o dono a coisa e dela apropriar-se o Estado, contudo, não traduzem sanção tributária. O fundamento da Ação do Estado finca pé em normas de Direito Administrativo e Penal.

Nos demais casos não pode o Estado apropriar-se da "coisa alheia" com "animus" definitivo. O fato de a mercadoria estar irregular, em termos fiscais, em tese justifica a apreensão mas não sua apropriação pelo Estado. Provada que seja a propriedade, por outros meios, desfaz-se a presunção "juris tantum" de que a coisa é "nullius" ou quando nada "derelicta". As autoridades, lavrados os atos administrativos de lançamento, sendo o caso, e multa, ficam obrigadas a DEVOLVÊ-LA, sob pena de a responsabilidade civil do Estado ser argüida precedentemente. A relação que se estabelece em casos que tais é de *DEPÓSITO*.

Em tema do ICM é cediça nas "barreiras" a prática da apreensão por razões miúdas. Frequentemente existe a documentação fiscal, porém eivada de irregularidades formais ou com prazo de validade já vencido. Em casos assim os agentes de fiscalização consideram "inidônea" a cobertura fiscal e apreendem as mercadorias mediante lavratura de "auto de apreensão e depósito". Em seguida lavram peça, cujo nome varia de Estado para Estado, mas que, substancialmente, contém *três atos administrativos*: *um lançamento de TRIBUTO*, *uma imposição de penalidade* e uma notificação, dando ciência ao contribuinte ou seu legítimo preposto, do lançamento do tributo e da imposição da multa. (A unidade formal expressa no *TERMO* não significa que haja, do ponto de vista jurídico, um só ato administrativo a ser questionado, pois que são três e bem diversos nos seus motivos, fins e efeitos).

Há de ser combatida esta atuação dos postos de fiscalização por duas razões. A uma, porque dada a grande extensão territorial do País, as *apreensões*, pelos prejuízos potenciais que podem causar e pelas despesas para elidí-la que se fazem necessários, funcionam como AUTÊNTICAS CONSTRICÇÕES OBLÍQUAS, muito avizinhas da *chantagem*, induzindo os contribuintes a satisfazerem multas, por sinal escorchantes e tributos indevidos¹⁶ (as vezes é mais barato pagar do que discutir). As duas, porque a apreensão que não é sanção só deveria ocorrer nos casos de DESACOBERTAMENTO ABSOLUTO. Somente quando as mercadorias transitassem sem documentação deveria a ADMINISTRAÇÃO recorrer à apreensão. Erros formais, sanáveis, e prazo de validade vencida jamais deveriam gerar apreensão e novo pagamento do ICM, como ocorre. Pior é que, não mui raramente, pelo tempo que se perde e o prejuízo que a medida acarreta, até mesmo o imposto (ICM), já escriturado quando da saída da mercadoria para pagamento "oportuno Tempore", é novamente pago por força de lançamento, em "BIS IN IDEM", efetivado na Barreira. O acertado na espécie é pedir a repetição, com correção monetária e juros, toda vez que haja o pagamento do imposto já escriturado ou pago.

AGRAVAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Algumas legislações contemplam casos em que a prática de ilícito fiscal redundava em agravamento da tributação (a alíquota é majorada, a base de cálculo é ampliada ou o "quantum debeat" é percentualmente acrescido). O saudoso Fábio Fanucchi faz referência expressa ao tema no seu livro; entendendo tratar-se de autêntica penalidade.

16. Uma empresa sediada em Santa Catarina, teve a carga de um caminhão apreendida em Jaboatão, Pernambuco, simplesmente porque o C.G.C. e o endereço do destinatário apostos na Nota Fiscal não conferiam. A multa exigida foi paga. Ficava mais em conta que contratar ADVOGADOS e tomar medidas legais.

Em lição manifestamente equivocada, — “in” CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, vol. 1, 3ª Edição (1975) ed. Resenha Tributária — pág. 462 — SP — está dito que:

“A tributação penal, recém introduzida em nossa legislação e ainda não devidamente qualificada, apreendida e aplicada (?) representa forma de incidência tributária com exacerbação do ônus financeiro que dela decorrer”.

.....

