DOUTRINA

SANÇÕES TRIBUTÁRIAS*

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES**

1. Conceito de sanção em geral. Sentido etimológico. Sanção no direito arcaico: tabu, sacer esto. *O ser do direito. O direito como decorrência do ser do homem. Disposição normativa e sanção. Análise lógica da norma. Figuras de sanção. Sanção, castigo, execução. Sanção no direito tributário. As disposições do Código Tributário Nacional. Obrigação principal e acessória. Conversão da pena pecuniária em obrigação principal. Figuras de sanções tributárias. Competência para estabelecer sanções. Sanções criminais. Crime de sonegação.*

1. *Consideração preliminar*

Antes de examinar, com maior detalhe, a problemática que se apresenta na compreensão do que sejam sanções tributárias, e as dúvidas que docorrem da própria multiplicidade de figuras de sanção tributária, convém, como é de rigor, procurar conceituar o que seja sanção, em sentido lato, e qual a sua verdadeira função na sistemática do direito.

2. *Conceito de sanção*

Obedecendo à inafastável lição de Kelsen de que o único direito que existe é o direito positivo (*positum, posto*), e recorrendo, portanto, a este, surge,

* Palestra inaugural do IV Simpósio de Direito Tributário, realizado a 20.10.79 no Centro de Estudos de Extensão Universitária da OSUC.

** Vice-presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro.

de imediato, em confronto, um duplo emprego da palavra sanção, que não podemos ignorar.

Com efeito, onticamente considerada, a sanção tem um duplo sentido: o de aprovação e o de castigo.

Aprova-se uma lei sancionando-a, desaprova-se a conduta de alguém que a infrinja, aplicando a esse alguém uma sanção (um castigo, uma pena).

Essa peculiaridade da palavra sanção, de abrigar dois sentidos diversos, pelo menos aparentemente, já havia sido salientada antes por alguns juristas, inclusive por Fábio Konder Comparato, no seu *Essai d'anlyse dualiste de l'obligation en droit privé.*[1]

Como explicar tal duplicidade de sentido da palavra sanção? Será mera coincidência de grafia?

Dificilmente pode-se aceitar tal solução, tanto mais quanto, estando os dois sentidos relacionados com o mesmo setor da conduta humana, se se tratasse de institutos jurídicos diversos, a tendência natural seria aplicar palavras diferentes a cada um deles.

É bem de ver, no entanto, que tal argumento é meramente tópico, não atingindo o âmago da questão.

Para conseguir-se uma visão mais aprofundada do problema faz-se necessário, pois, examiná-lo mais acuradamente.

Assim, como contraprova à suposição de que possa ter havido uma convergência gráfica no expressar-se conceitos diversos, é conveniente preliminarmente examinar-se qual a origem etimológica da palavra sanção, para constatar se, nessa origem, já existe duplicidade de conceitos ou um único conceito, ou melhor, um conceito de origem única com divergências de sentidos.

3. *Etimologia da palavra sanção*

Segundo Saraiva,[2] *Sanctio, onis* (sanção), que já significava, por um lado *sanção da lei,* e, por outro, *pena, castigo,* vem do verbo *sancire.*

Esse verbo, por sua vez, tem como base a raiz *SAC,* que deu origem a *sacer.*[3]

[1] Comparato, Fábio Konder. *Essai d'analyse dualiste de l'obligation en droit privé.* Paris, Dalloz, 1964. p. 49-50, 90.

[2] Saraiva. *Dicionário Latino-Português.* 7. ed.

[3] Saraiva. op. cit. veja *sancio.*

Sacer, por fim, significa, ao mesmo tempo, sagrado, consagrado, e amaldiçoado, detestável, execrando, execrável, abominável, infame (com respeito às pessoas e às coisas).[4]

Note-se que o particípio passado do verbo *sancire* teve dupla formulação: *sancitum* e *sanctum*.

Esse exame das origens etimológicas da palavra *sanção* leva-nos à convicção do caráter unitário dos dois significados que lhe são atribuídos. Fica, no entanto, claro, também, que a palavra tinha, desde o início, duplicidade de sentidos, que, pelo menos aparentemente, se opunham.

Como explicar tal fenômeno, que, apresentando-se nas origens da palavra, mantém-se vivo até hoje.

Qual o sentido psicológico, espiritual ou existencial dessa origem e dessa persistência?

Devemos reconhecer que ela deve ter raízes profundas no ser do homem para subsistir por tanto tempo. Além disso, constatamos, pelo exame da etimologia da palavra, que sanção tem conotações religiosas inegáveis.

Ora, sabemos que, nos povos primitivos, existiu uma instituição de cunho religioso-normativo, na qual se apresenta, com bastante veemência, o caráter ambivalente do sagrado e do impuro, do terrível, do temido.

Queremos nos referir ao fenômeno social do tabu.

4. *Ambivalência do tabu*

Com efeito, no tabu vamos encontrar o mesmo fenômeno das duas significações opostas: de um lado, a de sagrado, consagrado; de outro, o de inquietante, de perigoso, de interdito, de impuro.[5]

Segundo Freud, não possuímos mais a noção do que a palavra designa, por isso temos dificuldade em traduzi-la; e acrescenta: a noção era ainda familiar aos antigos romanos; o seu *sacer* era ainda idêntico ao tabu dos polinésios.[6]

5. *O* sacer *no direito romano*

Com efeito, assim era; o direito romano arcaico ainda mantinha instituição análoga do tabu; declarar *homo sacer* àquele que infrigia normas fundamentais, e que, assim consagrado, se tornava inquietante, perigoso, impuro, sendo, como nos povos mais primitivos, eliminado da comunidade.

[4] Veja verbo *sacer*. Saraiva. *Dicionário*... cit.
[5] Veja Freud, Sigmund. *Totem et tabou*. Payot, 1925. p. 32.
[6] Id. ibid.

Ora, não há dúvida que, em sua origem, o direito romano, como todos os outros sistemas jurídicos, estava também intimamente ligado à religião.

Assim é que, sobretudo na sua fase arcaica, certas leis eram consideradas *sacratae,* quando fossem juradas pelo povo romano sobre o Monte Sagrado (*Mons sacer*), segundo Festo.[7]

Igualmente as decisões do rei-sacerdote, por ocasião da solução de litígios, consistiam em um *con-sagrar.*[8]

Esse consagrar se manifestava através da fórmula *sacer esto,* a qual transformava o infrator em *homo sacer,* como se viu.

Como tal, o infrator era excluído da comunidade; como *homo sacer* = homem sagrado, era ele também o amaldiçoado, o abominável, o execrado, outros sentidos de *sacer,* como já se viu.

Em conseqüência, a sacramentalização do infrator era concomitantemente uma *exsecratio,* uma desacramentalização, isto é, uma sagração invertida (maldição).

Também o juramento proferido no início da lide transformava o perjuro em *homo sacer.*[9]

Por esta forma indireta, a sanção tinha o efeito de uma execução forçada, embora de caráter negativo, ao retirar do infrator a proteção, a tutela que a comunidade dava a todos os seus membros, colocando-o à mercê dos outros membros do grupo.

Assim, a sanção, que veio de *sancire,* que deu *sancitum* e *sanctum,* como vimos, era, ao mesmo tempo, um consagrar (*sacer esto*) e um punir (transformar o infrator em *homo sacer*).

Como bem salienta Lévy-Brühl, essa sentença era, por si só, uma sanção,[10] pois, redundando em excluir o infrator da comunhão do grupo, *excomungava-o,* ao declará-lo *homo sacer,* colocava-o na posição de execrado, isto é, não-sagrado, excluído do sagrado.

Essa forma de sanção, de exclusão da comunidade (excomunhão), de caráter social-religioso, ainda sobrevive, como castigo, no banimento, na deportação, no exílio, tendo sido também propugnada por Beccaria, Bentham,

7 Veja Meira, Silvio A. B. *Novos e velhos temas de direito.* Forense, 1973. p. 155.

8 Veja Festus. *Sacramentum.* In: Noailles, Pierre. *Du droit sacré au droit civil.* Sirey, 1949. p. 277.

9 Veja Levy-Brühl, H. *Recherche sur les actions de la loi.* Sirey, 1960. p. 90; Noailles, Pierre. *Du droit sacré au droit civil.* Sirey, 1949. p. 282-3; veja também Meira, Silvio A. B. *Novos e velhos...* cit. p. 147 segs.

10 Levy-Brühl. *Recherche...* cit. p. 91, n.º 1.

e outros, como a punição mais adequada, tendo terminado sob a modalidade de segregação nas prisões. [11]

A declaração de *homo sacer* era, pois, uma sanção de cunho nitidamente religioso: uma excomunhão, uma exclusão do infrator da comunidade onde vigorava a norma infringida.

