



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Influência de alguns Princípios Repressivos no âmbito do
Direito Tributário Sancionador

Leonardo Wallace dos Santos Leite

Rio de Janeiro
2015

LEONARDO WALACE DOS SANTOS LEITE

**A Influência de Alguns Princípios Repressivos no âmbito do
Direito Tributário Sancionador**

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Professor Orientador: Rafael Iorio.

Rio de Janeiro
2015

A INFLUÊNCIA DE ALGUNS PRINCÍPIOS REPRESSIVOS NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Leonardo Wallace dos Santos Leite
Bacharel em Ciências Jurídicas pelas
Faculdades São José com ênfase em
Direito Ambiental. Advogado.

Resumo: O Direito Tributário Sancionador entendido como um sub-ramo do Direito Tributário e calcado em seu regime jurídico, destinado ao tratamento jurídico dos ilícitos e das respectivas sanções em matéria fiscal. Tendo em vista, a natureza sancionatória das relações, com os princípios repressivos, em sua grande maioria de índole constitucional e não vinculadas unicamente ao Direito Penal, entretanto, encontra-se nessa seara um maior grau de maturação e desenvolvimento no tratamento do ilícito. A essência do trabalho é abordar a cogente atração e prevalência de influencia de alguns Princípios Repressivos sobre o Direito Tributário Sancionador.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Direito Público Sancionador. Princípios da Repressão.

Sumário: Introdução. 1. Direito Tributário Sancionador e as Potestades Repressoras. 1.1 O Direito Tributário Sancionador. 1.2 A Dicotomia Entre o Direito Tributário (penal) e o Direito Penal (tributário). 2. O Entrelaçamento ou Comunicabilidade dos Princípios Repressivos na seara do Direito Tributário Sancionador. 2.1 A Permeabilidade de Princípios. 3. A Influência de alguns Princípios Repressivos sobre o Direito Tributário Sancionador. 3.1 Princípio da Insignificância ou da Bagatela. 3.2 Princípio da Proporcionalidade. 3.3 Princípio da Presunção de Inocência. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo enfoca a influência de alguns princípios e normas gerais da repressão sobre o Direito Tributário Sancionador, sendo de grande valia, precisar, dentre uma celeuma, alguns destes princípios, normas expressa ou implicitamente comunicáveis, assim como seus efeitos que repercutem na seara do Direito Tributário Sancionador.

Propugna-se um discurso, de forma atrelada, reconhecer que o Direito Tributário Sancionador deve ser entendido como um sub-ramo do Direito Tributário e, portanto, calcado em seu regime jurídico, destinado ao tratamento jurídico dos ilícitos e das respectivas sanções em matéria fiscal.

A situação supramencionada, no entanto, favorece as seguintes reflexões: é possível a comunicabilidade, o traslado ou mesmo o entrelaçamento do Direito Penal no âmbito do Direito Tributário sancionador? Tendo em vista os Limites desta Comunicabilidade de Princípios, há necessidade de alguma adaptação, há algum reconhecimento das consequências e influências nas punições dos ilícitos fiscais?

O palpitante tema busca delimitar a pesquisa sobre uma ilha de normas repressivas, as quais se reputam fundamentais as interseções entre esse ramo e o Direito Tributário Sancionador. Isso, mormente no Brasil, em que a concepção sobre um Direito Sancionador ou Direito Público Repressivo encontra-se, ainda, em construção.

No seu capítulo inaugural, prima-se pela compreensão do Direito Tributário Sancionador, com vistas, a aguçar o debate a respeito da confusa dicotomia entre o Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

A seguir, investiga-se, no segundo capítulo, a permeabilidade e o entrelaçamento ou Comunicabilidade dos princípios gerais da repressão na seara do Direito Tributário, ou seja, debruçar-se-á, a respeito das consequências desta aproximação decorrente de sua translação a um novo subsistema.

O terceiro e derradeiro capítulo, apresenta a influencia de alguns princípios e normas gerais da repressão sobre o Direito Tributário Sancionador, por estar suficientemente determinado, indica-se uma diretriz vinculante às consequências jurídicas, ora expostas.