“A tributação penal envolve numa só figura jurídica, num só acontecimento material ... uma incidência normal do tributo ... e uma pena, que têm o mesmo e único FATO GERADOR”. (Interrogativo e pontos nossos)

“Data venia”, entendemos que o TRIBUTO, seja qual for, não pode decorrer de FATO ILÍCITO, que este é, ontologicamente, o ponto de diferenciamento entre a multa e o tributo. De resto é o que prevê o art. 3 do C.T.N. — conceito vinculante — ao dizer que tributo é prestação pecuniária compulsória sem caráter de “SANÇÃO DE ATO ILÍCITO”. O fato de o legislador ter pretendido exacerbar o “quantum” do TRIBUTO em razão de o contribuinte ter praticado ato ilícito e chamado a tal fenômeno de “agravação” ou “majoração”, não significa, em verdade, fazer um acréscimo de natureza TRIBUTÁRIA. Trata-se, sem mais, de autêntica *MULTA*, apesar do “nomen juris” que se queira lhe dar. É que, à luz da teoria jurídica, qualquer prestação pecuniária compulsória em prol do Estado ou de pessoa por ele indicada, instituída em lei em razão da prática de um ato ilícito é, necessariamente, penalidade pecuniária.

A espécie não se confunde com a indenização que também é prestação pecuniária compulsória prevista em lei. Na indenização, a causa não é o ilícito mas o dano causado ao patrimônio alheio. O fato de o dano, muita vez, ser decorrência de ato ilícito, já é outra realidade.

INTERDIÇÕES

São um resquício de Tributação regaliana. Em nosso Direito são proibidos atos de interdição de estabelecimento industrial, comercial ou de prestação de serviços, em virtude de descumprimento de obrigação Tributária principal ou acessória. A Constituição assegura a todos o exercício dos ofícios e das profissões nos termos da lei. Mas esta lei, comum, requerida pela própria carta, é para explicitar a regulação do ofício ou da profissão e nunca para RESTRINGÍ-LA em favor do PRÍNCIPE e de seus *TRIBUTOS*. O dispositivo Constitucional está redigido nos seguintes termos:

Art. 153, § 29 — “É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, observadas as *condições de capacidade que a lei estabelecer*”.

Trata-se de dispositivo constitucional de eficácia limitada na terminologia de José Afonso Silva, que adotamos. A Teoria da aplicabilidade das normas constitucionais vem sofrendo segura evolução sendo interessante e prático, nesta oportunidade, a ela nos referirmos.

Para o douto professor, inexistente norma constitucional destituída de eficácia, havendo tão somente graus de eficácia e técnicas diferentes de aplicação. As normas constitucionais segundo o seu magistério se dividiriam, quanto à eficácia em:

- I — Normas de eficácia plena
- II — Normas de eficácia contida
- III — Normas de eficácia limitada

Eficácia jurídica é a qualidade que tem a norma de produzir efeitos jurídicos ao regular situações, comportamentos e relações. Efeitos próprios, frise-se.

Evidentemente, liga-se a eficácia aos fenômenos da aplicabilidade da norma, por dizer respeito a sua executoriedade.

Nestas condições, norma constitucional de eficácia plena é a que produz todos os seus efeitos, por possuir normatividade plena.

Exemplos :

a) "São poderes da União, independentes e harmônicos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário."

b) "A eleição para deputados e senadores far-se-á simultaneamente em todo o país".

Norma constitucional de eficácia contida é a que embora possuindo aplicabilidade imediata e direta (desde a entrada em vigor da Constituição) tem seus limites contidos pelo legislador ordinário.

Vale dizer, são normas constitucionais que possuem eficácia plena até enquanto a legislação comum não lhes restringir o alcance, **CONTENDO-LHE A EFICÁCIA**.

Exemplos :

a) "Não haverá prisão civil por dívida, multa ou custas, salvo o caso de depositário infiel ou do responsável por inadimplemento de obrigação alimentar **NA FORMA DA LEI**."

b) "**É LIVRE O EXERCÍCIO** de qualquer trabalho, ou ofício, ou profissão, **OBSERVADAS AS CONDIÇÕES DE CAPACIDADE QUE A LEI ESTABELECE**".