Esse exame das formas arcaicas do direito romano bem mostram que a dualidade de sentido da palavra sanção não é mera coincidência formal.

Já pela identidade da raiz etimológica vê-se que existe uma unidade de origem entre sanção (sacramentalização) e sanção (execração, isto é, dessacramentalização).

No entanto, apesar disso, os romanistas opinam, em geral, ter havido duas espécies de *leges sacratae*: as aprovadas no *Mons sacer* e as que devotavam homens criminosos aos deuses infernais,[12] sem atribuir uma unidade de sentido a tais leis.

Mas, por que razão haveria duas espécies de leis sagradas, uma para con-sagrar certas normas e certos funcionários (tribunos da plebe) e outra para declarar sagrados (*sacer esto*) e, assim, excluir da comunidade certos infratores da norma?

Essa visão meramente analítica do instituto da sanção vai de encontro às suas raízes etimológicas e à própria função social que exercia no direito romano arcaico.

Assim, para melhor compreender a duplicidade, pelo menos aparente, de sentido da sanção, convém examinar, em maior profundidade, essa ambivalência do termo sanção.

Qual o caminho a seguir no aprofundamento do problema?

Sendo a relação jurídica, o dever, e as sanções a eles correspondentes, figuras do direito positivo, é indubitável que o problema da sanção está, como é curial, intimamente vinculado à questão do ser do direito, que merece, portanto, ser reexaminada.

6. *O ser do direito*

Como é sabido, a maioria dos juristas e jusfilósofos, que se propuseram conceituar o direito, consideram que o elemento estrutural que o distingue, como sistema de normas que é, dos outros sistemas de normas (moral, social, etc.) é a existência da coerção quando do descumprimento de suas normas.

[11] Veja Foucault, Michel. A verdade e as formas jurídicas. *Cadernos da Puc.* Rio de Janeiro, 1974. p. 65.
[12] Meira, Silvio A. B. op. cit. p. 155.

A tal ponto vai esse atribuir preeminência à coerção, como elemento fundamental na caracterização do direito, que Kelsen ao analisar a estrutura da norma jurídica (composta da norma propriamente dita: dado *A* deve ser *B* e da seqüência: se não *B* deve ser *C*) considerou como primordial a parte sancionatória, à qual denominou, por esse motivo, de norma primária.

Outros juristas, sem ir tão longe, consideram ser a coerção elemento típico do direito, distinguindo-o dos outros sistemas de normas. Somos de opinião que tal asserção ainda é demasiado exclusivista.

Com efeito, tomemos, por exemplo, a norma moral.

Costuma-se distingui-la da jurídica, por ser esta passível de sanção externa, ao passo que a sanção moral seria interior (problema de consciência).

No entanto, tal distinção é aparente, pois se a sanção que decorre da infringência da norma moral não dispõe de um órgão estruturado para aplicá-la, não é a sua aplicação menos eficaz.

De fato, quando determinado grupo social se sente atingido, em virtude da infringência de uma norma moral por um membro do grupo, a sua reação é excluí-lo da convivência grupal: não convidá-lo para reuniões privadas do grupo, não aceitar convites para reuniões promovidas pelo infrator, tratá-lo friamente nas reuniões em casa de terceiros ou em ambientes coletivos, etc.

Enfim, o grupo se *fecha* individual e coletivamente à convivência com o infrator, o que constitui, às vezes, uma sanção muito mais efetiva do que uma condenação explícita por um órgão com estrutura própria, como vimos no caso do direito romano arcaico.

Com efeito, o *fechar-se* do grupo implica necessariamente a exclusão do infrator da participação no grupo (excomunhão).

Assim acontece também no que se refere a simples normas de etiqueta ou mesmo regras de jogo, embora as sanções possam ser menos graves, isto é, se manifestarem sob a forma de risos, comentários, balançar de cabeça, etc.

Vemos, pois, que a estrutura da norma jurídica (norma principal e sanção) se ajusta plenamente à das outras normas, e até às das simples regras, integrando, cada uma delas, uma normatividade complementar de caráter sancionatório.

Assim, o que distingue a norma jurídica das outras normas não é a existência de sanção naquela e a falta de sanção nestas, mas a institucionalização patente da sanção no sistema jurídico, mediante a criação de órgãos especiais encarregados de aplicá-la, o que, em regra, não existe nas outras, embora possa até existir, como, por exemplo, os juízes de jogos esportivos (futebol,

tênis, etc.) ou de jogos intelectuais (xadrez, damas, etc.). Ora, se a sanção é inerente à normatividade do *dever ser,* não pode ela ser considerada como um *plus* que se adicione eventualmente à normatividade reguladora, pois forma com ela uma unidade deôntica.

Se o ser do direito impõe a unidade da norma complexa, embora com eficácia dupla expressa nas duas normas parciais, não é por acaso ou conveniência que tal acontece.

Com efeito, o direito (a norma) é um objeto cultural, ou, mais especificamente, um objeto egológico, segundo salienta Cossio, isto é, um objeto cultural cuja natureza consiste em ser a própria conduta humana em interferência intersubjetiva; é, pois, um existenciário do ser do homem.[13]

Essa conduta tem a característica de não ser mera atividade, mas atividade conduzida, mas não conduzida de fora. É ela conduzida imanentemente como atividade livre do homem.

Tal liberdade só pode expressar-se através de uma norma aberta, isto é, de uma norma cuja efetivação não é automática e necessária, pois do contrário seria uma lei científica e não uma norma, como bem salientou Kelsen.

O próprio direito positivo, ao prever a sanção, está expressando a liberdade de que decorre a possibilidade de não-observância da norma.

Vemos, pois, que a sanção não é uma quebra da liberdade do homem, mas uma decorrência natural do fato de ser o homem um ente livre (embora condicionado pelas circunstâncias que o circundam).

Assim, a liberdade, como princípio, não é um pressuposto transcendente ao homem; é simplesmente a expressão conceitualizada de uma intuição da natureza livre do homem, a qual rege a conduta humana em interferência intersubjetiva, não como um princípio externo ao homem, mas como inerente ao próprio ser do homem, à própria existência do homem, sendo assim um existenciário, segundo a terminologia heideggeriana.

Com efeito, o homem não é um simples animal *projetado* no mundo; é ele um animal racional, não num sentido estreito de animal que raciocina, mas de animal que tem uma *ratio,* uma razão de ser, um fundamento em si mesmo; não, porém, um fundamento ontológico, é claro, mas um fundamento existencial.

Esse fundamento tem a peculiaridade de fundamentar para o futuro; essa razão de ser expressa-se num *dever ser,* que é um *vir a ser,* não-fatal, necessário, e, por isso mesmo, um *dever ser* aberto, livre.

[13] Veja sobre o termo egológico Husserl, Edmund. *Meditations cartésiennes.* Paris, Vrin, 1947. p. 132-3.

Assim, o homem não é simplesmente *projetado* no mundo; permanentemente vive ele também um *pro-jeto* de *projectu* = lançado para diante,[14] existencial. Não um simples projeto, um plano finalista, isto é, sua vida não é vivida tecnicamente, mas um projeto de existência, pois sua vida é vivida existencialmente.

A norma jurídica, como a norma moral, são a expressão de tal viver em projeção de uma conduta em interferência intersubjetiva.

Nesse sentido, é que pudemos dizer em nosso trabalho: A *norma* e a *sentença*,[16] o homem é um animal normativo.

Em face dessa posição é que, existenciariamente, se fundamenta a tão brilhante e profunda exposição de Carlos Cossio ao negar que a norma seja um imperativo.[16]

Com efeito, a norma jurídica quando é uma autêntica norma, não pode ser imposta de fora (imperativismo autoritário) mas vem de dentro do homem, do seu próprio ser que é fundamentalmente um *dever ser*.[17]

Assim, a norma é um regulador da conduta humana em interferência intersubjetiva; no entanto, é um regulador não no sentido de regular impondo, mas como expressão de uma conduta *regular*; é norma como expressão de conduta *normal*.

Em conseqüência, a conduta humana não é *regulada* pela norma (normativismo autoritário); ao contrário, deve ela exprimir conceitualmente uma conduta normal, quer já aceita tacitamente pela comunidade, pelo menos em sua maioria, e, portanto, já integrada na vida *regular* da comunidade (costume), quer correspondendo a uma necessidade normal da comunidade, ainda não conceitualizada, nem mesmo formalizada pelo simples proceder dos membros da comunidade, mas que venha a sê-lo pelo legislador.