A pesquisa utilizará a metodologia do tipo bibliográfica, parcialmente exploratória e qualitativa.

1. O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR E AS POTESTADES REPRESSORAS

No passado, inúmeras manifestações repressivas residiam entrincheiradas em ordens jurídicas diferentes e autônomas do Direito Penal, sendo certa a sua intransponibilidade a outros subsistemas, como o próprio Direito Administrativo, Direito Tributário ou Direito Ambiental.

Atualmente, os estudos do ilícito fiscal e das sanções administrativas, ora tributárias evoluem seja em razão tecnológica, a serviço da luta contra a evasão fiscal, por exemplo, seja pelo tradicional aumento de arrecadação tributária, com o propósito de viabilizar o superávit primário nas contas públicas, sem prejudicar o elevado custo do financiamento das dívidas públicas, interna e externa.

Revele-se ainda que, quanto mais onerosa for à tributação, maior será a tendência à informalidade, marginalidade e sonegação fiscal. Com isso, a incontida e crescente voracidade fiscal observada no Brasil, representa sério risco de se buscar o incremento das receitas públicas mediante o alzo aplicador de multas e demais sanções tributárias em virtude do descumprimento de obrigações fiscais, atropelando os princípios retentores do Direito Tributário Sancionador.

1.2 O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

Expõem-se justificar a constituição das infrações tributárias um capítulo do Direito Tributário e indissociável, ora intitulado – Direito Tributário Sancionador, este voltado ao estudo sistemático e sistêmico do ilícito fiscal e de suas sanções, ora cominadas na legislação tributária. Ou seja, Silva¹ sintetiza que, “[...] as normas investigadas pelo Direito Tributário

¹SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.148.

Sancionador albergam valores especificamente vinculados à consecução dos fins do Estado”. Muito embora, sofra forte inclinação às influências dos princípios repressivos oriundos de sua maioria do Direito Penal.

Na Europa, as infrações tributárias delituosas e, as não delituosas perduram um afunilamento, cujas diferenças vislumbram reconhecer sua sujeição comum. Nessa esteira, não obstante poder o ilícito tributário, em seu sentido mais lato, ser digno de uma tutela penal ou meramente tributária, de aplicação administrativa, se sujeita a uma estrutura única de princípios básicos, que devem ser reconhecidos como Princípios Comuns da Repressão², cuja observância se faz imperativa onde haja a aplicação de qualquer sanção à qual se pretenda atribuir uma função punitiva.

No Brasil, não encontra amparo à conclusão de terem as infrações tributárias não delituosas, e suas respectivas sanções, natureza penal. A doutrina não identifica qualquer diferença ontológica entre os ilícitos previstos na lei tributária e aquelas erigidas na legislação criminal, para o professor Heleno Torres³ ao asseverar que “[...] do ponto de vista da ilicitude, não se destaca qualquer diferença substancial entre infrações penais e infrações administrativas, cabendo falar numa ‘unicidade funcional’ do fenômeno sancionador”.

Não se pode negar a conveniência da segregação das infrações tributárias das demais inúmeras infrações administrativas, como, da sujeição de suas sanções a limitações constitucionais ao poder de tributar, ou seja, princípio que veda o efeito confiscatório, na medida em que derivam do próprio *ius tributandi* do Estado; das sanções, sujeitas a limites qualitativos e quantitativos específicos, onde os primeiros restringem as espécies de sanções que podem ser cominadas à prática de infrações de determinada natureza, enquanto os demais

²DELLIS, Georges. *Droit penal et droit administratif répressif* - L'influence de principes du droit penal sur le droit administratif répressif. Paris: LGDJ, 1997, p. 412.

³TORRES, Heleno Taveira. *Pena de Perdimento de bens e seus Limites Constitucionais*. In: Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. 10. Volume. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética, 2006, p. 166.

delimitam a intensidade da resposta prevista pela ordem jurídica como reação à sua inobservância; da extinção da responsabilidade pela prática decorrente do pagamento espontâneo do crédito tributário.