Isto é, se não houver lei, nem o depositário infiel poderá ser preso nem se exigirá prova de capacidade para o exercício dos ofícios e profissões. O **DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL**, nesse caso, operaria plenamente. A existência de lei comum é iniludível nestas hipóteses. É ela que limita o preceito constitucional originariamente pleno.

Norma constitucional de eficácia limitada é a que não recebe do constituinte normatividade suficiente, ficando para o legislador ordinário a **COMPLEMENTAÇÃO DA MATÉRIA**. Não traduziria este tipo de norma, ausência absoluta de eficácia ou impossibilidade de aplicação. Apenas não as teria "in totum", pois, quando nada, possuiria eficácia negativa inibindo ou paralisando procedimentos diversos do previsto na Lei Suprema.

Em nossa carta, normas de eficácia limitada seriam, por exemplo, as que dizem respeito à remuneração dos vereadores, à aplicação dos fundos de participação do Estado e dos Muni-

cípios, à cobrança da contribuição de melhoria, à composição e funcionamento do colégio eleitoral do Presidente da República, à **CONCESSÃO E REVOGAÇÃO DO ICM POR INTERMÉDIO DOS CONVÊNIOS**.

Todos os preceitos acima referidos são inaplicáveis por si sós, por isso que incompletos normativamente. Ao contrário das normas de eficácia contida que se expandem **DE PER SE** até que restringidas pela legislação comum, as normas de eficácia limitada não podem se **EXPANDIR** sem o concurso de legislação complementar.

CONCLUSÃO

Pois bem, como já visto, o dispositivo sob foco assegura aos brasileiros o livre exercício dos ofícios e das profissões, obedecidas as **CONDIÇÕES DE CAPACIDADE** para o exercício das mesmas. Isto sendo satisfeito, tudo o mais que o legislador ordinário fizer visando **DIRETA OU INDIRETAMENTE** impedir ou restringir o exercício dos ofícios e das profissões será **INCONSTITUCIONAL**. O dispositivo é de eficácia contida quanto aos requisitos de capacidade.

Não pode o legislador, portanto, a título de sancionar descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória impedir ou mesmo restringir as atividades dos contribuintes, interditando estabelecimentos, negócios ou instrumentos de trabalho. Tais atos só serão possíveis e legítimos, se exercidos com base no **PODER DE POLÍCIA** da Administração Pública havendo motivo real para a interferência Estatal e o poder seja exercitado regularmente, sem excesso, abuso ou desvio, conforme o Direito Administrativo.

Proibições diversas

É a hipótese, por demais conhecida, da declaração de "devedor remisso" implicando na proibição de transacionar com órgãos públicos ou controlados direta e indiretamente pelo Estado ou por pessoa de que tenha o controle, obstando

a participação em concorrências ou tomada de preços, o gozo de incentivos fiscais, financeiros e creditícios, etc.

O S.T.F. tem reiterado maciçamente o seu repúdio a tais práticas e a Administração mormente a Federal tem nelas insistido, diuturnamente.

Os Bancos, a começar pelo BANCO DO BRASIL, conquanto acatem os "writs" que decretam a inconstitucionalidade dos atos administrativos proibitivos, alegam que não *FIRMAM* contrato com os pacientes prejudicados por "razões de sua economia interna" e não por serem os pretendentes "devedores remissos".

Pior, o *SENADO* omite-se de declarar de uma vez por todas a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que estatuem o "DEVER" do funcionário público declarar remisso o contribuinte, nas hipóteses que especifica. O resultado é que a *CONSTITUIÇÃO* continua sendo vulnerada; o STF fica assoberbado de processos, pronunciando-se milhares de vezes, às bateladas, casuisticamente; e as autoridades continuam a agir e a prejudicar os cidadãos, ao argumento de que têm de *cumprir a lei, enquanto esta vigorar* (isto é, até ser "casada" pelo Senado Federal).

Jamais se viu tanta irracionalidade, desperdício e desfaçatez.

Os outros entes legais que se agrupam à volta do tributo e das multas

TRIBUTO — É toda prestação pecuniária compulsória, instituído em lei em prol do Estado ou de pessoa sua que não seja sanção de ato ilícito nem reparação de dano ao seu patrimônio (imposto, taxas, contribuições de melhoria e quaisquer outras contribuições).