Desse modo, a norma nasce, existencialmente, da própria conduta humana em interferência intersubjetiva, e, portanto, a sanção, seu complemento natural, também tem a mesma origem, pois, o mesmo *dever ser* que integra a norma (primária) também deve integrá-la na sua não-observância por meio da sanção (norma secundária).

Essa é a conseqüência inarredável da aplicação do princípio de contradição à norma deôntica.

14 Nascentes, Antenor. *Dicionário etimológico resumido.*

15 Guimarães, Carlos da Rocha. A norma e a sentença. *Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros.* v. 42.

16 Cossio, Carlos. La norma y el imperativo. *Anuario de filosofia del derecho.* Madrid, 1960. t. 7.

17 Heidegger. *Sein und zeit.*

Se, no reino do *ser*, uma coisa não pode, ao mesmo tempo, ser e não ser, no reino do *dever ser* uma conduta não pode, ao mesmo tempo, dever ser e deixar de dever ser.

O *dever ser* tende, por definição, porque é um *dever ser*, a se realizar (tornar-se real) pela atuação da sua eficácia que é a sanção, isto é, a correção de um desvio de sua eficácia natural.

Não pode admitir-se, de acordo com aquele princípio, que exista uma norma sem que exista um meio (sanção) de preservar a sua normatividade. Assim, forçoso é concluir que a sanção é um aspecto ontológico da norma; é a própria norma encarada pelo outro lado; é a inevitável conseqüência deôntica da não-norma (primária). Sem a sanção a norma não seria norma, mas mera opinão.

Kelsen, aliás, já havia salientado a impropriedade de se considerar o não cumprimento da norma como antijurídico.

Também essa infração se contém dentro do conceito de jurídico; passa simplesmente a ser regulada pela parte sancionatória da norma. Como bem diz Cossio:

"La prestación es lo que debe ser según la endonorma, pero según la perinorma es la sanción lo que debe ser. La norma completa resulta, por lo tanto, um juicio lógicamente disyuntivo. Como en toda disyunción proposicional, la verificación intuitiva de lo mentado sólo puede ocurrir respecto de uno u otro miembro de lo alternativo; *pero no se trata de dos normas consecutivas diferentes porque ambas constituyen un único sentido en cuento que la endonorma como sentido se integra con la perinorma y vice versa*".[18] (O grifo é nosso.)

Por esse motivo, a norma se formaliza não em um juízo categórico (científico), nem mesmo em um juízo anancástico (técnico, veja von Wright), mas em um juízo deôntico, cuja normatividade pressupõe a não adequação da conduta individual à norma, isto é, à conduta normal.

A conseqüência de tal possibilidade, inerente à natureza humana, como liberdade, é a necessidade da existência da sanção como reguladora do desvio da conduta normal (normativa, normada).

Esse o fundamento ontológico da unidade da norma.

Nesse sentido, a coerção decorrente da sanção só pode ser considerada uma coação por aquele que infringe uma obrigação ou um dever; para a comunidade, a coerção é uma nova sanção (no sentido de aprovação, consagração)

[18] Cossio, Carlos. *Teoría de la verdad jurídica*. Losada, 1954. p. 134.

da norma pois, nada mais é do que a *confirmação* (consagração) de que o conteúdo da norma primária (obrigação, dever) *deve ser* a conduta normal.

Chegados à conclusão de que a norma jurídica, como qualquer outra norma, tem como integrante ontológico a sanção, ressalve-se que a parte sancionatória da norma não é um componente fático obrigatório do direito, pois a obrigação pode ser cumprida espontaneamente, como acontece, aliás, na maioria dos casos, sem necessidade de recurso à sanção, pois, como bem acentua August Thon "adimplemento não é ressarcimento".[19]

Com efeito, a análise da estrutura da norma jurídica feita por Kelsen e Cossio, embora leve a uma necessidade ontológica da existência (potencial) da sanção, não leva a uma necessidade fática da sua aplicação. Assim, a observância da norma primária exclui a necessidade da outra, o que não acontece no caso inverso.

Se assim é, convém proceder à análise lógica da proposição normativa, para comprovar, por esse outro caminho, a conclusão a que se chegou até agora.

7. *Análise lógica da norma*

Que a norma seja uma proposição deôntica parece não sofrer mais contestação no atual estágio da teoria do direito.

Com efeito, desde Kant até Kelsen e Cossio que está bem nítida a distinção entre o *será* como juízo categórico aplicável à região do ser, e o juízo deôntico, conceituação do *dever ser* da conduta humana em interferência intersubjetiva.

Por esse motivo, como salientou Cossio, a norma, sendo um juízo, não é um comando, ou imperativo, legal, como se costuma afirmar, mas uma expressão da conduta humana conceitualizada.[20]

Como essa conduta se realiza dentro do horizonte da vivência de liberdade, embora nos limites dos condicionamentos do mundo, o *deve ser* da norma tanto pode vir a ser como não vir a ser, isto é, a norma primária tanto pode ser observada (conduta normal, e, só nesse sentido, normada), como descumprida (conduta a-normal, conduta ilícita, mas não antijurídica), caso em que a norma secundária (sanção) terá aplicação.

Por esse motivo, Cossio considera a norma complexa (primária + secundária) como uma norma disjuntiva.

Mas até que limite se manifestaria essa disjuntividade?

[19] Thon, August. *Norma jurídica e diritto soggetivo.* Cedam, 1951. p. 46.
[20] Veja Cossio. La norma... cit.

Não, evidentemente, a ponto de a norma secundária ter necessariamente um conteúdo completamente diverso do da norma primária. A sanção não cria, em geral, um *direito novo.* Para tanto, necessário seria que ela contivesse dois juízos alternativos, ligados simplesmente pela cópula disjuntiva *ou*, de modo a que, não cumprida a norma primária, fosse ela *substituída* pela secundária.

No entanto, não é isso que acontece necessariamente.

Se a não observância da norma primária desencadeia a sanção da norma secundária, nem por isso o *dever ser* daquela norma deixa necessariamente de continuar eficaz.

Assim, não sendo alternativas as duas normas, o juízo que se expressa na proposição deôntica plena (norma primária + norma secundária) não pode ser necessariamente disjuntivo, em sentido absoluto.

A sanção coexiste com a obrigação, não como uma figura diversa da obrigação, criando uma obrigação nova, mas como um desdobramento da eficácia da própria obrigação.

Desse modo, a norma complexa que gera obrigação e sanção, desde que realizados os seus pressupostos, só pode constituir *uma unidade deôntica* e, portanto, conceitualizar-se em *um juízo deôntico,* de dupla eficácia, o que não é o mesmo que dois juízos deônticos cada um com a sua eficácia autônoma.

Não é ela, portanto, um juízo disjuntivo de caráter absoluto, pois essa espécie de juízos constitui formalização de juízos hipotéticos, nos quais uma hipótese elimina a outra, dado que a realidade não pode abrigar coisas que se excluam mutuamente.

Não é o que acontece no caso da norma, juízo deôntico, nem poderia ser, pois a hipótese é uma suposição de *como é o real,* isto é, é um juízo veritativo, ao passo que o juízo deôntico é uma indicação de *como deve ser* a conduta normal.

Assim, uma hipótese que não seja adequada ao real é falsa, é errada, ao passo que uma norma que não seja observada não tem esse caráter; ao invés de ser considerada falsa ou errada, ela continua válida e essa validez se manifesta pela sua atuação coercitiva, conseqüência da sanção.

Inútil, pois, querer analisar e conceituar a norma com base em estruturas de juízos veritativos, quando a norma se exterioriza, se corporifica em juízos deônticos cumulativos e não em juízos hipotético-disjuntivos.

Aliás, Cossio nega que a norma seja um juízo hipotético, donde parecernos lícito concluir que, ao caracterizar o ilustre jusfilósofo a norma como

juízo disjuntivo, quis se referir à duplicidade de sua eficácia e não à exclusão de uma pela outra.

O que distingue, pois, as duas normas (primária e secundária) é o *plus* sancionatório da segunda que passa a constituir a penalidade.

Antes de prosseguir, convém estabelecer uma distinção entre a estrutura das normas, tal como se apresentam nas relações jurídicas e nos deveres.

Naquelas a formalização esquemática da norma se apresenta da seguinte maneira:

Se *A* então *B*; se não *B*, então *C*, em que *A* é a norma genérica, *B* é a relação jurídica, norma individual de Kelsen, e *C* é a sanção.

Nos deveres genéricos, no entanto, o esquema normativo se simplifica, pois pode ser formalizado da seguinte maneira: Se não *A*, então *C*.