Muitos doutrinadores tem se debruçado ao estudo de forma incisiva na fixação de bases conceituais e limites de investigação à dicotomia do Direito Penal Tributário e do Direito Tributário Penal. Muito embora a doutrina se utilize destas expressões aludindo ao sub-ramo do Direito Tributário que se dedica ao estudo das infrações e sanções estritamente fiscais e ao capítulo do Direito Penal voltado à investigação dos crimes de índole tributária.

1.3 A DICOTOMIA ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO (PENAL) E O DIREITO PENAL (TRIBUTÁRIO)

É patente e expressiva a diversidade, formal e substancial às infrações tributárias delituosas, inseridas no regime jurídico próprio do Direito Penal, e não delituosa, inserta no regime jurídico próprio do Direito Tributário, sob influencias supletivas do Direito Administrativo.

Na repressão ao ilícito fiscal, às infrações penais e tributárias coadunam por uma mesma identidade estrutural, substancial e finalística, de acordo com a política repressiva adotada pelo legislador brasileiro, em outras palavras, as normas repressivas ao ilícito fiscal estão no mais das vezes incluídas nas leis tributárias, seja para melhor viabilizar sua aplicação pela própria administração fazendária, seja para sujeitar a cobrança das multas pecuniárias, mesmo regime jurídico pertinente ao crédito tributário, possibilitando sua execução forçada

sem a necessidade de prévio processo de conhecimento, estas são as sanções mais difundidas no Direito Tributário Sancionador.

A norma sancionadora do ilícito tributário pode ter natureza meramente tributária ou criminal, porquanto as sanções não são exclusivamente do Direito Penal, que, por sua vez, pode tutelar a necessidade arrecadatória do Estado, desde que tipifique infrações dolosas. A esse respeito, o professor Silva, ao afirmar que “[...] Há de se repisar que somente as infrações tributárias dolosas, que impliquem a violação conjunta e coordenada de obrigações tributárias, material e formal, podem ser criminalizadas pelo legislador nacional [...]”⁴. Com efeito, coexistem no ordenamento jurídico brasileiro duas espécies de sanção à infração fiscal, a saber: as estritamente tributárias e as penais.

Conforme previsão legal, o ilícito tributário terá natureza delituosa quando sua prática, enquadrada entre as condutas mais reprováveis, dotadas de maior potencial ofensivo e merecedor de penalidade mais severa, sendo tipificada pela lei penal. Ou seja, o injusto erigido pela legislação tributária, é por vezes, tipificado pela legislação penal. Ao tratamento dos ilícitos fiscais, na proporção de seu desvalor ou repulsa social, podem ser dignos de tutela penal ou meramente daquela prevista na própria legislação tributária.

Contudo, resta evidente o desalento sobre a criminalização de ilícitos tributários, revelando atualmente, a maior importância merecida pelo Direito Tributário Sancionador como salvaguarda da ordem tributária.

2. O ENTRELACAMENTO OU COMUNICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS REPRESSIVOS NA SEARA DO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

⁴SILVA, op. cit., p. 147.

O ilícito fiscal pode ser objeto de diferentes técnicas repressivas. Em decorrência da política punitiva albergada pelo direito positivo, podem ser tipificadas infrações fiscais apenas na legislação tributária ou nesta e na legislação criminal. Muito embora, não se reconheça uma natureza jurídica comum às infrações estritamente tributárias e aquelas delituosas de cunho fiscal. Derzi identifica pontos de aproximação entre as infrações estritamente tributárias e aquelas delituosas de cunho fiscal, “[...] ao destacar a presença de regras que quebram o princípio da objetividade, aproximando o ilícito tributário do ilícito penal [...]”⁵.

Com efeito, a inegável aproximação entre as diferentes espécies de infrações fiscais, umas penais, outras estritamente fiscais, demanda sua sujeição simultânea aos Princípios e Normas Comuns da Repressão.