MULTA FISCAL — É toda prestação pecuniária compulsória, instituída em lei, em prol do Estado ou de pessoa sua, que seja sanção de ato ilícito em matéria fiscal, assim entendido o descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória (deveres principais e secundários numa terminologia mais apurada).

São moratórias (falta de pagamento ou pagamento a maior ou a destempo) e formais (descumprimento de obrigações acessórias).

JUROS — São calculados sobre o principal da dívida (o tributo não pago), a título de ressarcir o Estado pela não **DISPONIBILIDADE** do dinheiro, representado pelo crédito tributário, desde o dia previsto para o seu pagamento. São de 1% ao mês, caso as legislações específicas de cada **TRIBUTO**, não prevejam percentual mais alto (artigo do C.T.N.).

CORREÇÃO MONETÁRIA — Fator de atualização do poder de compra da moeda. Não é sanção nem ente autônomo. Incide sobre o **TRIBUTO** e a **MULTA**, desde o dia em que deveriam ter sido pagos e não o foram. A providência é certa; não aumenta nem diminui o crédito. Não prejudica a ninguém. Credor e devedor mantém suas respectivas posições. Errado é o fundamento da Suprema Corte para estender às multas o regime de correção monetária *previsto em lei* apenas para os **TRIBUTOS** (depois de não admiti-la incidente sobre penalidades fiscais durante muito tempo). A Corte entende que a *penalidade* se converte em *tributo* pelo “simples fato” do *descumprimento do dever* que a acarreta, assunto já examinado e criticado no presente trabalho (ver retro).

Em verdade, o fundamento para estender a correção monetária a toda e qualquer prestação em dinheiro é a **ISONOMIA**. O seu veículo, o entendimento analógico (onde há a mesma razão deve haver a mesma disposição).

A correção pode ser suspensa?

Problema tormentoso — e a jurisprudência ainda não se acalmou — é saber se a correção monetária pode ser suspensa. E, em sendo, quando recomeça a sua incidência sobre o tributo ou a multa. Alguns entendem que toda vez que a **EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ESTIVER SUSPensa**, também suspensa estará a incidência da correção monetária. Não entendemos assim. Mera atualização do poder

de compra da moeda, a correção deve incidir sem suspensões (nos casos dos depósitos em dinheiro com cláusula de correção monetária — CDM — ou em títulos da dívida pública, ORTNs, por exemplo, a correção é automática). A correção monetária nem é juro, um incremento, nem penalidade. Sua função é manter o “status quo” entre o “solvens” e o “accipiens”.

Outros acréscimos, como os previstos em lei para a cobrança judicial ou extra judicial do crédito tributário, semelhante aqueles que, no direito privado, decorrem de “pactos adjectos” agregados a títulos cambiais ou defluentes de contratos, são a nosso ver, descabidos porque contrariam a disciplina do CPC, de função equalizante, que subordina o pagamento DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS E DAS DESPESAS JUDICIAIS À SUCUMBÊNCIA (mormente quando são DECRETOS DO EXECUTIVO que estipulam o acréscimo, a título de ressarcir “Despesas Judiciais” e até “extra-judiciais” com a cobrança do crédito tributário).

Denúncia espontânea — seus efeitos — interpretação do artigo 138 do Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 25/10/66)

Eis uma indagação primordial: saber se o art. 138 do CTN abrange todos os tipos de infração ou elide apenas a responsabilidade pela prática das infrações formais, excluídas as chamadas “multas de mora” (falta ou atraso no recolhimento do tributo).

Dispõe o artigo 138 do CTN:

“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração”.

Aplicação dos princípios conceituais até aqui expendidos ao caso "in examen"

A esta altura já podemos adiantar, sem medo, que o art. 138 do CTN aplica-se indistintamente às infrações substanciais e formais, senão vejamos:

a) Em primeiro lugar o legislador ao redigir o artigo em tela disse que — “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...”

Isto é, qualquer infração, seja substancial seja formal.

Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa... Ora, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir segundo cediço princípio de hermenêutica.

b) Em segundo lugar, no próprio corpo do art. 138 está explícita a intenção do legislador de alcançar os dois tipos de infração. Disse o legislador: “A denúncia espontânea exclui a responsabilidade **“ACOMPANHADA, SENDO O CASO, DO PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO”**...”

Se a exclusão da responsabilidade fosse apenas em relação as infrações formais não faria sentido falar em **PAGAMENTO DE TRIBUTO DEVIDO**.

Se a infração formal, como vimos de ver, decorre apenas de descumprimento de obrigação acessória (fazer ou não fazer), como admitir que possa haver “pagamento de tributo devido” (porque não pago) para convalidar o **PERDÃO DA MULTA**?

Só existe uma explicação. Evidentemente é porque o dispositivo em questão abrange a responsabilidade pela prática de infrações **SUBSTANCIAIS E FORMAIS**, indistintamente. Só haverá pagamento de tributo devido quando *a infração tenha sido não pagá-lo*. Nesse caso, o auto-denunciante ao confessar deverá pagar o tributo não pago.

Em conseqüência do exposto nas alíneas a) e b) precedentes é de se concluir que a exclusão da responsabilidade operada pela denúncia espontânea do infrator elide o paga-

mento quer das multas de mora ou revalidação quer das multas ditas “isoladas”.

É sabido que o descumprimento de obrigação principal impõe além do pagamento do tributo não pago, e do pagamento dos juros e da correção monetária, a inflicção de uma multa, comumente chamada moratória ou de revalidação e, que o descumprimento de obrigação acessória acarreta tão somente a imposição de uma multa disciplinar, usualmente conhecida pelo apelido de “isolada”. Assim, pouco importa ser a multa isolada ou de mora. A denúncia espontânea opera contra as duas.

Esta é precisamente a opinião de Fábio Fanucchi no seu “Curso de Direito Tributário Brasileiro” — pág. 261.

“*Em qualquer circunstância é possível excluir-se a responsabilidade por infrações embora seja impossível, quando a lei fixar, excluir a responsabilidade pelo crédito tributário. Basta para tanto que o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando, se for o caso, o tributo e os juros de mora...*”

Pelo mesmo sendeiro envereda o mestre Aliomar Baleeiro para chegar à idêntica conclusão (Direito Tributário Brasileiro — pág. 438).

“*Libera-se o contribuinte ou responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea a infração...*”

Há na hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, *desistência do proveito da infração*. A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do Código Penal.”

Um conceito a fixar: multa de mora é multa e não complemento indenizatório de obrigação descumprida

De causar espécie, certa tese muito a gosto de alguns, que considera a multa de mora como um complemento indenizatório da obrigação principal e não como uma sanção, para o fim de excluí-la dos efeitos do art. 138 do CTN. Neste caso, a multa não seria “multa...”

A tese demonstra lamentável ignorância dos princípios científicos que informam a Ciência do Direito. O que faz, em verdade, é dar prevalência, na discussão do assunto, aos interesses menores do “fiscalismo” através de uma algaravia conceitual, inaceitável à luz da boa doutrina.

No particular, é mister perpassar rapidamente pela teoria geral do direito de modo a desatar com segurança a questão, já que o étimo “multa” segundo esta tese não significa multa. Se assim é, a gramática e o dicionário parecem dispensáveis. A discussão se faria em torno do significado das palavras, e de nada adiantaria afirmar que a “multa de mora” é multa porquanto a tese ora sob o exame o que afirma é exatamente o contrário disso, ou seja, a “multa de mora” não é multa, mas complemento indenizatório, motivo pelo qual não está alcançada pelo art. 138 do CTN.

Assim sendo, como interessa mais a solução do que a controvérsia, deixemos a gramática para adentrarmos a ciência, em busca de critérios diferenciais.

Aplicação da teoria geral do direito à “vexata quaestio”: a norma jurídica

Toda e qualquer norma divide-se, logicamente falando, em duas partes: antecedente e conseqüente. Em outras palavras, pode-se dizer que ela, a norma, se compõe de uma HIPÓTESE e de um MANDAMENTO.