Essa estrutura formal da norma, nos dois casos, evidencia que no último esquema desaparece o elemento *B*, dado que não se estabelecendo qualquer elemento intermediário (relação jurídica, norma individual) a inobservância de *A* (norma genérica) acarreta, desde logo, diretamente, *C*, isto é, a sanção.

Essa dupla formalização é o espelho da diferença entre a obrigação principal e a obrigação acessória, de que fala o CTN, ou entre obrigação e dever, salientada por Barros Carvalho.

Fixados esses princípios, relativos à estrutura da norma, estamos em condições de melhor compreender as diversas figuras de sanção que se apresentam no direito positivo.

8. *Figuras de sanção*

Há quase 100 anos, Holmes já observava que "pode ser infligido ao infrator um castigo de natureza tal que não reponha a vítima em sua situação anterior ou em outra igualmente boa, mas que seja infligido com o exato intuito de castigar."[21]

Ylves Guimarães, em seu trabalho no 4.º Caderno de *Pesquisas Tributárias* (fls. 484), lembra a divisão tripartida das sanções de Garcia Máynez, a qual se amolda à lição de Holmes.

Tal divisão, baseada na coincidência ou não-coincidência da sanção com o direito lesado, tal como em Holmes, é apresentada por Garcia Máynez da seguinte maneira:

1.º) *Sanções* — cumprimento forçado — seu fim consiste em obter coativamente a observância da norma infringida.

21 Holmes Jr., Oliver Wendell. *The common law*. Little Brown, 1938. p. 41.

2.º) *Indenização* — tem como fim obter do sancionamento uma prestação economicamente equivalente ao dever jurídico.

3.º) *Castigo* — sua finalidade imediata é punitiva. Não tem em vista o cumprimento do dever jurídico nem a obtenção de prestações equivalentes.

Garcia Máynez considera que o primeiro item representa um caso de coincidência entre a obrigação e a sanção, ao passo que os dois outros itens representam casos de não-coincidência.

Cossio discorda de tal classificação das três figuras de sanção, por considerar que ela "nos resulta vacía y puramente formal, porque cada género no apunta a nada importante."[22]

Propõe, em conseqüência, reunir as duas primeiras espécies em um só gênero e deixar a terceira espécie como gênero separado, com base no seguinte:

"En las sanciones de cumplimiento forzoso, a relación ontológica entre los términos comparados (contenido de la sanción y contenido del deber transgredido) es de identidad. En la indemnización, esta relación es de equivalencia. Pero en el castigo nos demos con una relación ontológica de incomparables".[23]

Em conseqüência, resulta Cossio que a valoração jurídica das duas primeiras sanções é de caráter racional, porque gira em torno do igual. Ao passo que a terceira é irracional.

Apesar da justeza da observação de Cossio, diríamos que esta última tem, no fundo, um sentido de justiça, de reparação, embora de forma irracional.

Se o olho por olho, como observa Cossio, resulta em ficarem duas pessoas sem olhos, observa-se uma simetria entre o dano e a sanção.

Tomando como base aquelas observações de Cossio, parece-nos lícito considerar as duas primeiras espécies (1.º gênero, segundo Cossio) como sanções de caráter compensatório reparatório, e a terceira (2.º gênero, segundo Cossio) como de caráter compensatório punitivo.

Às primeiras costuma-se chamar de sanções civis e, às outras, de sanções penais.

Embora essas designações se originem de pontos de vista ônticos, a experiência tem demonstrado que, mesmo em conceituações menos rigorosas, existe subjacente uma intuição da realidade jurídica.

É o que nos parece acontecer no caso das chamadas sanções civis, em oposição às chamadas sanções penais.

[22] El principio *Nulla poena sine lege* en la axiologia egológica, em apêndice à *Teoria de la verdad jurídica*. p. 295, n.º 4.
[23] Cossio. op. cit. p. 296.

Na realidade, podem ser consideradas como sanções civis aquelas que têm um caráter compensatório-reparatório, no sentido do 1.° gênero de sanções a que se refere Cossio, ao passo que as sanções penais seriam consideradas com aquele *plus* que ultrapassa o meramente compensatório-reparatório para constituir o compensatório punitivo.

Assim se compreende a asserção de A. Thon, citado anteriormente, segundo a qual adimplemento não é ressarcimento. É que este é sanção reparatória, ao passo que o adimplemento exclui a idéia de sanção por ser o preenchimento natural e direto da obrigação ou dever expressos na norma primária.

Não se pode, no entanto, negar que o ressarcimento seja um adimplemento de caráter sancionatório, mesmo quando coercitivo. Por outro lado, quando a sanção não constitui um ressarcimento, fica patente o seu caráter penal.

Assim, se a não-observância da norma desencadeia a sanção, não quer isso dizer que o adimplemento não possa ser efetivado a qualquer momento espontaneamente (purgação da mora), ou coercitivamente, como extensão da eficácia da sanção.

Essa possibilidade decorre da observação que fizemos sobre a disjuntividade da norma, assinalando não ter ela necessariamente caráter absoluto, embora possa tê-lo, em certos casos.

No primeiro caso, ela não é absoluta, justamente porque o vínculo jurídico, decorrente da incidência da norma primária, não é substituído pela sanção, sendo esta um prolongamento da eficácia daquele, o qual, portanto, permanecia vivo.

Esse permanecer vivo do vínculo jurídico permite seja cumprida a obrigação a qualquer momento.

Essa possibilidade, quando realizada através da coerção judicial, não pode ser considerada como castigo, pois o adimplemento da obrigação, repita-se, em si mesmo não é pena.

A única diferença entre o adimplemento espontâneo e o conseguido através da ação judicial é que este tem caráter coercitivo. Assim, nesses casos, o castigo está na simples coerção judicial e não no adimplemento, através dela alcançado.

O mesmo acontece quando, ao invés de se repor as coisas no estado anterior, pela impossibilidade de fazê-lo, atribui-se ao titular do direito lesado qualquer coisa equivalente à lesão.

Trata-se ainda de uma reposição, dentro do possível, sendo a coerção, nesse caso, mais uma vez, representada pela atuação judicial e não pelo que esta atribuiu ao credor.

No terceiro caso, isto é, quando não existe correspondência repositória entre a lesão e o que se atribui ao lesado, caberá então considerar como uma pena aquilo que é atribuído; será uma sanção penal.

Esse castigo, no entanto, só é irracional pela sua não-correspondência repositória com a lesão.

No entanto, é racional no sentido de ter como finalidade evitar as lesões, constranger os membros da comunidade a observar a norma.

Mas, não se quer, com isso, dizer que esse meio indireto de proteger a estabilidade comunitária possa ser assemelhado à exata proteção consistente na reposição no *statu quo ante.*

Assimilar os meios à finalidade a que se destinam constituiria inversão metonímica.

Assim, a pena e o castigo são meios de se atingir a verdadeira sanção que é, tanto quanto possível, repor as coisas no *statu quo ante,* ainda que somente por equivalência da prestação realmente devida. Nesse sentido é que se pode compreender a racionalidade irracional da pena de talião: olho por olho, dente por dente.

Na impossibilidade de se usar da coerção para *repor as coisas no estado anterior,* usava-se a opção de *impor* um dano, um prejuízo, ao infrator como maneira de igualar *negativamente* as situações, pela igualdade dos danos ou prejuízos para ambas as partes.

Duas negativas dariam um resultado positivo $(-1 \times -1 = +1)$.

Se bem que inadequada à desejada reposição, e que essa reação contra o infrator da norma seja um castigo, ela é ainda uma tentativa de reposição.

Com efeito, castigar é um *castus agere.*

Esse *castus agere* é um "levar, conduzir, impelir, empurrar" para o "puro", o irrepreensível, o íntegro, o virtuoso, isto é, tirar da posição "impura, repreensível, não-íntegra, não-virtuosa"[24] (desvirtuada), procurando repor a posição pura e irrepreensível.

Castigar é, pois, originariamente, um reequilibrar o desequilíbrio social causado pela inobservância da norma, é um *castigare examen in trutina,* isto é, *sustentar o fiel da balança,*[25] fiel da balança esse que corresponde, a um *pesar, ponderar, exame, cotejo,* sendo a *examina legum* a balança das leis,[26] que é o símbolo da Justiça.

[24] Veja Saraiva. *Dicionário Latino-Português.* 7. ed. v. *castigo, castigare; ago, agere; castus.*
[25] Persius. In: Saraiva. *Dicionário...* cit. v. *castigo, castigare.*
[26] Ovídio. In: Saraiva. *Dicionário...* cit. v. *Examen.*

A sanção-castigo é, pois na realidade, um *sustentar o fiel da balança,* tendendo a manter o equilíbrio entre os seus dois pratos, isto é, entre as duas partes.