2.1 A PERMEABILIDADE DE PRINCÍPIOS

Apesar de insurgir uma nebulosa complexidade, no entanto, vem a lume, a certeza de que todas as normas jurídicas se encontram em mútua relação, ou seja, o Direito não consiste numa coletânea aleatória de normas jurídicas desprovidas de qualquer conexão de sentido, mas sim, de um conjunto organizado de normas jurídicas, e, de sua natureza organizada exsurge a convicção de sua ordem, da qual advém a ideia de ordenamento jurídico. Não há dúvida de que o conjunto de normas organizadas e articuladas, as quais o Direito contempla cuja conexão lógica, confere um sentido unitário.

⁵BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 761-762.

O debate a respeito da teoria dos sistemas sofreu significativa evolução histórica, nos termos da teoria sistêmica funcional de *Luhmann*, ao lapidar a concepção de sistemas sociais: autopoieticos, auto-referenciais e operacionalmente fechados⁶. O teórico alemão optou por uma abordagem teórico-diferencial, centrada no reconhecimento da diferença entre o sistema e seu ambiente, ou seja, exsurge a importância do fechamento operacional do sistema, cuja dissolução no ambiente acarretaria a inviabilidade do conhecimento⁷. A tecer, os sistemas são, pois, operacionalmente fechados, mas devem ser arejados e permeáveis a certas influências ambientais, na infundável tentativa de suprimir sua incompletude e provisoriedade.

Larenz defende que,

[...] os sistemas são sempre inacabados e inacabáveis. Neste processo, o Direito não somente admite sua relativa permeabilidade ao ambiente, mas, principalmente, permite em seu interior modificações no equilíbrio e no posicionamento dos diversos princípios que o integram, além de viabilizar tanto a redefinição de seu alcance e de suas limitações mútuas quanto o reconhecimento da autonomia de novos princípios.⁸

No contexto de uma ordenação sistêmica, deve-se compreender que quando se trata de aplicar um determinado dispositivo de lei, aplica-se toda a lei, devendo intervir no processo decisório em torno de um artigo o conteúdo geral da ordem jurídica. Neste enredo, visualiza-se uma complexidade fática, a qual tem demandado frequentemente, o intercâmbio entre os diversos subsistemas do Direito na elaboração de soluções satisfatórias.

De forma lúcida, *Cordeiro*⁹ leciona que “[...] perante um problema a resolver, não se aplica, apenas, a norma primacialmente vocacionada para a solução: todo o Direito é chamado a depor. Por isso, há que lidar com os diversos ramos do Direito, em termos articulados [...]”.

⁶ FEDOZZI, Luciano. A nova teoria de sistemas de Niklas Luhmann: uma leitura introdutória. In: *A nova teoria dos sistemas*. Coord. Clarissa Beata Neves e outra. Porto Alegre: Ed. UFRGS, Goethe Institut, 1977, p. 21.

⁷ FEDOZZI, op. cit., p. 109-110.

⁸ LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Trad. José Lamego. 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 693-696.

⁹ CORDEIRO, Menezes. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistêmico e conceito de sistema na ciência do Direito*. 2. ed., trad. e int. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 111.

Em outras palavras, prima-se pela compreensão do sistema do Direito pautado em uma ordem de valores, consubstanciáveis em princípios gerais, que podem transcender e ultrapassar o limitado espectro do direito positivado, exurgindo, nesses casos, os princípios implícitos – apesar de não expressos, encontram-se velados nas entranhas do ordenamento e cuja importância não pode ser desprezada. Com isso, os princípios gerais podem ser implícitos e explícitos, “formulados de forma vaga e altamente abstrata, ou podem, consubstanciados, em regras concretas”¹⁰.

Derzi conceitua, impecavelmente, a respeito dos princípios gerais:

[...] Portanto, os princípios gerais são manifestações de valores fundantes gerais, que se concretizam em *direitos humanos*, em acepção ampla, ou seja, em direitos individuais, direitos da liberdade ou direitos fundamentais, inclusive sociais e de liberdades públicas, tão extensos que, neles certamente se incluem as garantias institucionais e processuais de liberdade e ainda a tutela dos direitos e a autotutela da legalidade pela administração [...]¹¹.