Assim, a cada hipótese há de corresponder uma conseqüência jurídica. É um fenômeno compreensível. Sendo o Direito Positivo um sistema de regras de comportamento, as suas normas encerram previsões hipotéticas devidamente tipificadas.

As hipóteses normativas descrevem “in abstrato” situações juridicamente relevantes, isto é, situações que interessam ao Direito, e, os mandamentos ou comandos prescrevem as conseqüências jurídicas que hão de advir quando as situações descritas nas hipóteses se realizarem no plano existencial (“in concreto”).

O legislador trabalha com previsões abstratas às quais liga efeitos jurídicos. É o dever-ser, essência do fenômeno jurídico inserindo-se no real. Dessarte, o fato de um cidadão possuir renda líquida de K num período X, desde que descrito numa norma como PRESSUPOSTO DE ALGO, constitui uma HIPÓTESE NORMATIVA.

O legislador ao construir a norma, pode determinar que a CONSEQÜÊNCIA da hipótese supra seja pagar o cidadão imposto de renda à pessoa jurídica de Direito Público UF.

Supondo-se que um cidadão qualquer venha, no plano real, enquadrar-se na hipótese, terá ocorrido A INCIDÊNCIA DO MANDAMENTO DA NORMA.

Algumas espécies normativas

As normas não são iguais no que tange ao conteúdo das hipóteses e dos mandamentos. No exemplo dado, a norma através do seu mandamento imputou um dever de pagar, de dar dinheiro a título de tributo. Pode ocorrer, entretanto, que este dever não venha a ser espontaneamente cumprido, o que é plausível e até freqüente. Haverá no sistema jurídico, e, efetivamente há, uma outra espécie de norma que se oporá a este comportamento desrespeitante... (por isso Pontes fala em "respeitabilidade" da norma, efeito diverso de sua "vigência").

A norma que enfrentará o desrespeito terá identicamente, uma HIPÓTESE e um MANDADO.

Só que neste caso, a HIPÓTESE é sempre um fato que consubstancia um DESCUMPRIMENTO DE DEVER LEGAL POR PARTE DE ALGUÉM QUE ESTAVA OBRIGADO A CUMPRI-LO.

Por sua vez, o COMANDO ou MANDAMENTO dessa norma consubstancia, sempre, uma SANÇÃO, um CASTIGO, que dependendo do dever antes descumprido, poderá ser pena privativa da liberdade, perda de direitos, multa.

A tipologia das normas jurídicas

Analisando os dois tipos ou espécies de normas que vimos de retratar, verifica-se que uma prescreve UM DEVER que não é uma SANÇÃO. A primeira determina, isto é, o seu mandamento determina, um procedimento obrigatório: pagar tributo. A segunda prescreve uma sanção para reprimir um comportamento ilícito: não se TER PAGO O TRIBUTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO. Poderemos então chamar a primeira norma de *impositiva* porquanto prescreve para o seu destinatário, um DEVER e, à segunda de *sancionante*, vez que prescreve uma SANÇÃO (contra-ataque tático da ordem jurídica contra aqueles que a desrespeitam).

Ora, se é verdade que as normas jurídicas são, fundamentalmente, de duas espécies: impositivas e sancionantes ou ainda PRIMÁRIAS E SECUNDÁRIAS para usar a terminologia de Alf Ross, e se as normas à vista dessa dualidade tipológica se distinguem pelo CONTEÚDO mesmo de suas hipóteses e de seus mandamentos, o que nos cabe, "in casu", é determinar qual o conteúdo da HIPÓTESE e do MANDAMENTO de uma norma que impõe multa a uma pessoa pelo simples fato desta *não ter pago no prazo marcado um tributo devido*. A hipótese é: não ter a pessoa pago o tributo; fato ilícito. A consequência é: ficar sujeito a uma multa; uma sanção.

Já ficou clarificado linhas atrás que os deveres tributários são de duas naturezas: Principais e acessórios. O dever principal (obrigação de dar) é PAGAR O TRIBUTO no prazo e na forma previstos em lei. Os deveres acessórios (obrigações de fazer e não fazer) são os comportamentos positivos e negativos a que o contribuinte está obrigado por força dos ditames previstos na legislação.