Por esse mesmo motivo, executar, isto é, usar do direito de pedir a prestação jurisdicional até ser pago do que lhe é devido[27] é também a imposição de uma pena (executar o condenado).

Vemos, pois, que não só as sanções não se distinguem fundamentalmente entre si, como também tendem sempre a restabelecer o equilíbrio social perturbado pelo não cumprimento de uma obrigação ou de um dever.

A sanção ideal é, pois, aquela que se reduz a mero uso da coerção para que o adimplemento se execute em termos de igualdade com a prestação devida, ou, se não, pelo menos com a sua equivalente.

Fora desses casos, a sanção passa a ser irracional, no dizer de Cossio, isto é, pode não ter correspondência com o dano causado, sendo estabelecida segundo valorações variáveis.

Com esse exame das espécies de sanção, que vão desde o uso da coerção para repor as coisas no estado anterior até aquela que visa atingir essa finalidade de forma indireta ao castigar (*castus agere*), chegamos à conclusão que a sanção não se identifica com a coerção.

Aquela tende a indicar o modo como, substancialmente, a lesão deve ser superada, quer pela reposição no *statu quo ante,* quer por uma compensação que equivalha a esse estado anterior, quer pela imposição de uma pena ou castigo, com a finalidade de restabelecer o equilíbrio de interesses entre as partes ou o equilíbrio social, quando a sociedade é a interessada como um todo, ainda que de forma irracional.

Nesse sentido é que se poderia aceitar a qualificação da norma complexa como sendo de caráter disjuntivo, dado que a sanção passaria a ser composta da prestação devida, mais a pena ou castigo.

Assim, o reconhecimento da lesão, e a condenação, tendente a repará-la, constituiriam, englobadamente, a sanção, isto é, a declaração da persistência da obrigação e a imposição das penas adequadas ao caso.

Dessa forma a sanção substituiria a norma primária, da qual seria, no entanto, não necessariamente qualquer coisa de diferente, mas uma maneira adequada de cumpri-la, pois teria, sempre que possível, o mesmo conteúdo dela, por identidade (ação possessória, ação reivindicatória, etc.), por equivalência (perdas e danos) ou de forma não repositória, mas com fundamento de equivalência (olho por olho, dente por dente), embora não racional.

[27] De *exsequor*, seguir até o fim, origem de executar. Veja Saraiva. *Dicionário*... cit.

Nesse colocar o problema, é que se compreende por que a sanção, no direito romano arcaico, se resumia a uma declaração (*sacer esto*).

Essa declaração, pelo seu caráter religioso, isto é, fundamental na estrutura da comunidade primitiva, era suficiente para gerar um castigo, no sentido de repressão, pois, a exclusão da comunidade implicava, pelo seu lado negativo, isto é, pelo retirar do infrator a proteção da comunidade, sujeitá-lo ao arbítrio dos outros membros da comunidade ou dos de outras comunidades.

Nesse sentido é que se pode compreender cabalmente a asserção de Lévy-Brühl ao declarar que o *sacer esto* era, em si, uma execução.

Diminuída a fé religiosa a punição passou a ter caráter mais objetivo, primeiro pelo direito de o credor reter a pessoa do devedor até que esta cumprisse a sua obrigação, e depois pela execução de seus bens. Essa execução, como vimos, era um "ir até o fim", um tornar efetiva, pela coerção, a sanção declarada pelo juiz.

A execução nada mais é, portanto, do que a sanção tornada eficaz, compulsoriamente. Não se identifica, pois, com a sanção que tem caráter declaratório, ao passo que a execução já constitui uma fase posterior em que são usados os meios coercitivos.

É indubitável, no entanto, que norma primária, norma sancionatória e execução são existenciários do direito, em geral, como o são, portanto, do direito subjetivo, isto é, quando o sistema jurídico prevê a individualização de um direito em um sujeito (Kelsen).

Examinada a natureza da sanção e sua posição no sistema jurídico, como um todo, em face do ser do direito, estamos aptos a examinar o problema das sanções tributárias.

9. *Sanção no direito tributário*

No direito tributário, ilustres tributaristas têm afirmado, de modo radical, a inexistência de dualidade entre a obrigação (norma individual) e a correspondente sanção.

É o que ressalta, por exemplo, do trabalho de Ives Gandra da Silva Martins, que considera o tributo como uma penalidade,[28] com base em argumentos sociais e financeiros.[29]

[28] Veja *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.° 4, São Paulo, Resenha, 1979. p. 265.
[29] Op. cit. p. 266 segs.

A falta de boa aplicação dos dinheiros públicos, resultando na excessiva carga tributária, justificaria a equiparação do tributo a uma pena.

É a posição também adotada por Manuel de Juano:

"Toda sanción tributária, aun siendo penal, no deja de ser impositiva, *lato sensu.*"[30]

Encarada desse ponto de vista amplo (ôntico, segundo Ives Gandra),[31] não há dúvida que o tributo atinge o patrimônio do contribuinte e, nesse sentido, a sua liberdade.[32]

Por esse motivo, como acentua de Juano, "a pena não pode ser criada arbitrariamente sem se levar em conta os desígnios da especialidade fiscal.[33]

Essa relação íntima do tributo e da sanção tributária expressam a intuição da unidade da norma tributária (obrigação + sanção), que procuramos colocar em evidência.

Realmente a sanção tem como meta reforçar a cobrança dos tributos.[34]

É o resultado a que se chega examinando a origem etimológica da palavra sanção, a sua função no direito romano arcaico com o declarar o infrator *sacer esto,* e o sentido ontológico da sanção expresso na estrutura lógica da norma, como procuramos salientar mais atrás.

No entanto, se a sanção (norma secundária) é um reaprovar a norma primária (obrigação tributária), contém ela sempre um *plus,*[35] o que faz com que, por esse motivo, se distinga da norma primária.

Esse *plus* (de conteúdo) se exterioriza na diferença de tratamento que o direito positivo dá ao crédito tributário e à sanção.

Com efeito, no nosso direito, vemos, por exemplo, que o crédito tributário é admitido na falência, ao passo que as penalidades tributárias são dela excluídas. Da mesma forma, penalidades podem ser relevadas ou diminuídas por razões de eqüidade, ao passo que o crédito tributário é indisponível pela administração.

Se a invocação do princípio da liberdade, com base no direito natural,[36] justifica a assemelhação de tributo e sanção como figuras jurídicas que interferem com aquele princípio, não podemos, por outro lado, desprezar a clara distinção de tratamento entre o tributo e a penalidade, estabelecida pelo nosso direito positivo.

30 Op. cit. p. 401.
31 Gandra. op. cit. p. 269.
32 Luqui, Juan Carlos. *Caderno de Pesquisas Tributárias* n.º 4. p. 367.
33 Op. cit.
34 Gandra, Ives. op. cit. p. 270.
35 Id. ibid. p. 271.
36 Lugui. op. cit. p. 367.

Assim sendo, do ponto de vista da ciência dogmática, não podemos deixar de atender às figuras e institutos do direito positivo, levando em conta não só aquilo em que se assemelham como também aquilo em que se diferenciam.

Premido por esse princípio metódico, o legislador tributário, ao conceituar o que seja tributo, procurou extremá-lo claramente da penalidade pecuniária.

10. *Tributo e sanção no CTN*

Com efeito, no nosso direito tributário positivo está pressuposta a possibilidade de uma confusão entre as duas normas (primária e secundária), tanto que o Código Tributário Nacional (CTN), ao definir, em seu art. 3.°, o que seja tributo, acrescenta, após alinhar os elementos positivos da definição, um outro de ordem negativa, em que se diz que tributo

"é toda prestação pecuniária... que não constitua sanção de ato ilícito..."

Essa asserção, embora certa, por isso mesmo não deveria ser incluída na definição de tributo, pois pressupõe, implicitamente, a possibilidade de confusão entre as duas figuras jurídicas.

No entanto, a nosso ver, essa possibilidade poderia ter sido afastada, se, ao invés de usar a palavra *tributo,* termo que veio da ciência das finanças, tivesse sido usada a expressão jurídica correspondente, isto é, obrigação tributária, ou relação jurídico-tributária, as quais, desde logo, eliminariam a suposição de que nela estaria incluída a sanção, pois a norma se compõe como é sabido, de duas normas parciais: a norma primária e a secundária, consistindo a primeira na relação jurídico-tributária e a segunda na sanção.