Silva com propriedade leciona:

[...] Dentre os diversos princípios que consignam os valores fundantes e estruturais do sistema do Direito, encontram-se os princípios gerais da repressão, os quais são onicompreensivos sobre todo o ordenamento punitivo ou sancionador, cuja prevalente eficácia há de se fazer presente sempre quando haja qualquer manifestação concreta da potestade sancionadora do Estado [...]¹².

Cabe destacar, o sistema jurídico sofre constantes modificações internas, em virtude de seus recorrentes avanços e recuos, os quais, mediante o seu alcance e abrangência redefinem os diversos princípios que o integram. Derzi¹³ reforça que os princípios são “[...] continuamente revistos, recompreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores [...]”.

Contudo, os princípios repressivos destinados a limitar e orientar as potestades punitivas do Estado, moldados numa determinada forma, em sua grande maioria, no âmbito

¹⁰DERZI, Misabel Abreu Machado. Dos princípios gerais do Direito Tributário. In: *Tratado del derecho tributário*. Lima: [s.e.], 2003, p. 115.

¹¹DERZI, op. cit., p. 92.

¹²SILVA, op. cit., p. 271.

¹³DERZI, Misabel Abreu Machado. Dos princípios gerais do Direito Tributário. In: *Tratado del derecho tributário*. Op. Cit., p. 110.

do Direito Penal e Processo Penal, predispõem a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas.

Digno de nota, no Brasil, a extensão do alcance de princípios nascidos e desenvolvidos sob a rede do Direito Penal encontra fundamento até mesmo na legislação infraconstitucional, quando se determina aos aplicadores da legislação tributária recorrer à analogia e aos princípios gerais do Direito Público¹⁴, do qual o Direito Penal é sub-ramo. O próprio legislador nacional, em matéria de infrações fiscais, de forma meramente exemplificativa, adotou algumas regras de inegável inspiração penalística, ora ilustrada na legalidade¹⁵, a retroatividade benigna¹⁶, a interpretação mais favorável ao acusado¹⁷ e a denúncia espontânea¹⁸. No entanto, o legislador ainda não se posicionou a respeito desses princípios, serem regras expressas, as quais haveriam de limitar e orientar as potestades punitivas do Estado.

Por tudo, ressalta-se ainda, que a permeabilidade de princípios não decorre de uma suposta submissão material ou essencial da infração estritamente fiscal. Há, sim, um conjunto de princípios gerais da repressão, cuja observância é imperativa sempre quando se manifeste qualquer potestade punitiva do Estado, seja judicial ou administrativa.

3. A INFLUÊNCIA DE ALGUNS PRINCÍPIOS REPRESSIVOS SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

¹⁴BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Art. 108, inciso I e inciso III, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 15 jun. 2015.

¹⁵Idem. Art. 97, inciso V, do CTN.

¹⁶Idem. Art. 106, do CTN.

¹⁷Idem. Art. 112, do CTN.

¹⁸Idem. Art. 138, do CTN.

Princípios gerais são fórmulas condensadoras dos valores fundamentais do sistema, que lhe emprestam uma unidade constitutiva e estrutural coerente e flexível, servindo de diretriz que ilumina a compreensão do sistema normativo.

Botalo, sinaliza que, as diferentes manifestações das potestades punitivas do Estado, “[...] regem-se pelos mesmos princípios gerais, seja quando se cogita das infrações penais em sentido estrito, ou, sejam, crimes e contravenções, seja quando se esta diante daquelas que expressam, preponderantemente, cunho administrativo [...]”¹⁹.

Os Princípios Repressivos, que se prestam de vetor centrípeto de agregação das diversas sanções punitivas, podem ter sua previsão ou alcance explicitamente positivado, mediante clara enunciação do legislador pátrio, ou, implicitamente, como resultante de um esforço indutivo para percebê-los velados na constante busca de identificação de valores suprapositivados que transcende e ultrapassa as limitadas molduras da lei escrita.