O desrespeito ao dever de pagar no prazo acarreta uma multa de mora. O desrespeito ao dever acessório provoca a imposição de multa isolada.

Assim, qualquer desrespeito a um ou outro tipo de dever é uma INFRAÇÃO. (Hipótese de norma sancionante).

Só está sujeito a uma multa de mora quem tenha cometido uma infração a DEVER OU OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, isto é, quem tenha deixado de pagar tributo.

Conseqüentemente, esta multa de mora é pena e não complemento indenizatório.

Algumas legislações ao enfocarem os efeitos decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária principal salientam claramente o que é MULTA e o que é complemento indenizatório do Tributo (juros de ou pela mora).

É o caso do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

No Título "DAS PENALIDADES" — dispõe que em todos os casos de pagamento ou recolhimento fora dos prazos fixados será COBRADA MULTA.

Ora, além da MULTA DE MORA o RIR manda também que o débito seja recolhido com "juros de mora", fórmula de indenizar a não disponibilidade do dinheiro pela Fazenda Pública no tempo previsto.

Dessarte "multa de mora" é multa e não complemento indenizatório que isto é feito pela cobrança dos "juros" ficando a correção monetária como fórmula de manutenção do poder de compra do dinheiro.

As pseudo-razões da Fazenda Pública

As Fazendas, federal, estadual e municipal, discordam da interpretação debuxada linhas atrás. E o que é pior, agem como pensam, isto é, erradamente, sem que até agora se tenha posto cobro nesta situação inteiramente "contra legem". Os argumentos dos diversos fiscos são de três espécies.

a) *Em primeiro lugar*, alegam que se fosse permitido ao contribuinte não pagar no prazo; ganhar uma, duas ou três semanas e depois se auto-denunciar, recolhendo o tributo apenas com juros e correção monetária, isto traria uma total insegurança e imprevisibilidade no manejo da receita tributária.

O argumento é extra jurídico e só nestes termos pode ser contraditado. Diga-se porém, para logo, que as "razões do fisco" não podem prevalecer contra as razões da lei. O prin-

cipe e seu erário já não são, como antanho, autoritários e autocráticos. O argumento, no entanto, demonstra, nas entrelinhas suas deficiências:

É que o CTN, na sua qualidade de "lex legum" ou de lei sobre como fazer leis, endereçada mais aos legisladores das Três Ordens de Governo que convivem no espaço federativo do que aos contribuintes, estatuiu que em caso de mora, os juros serão de 1% ao mês, se de modo diverso não dispuser a lei (lei local, federal, estadual ou municipal). Ora, podem os legisladores ordinários no âmbito de suas respectivas competências fixar um juro equiparado ao bancário, igualando o custo do dinheiro não pago à Fazenda ao tomado à rede bancária. Poderiam até fixá-lo um pouco acima tornando-o pouco atraente do ponto de vista financeiro. Com isto desestimulariam a inadimplência.

Só não poderiam valer-se da faculdade para cobrar juros extorsivos (anatocismo).

Nesse caso ao judiciário, pela via da jurisprudência construtiva, caberia coibir os abusos que porventura viessem a ser perpetrados.

Afinal de contas o contribuinte que atrasa deliberadamente o pagamento, contando a qualquer tempo poder se auto-denunciar e elidir a multa moratória, corre um sério risco, qual seja o de sofrer *ação fiscal*, circunstância que, a seu turno, elide a faculdade da auto-denúncia. Ocorrendo a ação fiscal, a multa moratória é perfeitamente cabível e devida, não podendo mais o contribuinte auto-denunciar-se. Que mais querem o fisco e os fiscalistas nesta época em que os computadores podem apontar com 12 horas de intervalo o não pagamento de um tributo?

Porventura a função do fisco não é fiscalizar?

Os argumentos extra fiscais arrolados pela Fazenda são, pois, insuficientes quando não incabíveis.

b) *Em segundo lugar*, dizem que a multa moratória, conquanto punitiva é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica. A este androgenismo con-

ceitual tão ao gosto da época, sequer escapou Ruy Barbosa Nogueira... (Curso de Direito Tributário, pág. 104).