No entanto, por encarar somente o aspecto externo da relação jurídico-tributária e da penalidade pecuniária (sanção), isto é, o de poderem ambas serem solvidas em dinheiro, abandonou o legislador o seu aspecto ontológico, pressupondo uma semelhança onde ela não existe, e porque não existe teve necessidade de excluí-la, na parte final do art. 3.°

Apesar disso, o CTN admite que uma sanção possa passar a ser uma obrigação principal, como se vê do disposto no § 3.° do seu art. 113:

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

Ficaria, assim, anulada não só a disposição do art. 3.° como a dicotomia entre obrigação principal e obrigação acessória estabelecida no corpo do

próprio art. 113, com a agravante de que se equipara uma obrigação (a principal), e uma sanção decorrente da inobservância de outra obrigação de natureza diversa (a acessória).

Terá suporte dogmático essa conversão de sanção em obrigação?

Examinemos antes a diferença entre as duas espécies de obrigação.

11 *Obrigação principal e obrigação acessória*

Paulo de Barros Carvalho salientou a impropriedade dessa dicotomia da obrigação por considerar que as chamadas obrigações acessórias "não têm a estrutura íntima de vínculo obrigacional, inexistindo nelas prestação susceptível de avaliação econômica."[37] São, portanto, "deveres do cidadão ou de pessoa jurídica para com a administração Pública".[38]

A observação é válida.

Com efeito, como salienta o ilustre jurista, "a chamada obrigação acessória não tem a estrutura de um vínculo".

Vínculo jurídico é a conjunção de direitos e obrigações entre duas ou mais pessoas; isto quer dizer que os direitos e obrigações estão atribuídos a pessoas determinadas.

Nos deveres não há essa subjetivização; o dever é previsto de forma genérica para pessoas indeterminadas.

Só a não observância da norma é que indica quem é por ela atingido.

E, mesmo assim, não se estabelece, com a conduta ilegal, um vínculo jurídico.

O Estado não passa a ter direito a punir; ao contrário: passa a ter o *dever* de punir.

Vemos, pois, que, no vínculo jurídico, infringido o direito de uma das partes surge outro para o mesmo titular do direito anterior, ao passo que, ao ser infringido um dever, surge outro dever, mas não para aquele a quem competia o cumprimento do dever anterior, mas para aquele a quem compete velar pela observância da norma (a imposição da penalidade), sem que, em contrapartida, nasça também qualquer direito para o infrator.

A respeito, tivemos já ocasião de lembrar "o caso de um indivíduo miserável que quebra uma vitrine para ser preso e se abrigar do inverno na prisão.

[37] *Teoria da norma tributária.* São Paulo, Sael, 1974. p. 145.
[38] Op. cit.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Embora possa com esse ato volitivo atingir a sua finalidade, não foi esse ato que lhe criou qualquer *direito* de ser preso".[39]

Vemos, pois, ser nítida a distinção entre vínculo jurídico e dever jurídico.

Mas, ainda que se adote a nomenclatura do CTN para caracterizar esse tipo de sujeição das pessoas físicas e jurídicas, ainda assim seriam elas "obrigações *acessórias*", o que, de qualquer forma, as desqualificaria como obrigações tributárias propriamente ditas, as quais são denominadas pelo CTN de principais.

Fixada essa distinção entre o vínculo jurídico (obrigação principal) e o dever (obrigação acessória), cabe aprofundar o problema da conversão da sanção (pecuniária), decorrente da inobservância do dever, em obrigação principal (vínculo jurídico).

12. *Conversão da pena pecuniária em obrigação principal*

Estabelecida a nítida diferença entre as duas espécies de obrigação, a principal e a acessória, assim nomeadas pelo CTN, que na realidade se referem a vínculo jurídico e estado de sujeição (dever), fica evidente que o segundo não pode, de modo algum, transformar-se no primeiro, pois, do contrário, seria negar-se a existência da diferença, a qual, no entanto, é bem delimitada.

Se é impossível a conversão de uma espécie em outra, com mais razão o será a conversão da penalidade, por descumprimento da segunda (dever) na primeira (vínculo jurídico). Não seria mais uma conversão, mas verdadeira *transmutação.*

Se aceita essa tese, teríamos de pressupor, preliminarmente, que a multa pecuniária teria passado a ser uma relação jurídica.

Mas, que espécie de relação jurídica seria essa?

Tratando-se de uma sanção, onde não há obrigações e direitos recíprocos, mas simples dever descumprido, não se pode nunca confundi-la com uma relação jurídica.[40]

[39] Veja A norma e a sentença. *Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros. 42*:44-5.
[40] Veja a clara distinção de Ataliba, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária.* 1973. p. 28 segs.

Não pode, pois, aplicar-se, analogicamente, ao § 3.º do art. 113 do CTN o princípio da conversão do negócio jurídico, que deriva da regra de que onde existe o mais também está o menos.[41]

Por essa regra, se se faz uma venda de imóvel por instrumento particular não valerá como venda; pode ter, no entanto, eficácia de promessa de venda.

Não se altera, com essa conversão, a natureza do acordo de vontades, que é fazer um negócio de venda de imóvel, sendo, além disso, a promessa um *minus* em relação à compra e venda. Por outro lado, a natureza da operação não se modifica fundamentalmente, pois uma promessa de venda tende a uma venda.

Não se pode, no entanto, converter, por exemplo, uma venda em doação pelo simples fato de ter havido omissão involuntária do preço, estando claro que o preço estava previsto como elemento essencial do referido negócio jurídico (por exemplo: "preço adiante indicado", faltando depois essa indicação), pois a doação não é um *minus*, em relação à compra e venda, que justifique uma conversão, mas uma verdadeira mudança de natureza contrária à intenção das partes.

Muito menos cabimento terá pois a conversão de uma sanção em relação jurídica.

O que poderia haver, em direito tributário, seria a conversão de um tributo em outro. Por exemplo, um Estado da Federação promulga uma lei estabelecendo uma taxa sobre transmissão de imóveis. Se essa taxa tiver todas as características do imposto de transmissão, valerá pela conversão da relação jurídico-tributária de taxa em relação jurídico-tributária de imposto de transmissão imobiliária.

Existiria, no caso, mera conversão formal, dado que a relação substancial permaneceria a mesma: tributação de transmissão imobiliária, como, aliás, estabelece com precisão dogmática o art. 4.º, I, do CTN.

Assim sendo, quando o CTN fala em conversão de uma pena pecuniária em obrigação principal, não está, na realidade, querendo significar que a pena passou a ser tributo.

Seria uma tese equivocada pensar-se que uma pena, só por ser representada por uma quantia em dinheiro, possa ser considerada vínculo jurídico obrigacional, decorrente da eficácia da norma primária, quando, por ser uma sanção, é, por natureza, decorrente da eficácia da norma secundária.

41 Trabucchi, Alberto. *Instituzioni di diritto civille.* 22. ed. p. 199, n.º 84.

Tal entendimento implicaria atribuir a uma inobservância da lei a propriedade de alterar a estrutura da norma jurídica, convertendo a norma secundária em primária.

Isso implicaria também admitir um direito subjetivo do Estado à pena, quando esta tem função de sanções para que obrigações e deveres sejam cumpridos e não a de fornecer, diretamente, meios ao patrimônio do Estado.

Essa conclusão esclarece o equívoco do Tribunal Federal de Recursos ao negar-se a declarar *ex officio* a prescrição (art. 219, § 5.º, do Cód. de Proc. Civil) de multas administrativas, por considerá-las de natureza patrimonial, em virtude de se tratar de quantia certa.[42]

O equívoco está em considerar como integrada no patrimônio do Estado a aplicação de uma penalidade pecuniária.

Antes de recebida, no entanto, tal penalidade continua sendo penalidade e, no momento do pagamento, também é recebida a título de penalidade.

Só depois de ingressar nos cofres do Estado é que passará a fazer parte do patrimônio deste, mas não por motivo da sua titulação, e sim porque dinheiro, ao passar a ser propriedade de alguém, desvincula-se de sua titulação anterior, passando a integrar o patrimônio desse alguém.

Por esse motivo é que os *créditos tributários*, decorrentes de obrigações principais, que são verdadeiros direitos subjetivos patrimoniais, podem ser recebidos das massas falidas, o que não acontece com as multas, pois estas, como penalidades, são personalíssimas, atingindo o infrator, o que fundamenta a diferença de tratamento que o direito positivo dá às duas figuras jurídicas a qual foi destacada mais atrás.

Por outro lado, como se salientou antes, as multas podem ser diminuídas ou dispensadas pela administração, por eqüidade, ao passo que a relação jurídico-tributária é indisponível administrativamente (veja art. 141 do CTN), justamente porque aquelas são meios de coerção e não parte do patrimônio do Estado, ao passo que esta, integrando direitos subjetivos do Estado, não pode ser dispensada, a não ser por lei.