Esclareça-se que, o fato de ser explícito ou implícito um determinado princípio em nada haverá de afetar o seu balanceamento nas constantes contraposições axiológicas ou teleológicas intra-sistêmicas, não se podendo determinar de forma apriorística e abstrata a proeminência de uns sobre os outros.

Pois bem, uma vez admitida à presença de um conjunto de princípios gerais da repressão, vislumbra-se apresentar a influencia de alguns destes princípios sobre o Direito Tributário Sancionador, objetivando a sua sedimentação e concretude.

3.1 PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂCIA OU DA BAGATELA

¹⁹BOTALO, Eduardo. Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária. *In: Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8, São Paulo: Dialética, 2004, p. 62.

O Princípio da insignificância ou da bagatela, que afasta o poder repressivo do Estado dos ilícitos de menor ou nenhuma relevância, não encontra respaldo em qualquer veículo legal, ou seja, inexistente uma definição legal genérica do delito de bagatela, bem como nenhum instrumento normativo o define formalmente. Com isso, constitui-se como um princípio implícito de criação doutrinária e manuseio pretoriano.

A doutrina nacional inclina-se, quando aplicado, pela exclusão da tipicidade da conduta, sendo a mesma irrelevante. A abrangência do princípio da insignificância no Direito Tributário Sancionador, no que tange as infrações formais, o princípio da bagatela possui forma específica de concreção dos princípios da proporcionalidade, da equidade e até mesmo da isonomia, justificam as sanções cominadas ao descumprimento das obrigações acessórias, quando não haja prejuízo ao erário, em outras palavras, quando não praticadas para ocultar uma infração material, sejam afastadas, pela descaracterização da infração na medida em que a irrelevância de seus efeitos exclui a tipicidade da conduta ilícita.

Ao tratamento das infrações materiais, há o afastamento de sua tipicidade por força do princípio da bagatela, como poderá ocorrer nos casos de não recolhimento de tributo cuja respectiva obrigação, por razões diversas, tenha sido posteriormente infirmada. Assevera-se um caso clássico de uma empresa optante pela sistemática de apuração do lucro real deixa de recolher determinada parcela devida por estimativa de lucro que, num momento posterior, verificou-se inexistir em virtude de ulteriores prejuízos operacionais suportados no mesmo exercício. O caso apontado demonstra o nascimento da obrigação tributária antes da ocorrência do respectivo fato gerador.

A respeito deste debate das infrações materiais, Alcides Costa, tece um interessante comentário, “[...] apesar da excrescência lógica em se imputar os efeitos jurídicos de uma

norma tributária impositiva anteriormente à ocorrência do fato apto a deflagrar sua incidência, configura-se objeto de largo protesto da melhor doutrina nacional [...]”²⁰.

3.2 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

O princípio, segundo o qual carrega em seu bojo a ideia de medida certa, ponderação, adequação, ajustamento, demandadas pela prudência em atenção a diversas variáveis relevantes, merecedoras de consideração.

A grande relevância atribuída à proporcionalidade decorre de sua crescente e intensa presença no campo do Direito Público. Sua expansão exerce influencia direta e indireta no controle das potestades punitivo do Estado. Atualmente, sua pertinência diretiva e limitativa na aplicação das normas repressivas no âmbito da Administração.

Botalo indica “[...] o primado da proporcionalidade como um fundamento para a aplicação das regras e princípios do Direito Penal comum às infrações e sanções administrativas e estritamente tributárias”²¹.

Helenilson apreende e expõe sua conclusão de que, em relação às sanções estritamente fiscais, “[...] o princípio da proporcionalidade constitui fundamental instrumento de seu controle [...]”²². O aludido autor pontifica que “[...] a imposição de penalidades tributárias, seja na definição abstrata dos textos normativos, seja na formulação in concreto da

²⁰COSTA, Alcides Jorge. Parecer- ICMS e substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. V. 2., São Paulo: [s.e], 1995, p. 87-93.