A multa tem como pressuposto a PRÁTICA DE UM ILÍCITO (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo *tributo não empregado*. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir a obrigação de indenizar. Isto, todavia só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio alheio, lesando-o. O ilícito não é a CAUSA da indenização, é a causa do DANO. E, o dano é o pressuposto, a hipótese a que o direito liga o DEVER DE INDENIZAR.

Nada tem a ver com a multa que é sancionatória. Debalde argüir semelhança entre a multa de mora e as chamadas "cláusulas penais" do Direito Civil. No campo do Direito Privado existem multas compensatórias ou indenizatórias e multas punitivas. A diferença é a seguinte: A multa punitiva visa sancionar o descumprimento do dever contratual MAS NÃO O SUBSTITUI, e, a multa compensatória aplica-se para compensar o não cumprimento do dever contratual principal, a obrigação pactuada, SUBSTITUINDO-A. Por isso mesmo costuma-se dizer que tais multas são "início de perdas e danos". Ora, se assim é, já que a multa moratória do Direito Tributário, não substitui a obrigação principal — pagar o tributo — coexistindo com ela, conclui-se que a sua função não é aquela típica da multa compensatória, indenizatória do Direito Privado (por isso que seu objetivo é tão somente punir). Sua natureza é estritamente punitiva, sancionante. Aliás, o STF alinha-se "in totum" com a opinião ora expandida.

A Suprema Corte vem entendendo não mais terem aplicação as súmulas 191 e 192 que prescreviam respectivamente a exibibilidade das “multas moratórias” e a exclusão das “multas punitivas” quando a FAZENDA PÚBLICA atacava a massa falida.

As súmulas referidas estavam construídas na suposição de uma pretensa natureza indenizatória das “multas de mora”. Com o advento do CTN e o aprofundamento das análises jurídicas esta tese ruíu. Vejamos um trecho da declaração de voto do eminente Cordeiro Guerra no acórdão de 14/08/75 em sessão plena — Rec. Ext. 79625 — SP, Rel. Cordeiro Guerra — “in” RTJ, 80 páginas 104/113.

“Em reiterados julgados, os eg. Tribunais de São Paulo têm entendido, porém, como na espécie, que a partir da vigência do Código Tributário Nacional não obstante o disposto no seu art. 184 e 134, parágrafo único, *toda multa fiscal é punitiva*, e conseqüente, inexigível em falência. De fato não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias apenas exige a sua legalidade, art. 97 V. Ora, a Súmula nº 191 que se refere exclusivamente à multa fiscal simplesmente moratória, tem por base julgados de 1961 a 1964, isto é, anteriores à Lei 5.172, de 25/10/66 — Código Tributário Nacional. Por isso, entendo como o eg. Tribunal local, e neste sentido votei no plenário, no RE. nº 80.093/SP e mais 80.123, 20.134, 80.147 e 80.185 em 13/12/74, que as sanções fiscais são sempre punitivas, *uma vez assegurada a correção monetária e os juros moratórios*. O princípio da lei de falências é o de que não se deve prejudicar a massa, o interesse dos credores. O que se assegura é o imposto devido, não as *sanções administrativas*. Esta a inteligência que dou ao artigo 184 do Código Tributário Nacional”.

Ora, se toda multa fiscal é punitiva, a responsabilidade pela sua prática é excluível pela denúncia espontânea da infração (pressuposto da multa).

Finalmente, *em terceiro lugar*, argumentam com o art. 161 do CTN que, em havendo falta de pagamento do tributo, manda

que este seja pago com juros e correção monetária, “sem prejuízo das penalidades cabíveis” (previstas nas diversas legislações específicas; nas legislações de cada tributo).

Ocorre que não existe a mais mínima incompatibilidade entre os artigos 138 e 161.

O 161 fixa a regra geral de que a inadimplência acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora e o 138 define a exceção a esta regra.

Assim, ocorrendo denúncia espontânea, acompanhada do recolhimento do tributo, com juros e correção monetária, **NENHUMA PENALIDADE PODERÁ SER IMPOSTA NEM TAMPOUCO EXIGIDA DO CONTRIBUINTE**, anteriormente inadimplente.

Esta é a melhor inteligência do art. 138 do CTN.