Vemos, pois, que o disposto no art. 113 do CTN não é suficiente para transformar sanções, por não observância de obrigações acessórias (deveres), em obrigações principais, e nem mesmo considerá-las equivalentes ou equiparáveis a obrigações deste gênero, a não ser para efeitos formais (modo de execução, por exemplo), sem no entanto alterar-lhes a natureza intrínseca.

[42] Veja *DJ*, de 29 de março de 1979. p. 2.365,, 1.ª col. AC n.º 52.425 e AC n.º 52.429.

Nem no Código Tributário Nacional se encontra apoio para essa identificação, pois o § 1.º do seu art. 113 distingue os dois objetos do pagamento: tributo e penalidade pecuniária.

Cremos, pois, poder afirmar que, também no nosso direito tributário, permanecem como tendo essências diferentes (causas jurídicas diversas) a obrigação tributária propriamente dita (principal), e, por outro lado, a obrigação acessória (dever); conseqüentemente, diferente deve ser a sanção pela não observância de dispositivos que regulam simples deveres.

Essa conclusão coaduna-se exatamente com a análise da norma jurídica (complexa) feita mais atrás, a qual nos leva à convicção da unidade de sentido entre obrigação (norma individual) e dever (norma objetiva), por um lado, e sanção, por outro lado, pois todas duas tendem, na realidade, a arrecadação de meios para as necessidades do Estado.

Essa identidade da função teleológica das duas normas (primária e secundária, não implica, no entanto, igualá-las no plano ontológico e, como conseqüência, no plano pragmático.

Chegados a esse ponto, podemos tirar, do estudo feito, as seguintes conclusões sobre a natureza e a função da sanção:

1. A norma objetiva torna-se válida pela sanção explícita (aprovação pelo poder competente) ou pela sanção implícita (aprovação pela reiteração da conduta, expressão social da norma costumeira).

2. Sendo o *dever ser,* objetivado na norma escrita ou na costumeira, um *dever ser* deôntico, isto é, um *dever ser* que *deve ser* e não meramente matéria de opinião (tópico), a não observância da norma acarreta a sanção, que nada mais é do que a reaprovação da norma (primária) expressada na sanção (norma secundária) prevista para que a eficácia da norma primária se realize.

3. Declarada a sanção pela autoridade competente, cabe efetivar essa sanção: é a execução que tanto pode ser pagar uma determinada importância (prestação e acréscimos, multa pecuniária) como até perder a liberdade ou a vida (executar a sentença, executar o condenado, tanto que este último caso é assemelhado a um pagamento: pagar uma dívida à sociedade, na linguagem comum).

4. Assim, a sanção não se confunde, analiticamente, com a coerção (execução) para torná-la eficaz, embora a coerção seja um complemento ontológico da sanção, como esta o é do vínculo jurídico ou do dever estabelecido.

5. No entanto, coerção não quer necessariamente dizer *coerção física,* como se viu da declaração de *sacer esto* no direito romano, das excomunhões religiosas em geral e da sanção moral.

Todas elas são sanções com eficácia inegável, embora esta não seja efetivada por meios coercitivos diretos.

6. Da divisão tripartida das sanções, vê-se que a terceira espécie (imposição de pena) é que tem realmente caráter punitivo, sendo as outras meramente compensatórias.

7. Sobre essa distinção é que se pode construir uma separação entre as sanções que fixam a reposição no *statu quo ante,* como salienta Cossio, quer pela identidade entre a obrigação e a sanção, quer pela equivalência entre ambas. A terceira sanção será realmente punitiva pela falta de equivalência entre a obrigação ou dever e a sanção aplicada.

Na base dessas conclusões dogmáticas é que passaremos ao exame das diversas figuras de sanções tributárias.

13. *Sanções tributárias*

Aplicando tal entendimento ao direito tributário, teremos parâmetros jurídicos para aferir a natureza de cada figura das chamadas sanções tributárias, as quais, embora, às vezes, tenham denominação idêntica podem ter sentido jurídico diverso, o que, evidentemente, lhes atribuirá natureza diversa.

Como conseqüência, os efeitos de cada um dos gêneros de sanção serão diferentes, pois, o primeiro se liga a um direito subjetivo do Estado, ao passo que o segundo terá mais o conteúdo de proteção a esse direito subjetivo.

Comecemos pela sanção típica do direito tributário: a multa.

Partindo das premissas postas, vemos que o conceito de multa pode variar de acordo com a sua função sancionatória. Assim uma multa por falta de recolhimento de um tributo, ou mesmo de recolhimento com atraso, tanto pode significar uma reparação pelo atraso (falta de recolhimento também é um atraso), como uma simples punição.[43]

Com efeito, num regime em que se aplique a correção monetária sobre o crédito tributário, além de juros compensatórios, é evidente que, tendo essas medidas caráter reparatório, compensatório, a multa imposta, além das sanções expostas, só pode ter caráter punitivo.

Outrora, quando não existia a correção monetária dos referidos créditos, a multa funcionava como uma compensação pelo atraso, embora inadequada a essa finalidade, pois poderia ser exagerada ou insuficiente, de acordo com o lapso de tempo decorrido.

[43] Veja Machado, Hugo de Brito. *Caderno de Pesquisas Tributárias,* n.º 4. p. 251 e 257.

Era uma reparação *à forfait*, como o é, aliás, a cláusula penal no direito civil.

Essa dubiedade de sentido desse tipo de multas levanta, sem dúvida, o problema de como enquadrá-las na classificação de Holmes-Máynez-Cossio, problema que não tem natureza meramente formal.

Com efeito, é sabido que a apuração do crédito tributário é uma atividade vinculada (art. 142, parágrafo único do CTN), o que significa dizer que o administrador tributário não pode fazer um lançamento em desacordo com os elementos previstos na lei e concretizados no fato gerador da obrigação tributária. Nem poderia ser de outro modo: trata-se de um direito subjetivo do Estado, do qual o administrador não pode abrir mão.

Por isso, como vimos, é ele admitido como tal na falência. No entanto, na multa por atraso, como admiti-la, ou deixar de admiti-la, como crédito, dado o seu caráter dúbio?

A solução é, a nosso ver, considerá-la como uma verdadeira cláusula penal, sendo permitida a sua inclusão na falência, como reparação pelo atraso, até o limite do seu valor que seja considerado como tal, sendo o restante excluído dos débitos da massa (veja arts. 919 e 924 do Código Civil).

Observe-se que o restante da multa, não admitido como crédito da massa, continuará a ser devida pela falida como pena, punição.

Cumpre salientar que tal assemelhação à cláusula penal do direito privado não é completa, pois, se a lei civil pode regular as relações de direito privado,[44] não pode influir na regulação das obrigações e deveres de direito público.

Assim, a referência aos artigos do Código Civil, acima feita, não constitui a busca de um fundamento legal para apoiar a nossa opinião, mas um exemplo de outro ramo de direito positivo, que pode servir de justificativa analógica à nossa tentativa de uma construção dogmática da natureza dessa multa e da sua eficácia.

Tal observação, aplica-se também ao acréscimo que é estabelecido para o caso em que o contribuinte, pela sua inércia, provoca o ajuizamento do crédito tributário.

Assim, parece-nos sem base dogmática ou legal a diminuição indiscriminada desse acréscimo, pois, se o seu montante se contiver dentro dos limites de uma compensação deve ser considerado como acréscimo desse tipo, e o que exceder aqueles limites será uma pena, a qual tem como único limite ser ou não confiscatória, o que, aliás, pode acontecer com o próprio tributo, pois,

[44] Veja Código Civil, art. 1.º

tanto uma como o outro podem vir a ser considerados como expropriação sem prévia e justa indenização (§ 22 do art. 153 da Constituição Federal), quando atinjam tal montante que extrapolem o que se considera poder de tributar e poder de punir, em determinada comunidade e em determinado momento.

No que se refere aos juros, cabe distinguir entre os compensatórios e os moratórios.

Os primeiros visam, como o nome indica, compensar a retenção do capital alheio,[45] não constituindo, portanto, uma sanção, o que não acontece com os juros moratórios, que constituem uma pena; a menos, é claro, que, não estando previstos juros compensatórios, possam eles ser considerados como composição pela retenção do capital.

Essa parece ser a qualificação que lhe atribui o CTN, pois considera-os devidos, "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis" (art. 161), o que significa dizer que não os considera uma penalidade, mas uma compensação, tanto assim que acrescem ao débito "seja qual for o motivo determinante da falta" de pagamento no vencimento. (Veja art. 161 do CTN.)