²¹BOTALO, op. cit., p.61.

²²PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 129.

norma jurídica sancionatória, encontra substancial limite no princípio da proporcionalidade.”²³

Nesse diapasão, ainda que abstratamente previsto na norma tributária sancionadora ou já concretamente imputado a um caso específico, segundo Helenilson Cunha:

(...) o princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo constitucional por intermédio do qual se pode concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição concreta e abstrata das sanções. (...) A respeito do juízo de proporcionalidade, em regra cogente não apenas para o legislador, no desempenho da tarefa institucional de prever abstratamente as sanções tributárias, mas também para a autoridade administrativa encarregada de concretamente aplicá-las (...)²⁴.

Superado o Princípio da Proporcionalidade, ora claramente exposto, pode-se perceber, sem dificuldades, a sua imensurável relevância e crescente presença no Direito Repressivo. Exsurge a presunção de inocência como princípio fundamental, enunciado pelos principais documentos normativos dos direitos do homem, cuja relevância visa assegurar a proteção ao indivíduo dos mecanismos repressivos do Estado, durante todo o trâmite processual.

3.3 PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA

O princípio da presunção de inocência encontrou terreno fértil para se desenvolver, na revolução liberal, tendo em vista o surgimento de um conceito de ordenamento jurídico que tinha como principal função a defesa das liberdades individuais frente a possíveis abusos do poder estatal. Nesse sentido, a ideia de que caberia ao acusador e não ao acusado a prova da culpa de um injusto seria corolário de um sistema penal que teria rompido com as odiosas

²³PONTES, op. et loc. cit..

²⁴PONTES, op. cit., p. 135-137.

tradições medievais. O festejado princípio, ora introduzido expressamente como princípio constitucional no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da CFRB/88²⁵.

Segundo a maioria da doutrina pátria, o conteúdo do princípio da presunção de inocência relaciona-se com a existência de uma jurisdição penal que obedeça à ampla defesa e ao contraditório; em que a dúvida não seja suficiente para desconstituir a presunção de inocência do acusado; em que o ônus da prova deve recair sobre a acusação e de que o acusado deve ser tratado como inocente até que transite em julgado a sua condenação.

Na dúvida, a interpretação deve pender para o acusado, mas o princípio se refere muito mais a possibilitar o direito de defesa do suposto infrator do que propriamente privilegiar uma inocência cômoda. Osório, impecavelmente, expressa que “[...] no que se refere à presunção da inocência, o fundamental seria assegurar ao imputado todas as garantias e condições ao pleno exercício de seu direito de defesa [...]”²⁶.

Especificamente no Direito Tributário Sancionador, Paulo Roberto Coimbra Silva aborda o princípio da presunção de inocência principalmente fazendo um contraponto com o princípio da praticidade fiscal. Segundo referido autor, a clara tensão existente entre esses dois princípios não pode resultar na supressão de nenhum deles. A consequência dessa colisão deveria ser uma interpretação capaz de compatibilizá-los.

Nesse desiderato, Silva propõe que:

[...] É notável essa particularidade do princípio da presunção de inocência, no âmbito do Direito Tributário Sancionador, resultante da tensão oposta pela praticidade: a Administração é dispensada de demonstrar a culpa do infrator, restringindo-se seu indispensável *onus probandi* aos elementos objetivos do ato infracional. Nesse sentido, d’outra margem, assiste ao acusado o insuprimível direito

²⁵Assim, o art. 5º, inciso LVII, da Constituição da República determina: Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

²⁶OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p.357-358.

de demonstrar a ausência de culpa, para se eximir dos indesejáveis efeitos da imputação das sanções punitivas [...]²⁷.

Verifica-se, então, que conferindo aspectos mais ampliados ou restritos ao princípio da presunção de inocência, a doutrina e a jurisprudência abonam sua aplicação no Direito Tributário Sancionador, fato com o qual não se pode discordar, cabendo apenas analisar algumas consequências lógico-jurídicas da adoção desse princípio e os limites em que são verificadas.

Tal fato decorre, justamente, em razão da correta interpretação do (art. 136, do CTN), que ressalta a desnecessidade da comprovação da intenção do agente para a aplicação da multa, mas não impede que, em contrapartida, o agente desqualifique a sua culpa.

Em síntese, em razão do princípio da presunção de inocência, no Direito Tributário Sancionador o ônus da prova com relação aos elementos que compõem materialmente o ilícito tributário é da Administração Tributária, que deve fazê-lo na esfera administrativa, sob pena de culminar em uma certidão de dívida ativa não dotada da certeza e liquidez indispensáveis para sua posterior execução.

Todavia, se o Poder Público, na instrução do processo, apresenta atas, declarações, certidões e outros atos administrativos que apontam para a configuração do injusto, compete ao acusado realizar as contraprovas que afastem sua responsabilidade.

Por fim, a infração materialmente tenha ocorrido, mas de forma maculada por alguma circunstância excludente de culpabilidade ou do fato típico, também cabe ao acusado comprovar tais hipóteses. Reitera-se: à Administração cabe apenas à prova das condições objetivas da infração, as subjetivas ficam a cargo do acusado, em decorrência da aplicação do (art.136, do CTN).

²⁷ SILVA, op. cit., p. 346.

CONCLUSÃO

Perante os expostos, conclui-se:

i) as normas repressivas ao ilícito fiscal estão no mais das vezes incluídas nas leis tributárias, seja para melhor viabilizar sua aplicação pela própria administração fazendária, seja para sujeitar a cobrança das multas pecuniárias, mesmo regime jurídico pertinente ao crédito tributário, possibilitando sua execução forçada sem a necessidade de prévio processo de conhecimento, estas são as sanções mais difundidas no Direito Tributário Sancionador.

ii) o injusto erigido pela legislação tributária, é por vezes, tipificado pela legislação penal. Ao tratamento dos ilícitos fiscais, na proporção de seu desvalor ou repulsa social, podem ser dignos de tutela penal ou meramente daquela prevista na própria legislação tributária, revelando atualmente, a maior importância merecida pelo Direito Tributário Sancionador como salvaguarda da ordem tributária.

iii) deve compreender que quando se trata de aplicar um determinado dispositivo de lei, aplica-se toda a lei, devendo intervir no processo decisório em torno de um artigo o conteúdo geral da ordem jurídica. Visualizando uma complexidade fática, a qual tem demandado frequentemente, o intercâmbio entre os diversos subsistemas do Direito na elaboração de soluções satisfatórias.

Contudo, pode-se constatar que, o presente artigo busca nutrir esforços a um propenso debate e incitar saudáveis divergências e controvérsias necessárias a um maior amadurecimento do tema alvejado e em plena construção na legislação pátria.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BOTALO, Eduardo. Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária. In: *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 8, São Paulo: Dialética, 2004.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Art. 108, I e III, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 15 jun. 2015.
- CORDEIRO, Menezes. Introdução à edição portuguesa. In: CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistêmico e conceito de sistema na ciência do Direito*. 2. ed., tradução. e int. de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- COSTA, Alcides Jorge. ICMS e substituição tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 2, São Paulo: [s.e], 1995.
- DELLIS, Georges. *Droit penal et droit administratif répressif- L'influence de principes du droit penal sur le droit administratif répressif*. Paris: LGDJ, 1997.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Dos princípios gerais do Direito Tributário. In: *Tratado del derecho tributário*. Lima: [s.e.], 2003.
- FEDOZZI, Luciano. A nova teoria de sistemas de Niklas Luhmann: uma leitura introdutória. In: *A nova teoria dos sistemas*. Coord. Clarissa Beata Neves e outra. Porto Alegre: Ed. UFRGS, Goethe Institut, 1977.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamago. 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.
- OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- _____. *Grandes Temas de Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- TORRES, Heleno Taveira. Pena de Perdimento de bens e seus Limites Constitucionais. In: *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. V. 10. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. Dialética, 2006.