No mesmo sentido deve ser entendida a correção monetária que nem ao menos pode ser considerada um acréscimo ao crédito, mas a sua adequação ao valor real da moeda desvalorizada.

Cossio, ao considerar impícita a cláusula *rebus sic estantibus* em todos os contratos observou com precisão que uma coisa é o "contrato em situação e outra a situação do contrato".[46]

Pode-se ampliar, legitimamente, essa ascerção a qualquer relação jurídica, inclusive à tributária, pois a correção dos valores expressos em moeda não são valores abstratos, mas valores reais relacionados a determinados momentos e situação.

Mudada a situação, deve adequar-se o valor nominal à nova realidade, pena de considerar-se o direito e a relação jurídica entidades abstratas.

Por esse fundamento, a correção monetária nem necessitaria de constar da lei.

Ainda por esse motivo é legítima a correção monetária das multas ainda que tenham nítido caráter punitivo.[47]

[45] Alvim, Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas conseqüências.* São Paulo, Saraiva, 1949. p. 89.

[46] Veja *La teoria de la imprevision.* Buenos Aires, Abelado Perrot, 1961. p. 47.

[47] Gandra, Ives. op. cit. p. 279.

Teria também como finalidade manter o efeito punitivo das multas, que se perderia com o amesquinhamento do seu valor real, se mantido o nominal.

O mesmo sentido teria a cobrança de juros sobre a multa, pois, embora não se podendo considerá-los como remuneração de capital, que a multa não é, constituiriam um meio de manter a eficácia punitiva da multa, impedindo que o infrator continuasse a obter lucro com a parte do *seu capital* equivalente ao valor da multa.[48]

Mas, estabelecidos os critérios que distinguem as punições das compensações, sendo estas simplesmente reposições diretas (por igualdade ou equivalência, segundo a clara lição Holmes, Máynez e Cossio), por meio de coerção, e aqueles meios indiretos de procurar obstar o inadimplemento da obrigação ou forçar a compensação, ou, por fim, punir, ainda que de modo pouco racional, pelo ilícito cometido, cumpre levantar o problema da distinção entre as típicas sanções (penas, castigos).

A nosso ver, desde uma pequena multa até a condenação à morte têm todas elas a mesma finalidade: castigar; o que decorre de sua natureza punitiva[49] e não compensatória.

Como pode, no entanto, ser explicitada a extensa gama de sanções punitivas, partindo de pequenas multas até a própria pena de prisão?

A nosso ver, a única diferença entre elas decorre da valoração que cada comunidade atribui a certas infrações (inobservância da norma).

Assim, numa região de criadores de cavalos, quem rouba tais animais pode ser penalizado com o enforcamento, como acontecia no oeste americano; no entanto, mudada aquela situação, tal furto não se diferencia de qualquer outro.

Num país com grande vinculação religiosa, a blasfêmia é considerada crime gravíssimo, ao passo que num Estado leigo, tal fato poderia nem ser passível de qualquer penalidade.

É inútil multiplicar os exemplos.

A constatação desse fato nos mostra que, também a penalização do chamado crime tributário, nada mais é, socialmente, do que uma sanção como as outras, só que de caráter mais grave.

Deveu-se essa agravação à maior importância atribuída às infrações tributárias, decorrente do aumento da sonegação no pagamento dos tributos, ou de maior urgência nas necessidades de caixa do Tesouro, ou qualquer outro?

[48] Id. ibid. p. 279.

[49] Id. ibid. p. 270, n.º 2.2.

Pouco importa. Em qualquer caso, seria um motivo contingente e não uma causa jurídica.

Por isso, mesmo no crime tributário, vemos a diferença de tratamento, no fato de que o pagamento de alguns tributos, até certo momento, extingue a punibilidade criminal, o que já não acontece com outros (por exemplo, descaminho).

Também a denúncia espontânea da prática da infração pode extinguir a punibilidade e, se for o caso, quando essa denúncia for acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (art. 138 do CTN).

A nosso ver, a primeira parte do dispositivo se refere à infração a deveres, onde não haja tributo a pagar, ao passo que a segunda se refere ("se for o caso", diz o texto legal) a infrações a obrigação de pagar.

Esse pagamento, entende-se que deva ser integral e, assim, quando a lei fala em tributo deve querer significar: com o valor atualizado (corrigido monetariamente) e os juros de mora nela referidos, os quais devem ser, pois, considerados como juros compensatórios.

Os juros de mora propriamente ditos, isto é, aqueles que são pagos, além dos compensatórios, como verdadeira pena, da mesma maneira que a multa moratória, podem, a nosso ver, ser excluídos do pagamento que acompanhe a denúncia espontânea, pois, constituindo pena, por infração, ficam excluídos da responsabilidade do infrator e portanto fica extinta a punibilidade a que estava ele sujeito.

14. *Igualdade das sanções*

Dissemos que desde uma pequena multa até a pena extrema, todas se igualam, quanto à natureza: são pura e simplesmente, no sentido ontológico, sanções.

Cabe, no entanto, indagar: podem os estados e municípios criar penas de privação da liberdade?

Sabemos, muito bem, que, até agora aquelas unidades da Federação ainda não se arrogaram tal competência, e que a lei sobre sonegação tributária emanou da União.

Mas, se assim é, por que motivo as penas pecuniárias podem ser criadas pelos estados e municípios?

Dino Jarach levanta problema semelhante em relação ao direito argentino perguntando :

"Si las Províncias han delegado en la Nácion la facultad de dictar el Código Penal, ¿ Como es possible que existan en las leyes provinciales disposiciones de caráter sancionatorio...?"[50]

Jarach dá como solução para a dúvida uma reserva implícita da delegação das províncias, que lhes permitiria "dictar verdaderas penas, que es una forma especial de sanción de las normas jurídicas, em determinados casos."[51]

Evidentemente, tratando-se de matéria de competência, o apelo à estrutura constitucional de cada povo é válido.

Mas será suficiente em todos os casos sem um aprofundamento maior da questão?

Examinemos a aplicação dessa solução ao caso brasileiro.

Diz a Constituição Federal:

"Art. 8.º — Compete à União;

.....

XVII — legislar sobre:

.....

b) — ... direito penal ..."

Se assim é, todas as penas, aceito o texto constitucional sem maior exame, deveriam constar de leis federais.

No entanto, não é o que acontece.

É bem verdade que o § 1.º do art. 13 da Constituição dispõe:

"Aos Estados são conferidos todos os poderes que, explícita ou implicitamente, não lhes sejam vedados por esta Constituição".

Dará esse texto Constitucional suporte suficiente para que os Estados legislem sobre sanções tributárias?

Não nos parece que assim seja, dado que a aceitação literal do seu art. 8.º, XVII, *b*, parece vedar explicitamente a existência de tal competência.

Além do mais, o citado texto não daria, de modo algum, suporte à previsão de penalidades em leis municipais, o que existe sem qualquer contestação.

É bem verdade que, em matéria tributária só as normas gerais é que seriam estabelecidas em lei federal (§ 1.º do art. 18).

No entanto, nessas normas gerais (Código Tributário Nacional) não se atribui expressamente competência aos estados e municípios para legislar sobre sanções.

[50] Jarach, Dino. *Curso superior de derecho tributário.* Buenos Aires, Ed. Cima, 1957. t. 1, p. 335-6.
[51] Id. ibid. p. 336.

Parece-nos, pois, que, para o Brasil a solução de Jarach não daria suporte suficiente à competência dos estados e municípios para legislarem sobre sanções.

Qual a razão, pois, que justifique o estado de coisas existente?

A nosso ver, a razão de ser do exercício da competência dos estados e municípios para impor sanções tributárias advém do fato de que, tendo competência para regular os tributos que lhes são atribuídos pela Constituição, têm também, necessariamente, a de criar sanções pelo não cumprimento dessa regulação, quer no que concerne à relação jurídico-tributária, quer no que se refere à matéria formal de proteção à arrecadação dos tributos.

Tal decorrência, como se viu aqui, é conseqüência lógica da própria estrutura da norma deôntica, que também o é a norma tributária, e do próprio ser do direito em geral, que tem implícito em sua essência tanto o indicar o normativo, propriamento dito, como também a correção da infringência ao normativo.

Chegados a tal conclusão, ainda continua em suspenso o problema da impossibilidade de os estados e municípios poderem criar penas privativas da liberdade por sonegação tributária.

Em princípio, nada impediria que essas unidades da Federação tivessem essa competência.

No entanto, no nosso sistema jurídico, atual, parece-nos difícil que se possa aceitar essa possibilidade.

Com efeito, essa pena, no caso do direito tributário local, consistiria na realidade em aplicá-la ao contribuinte ou responsável pelo tributo, em virtude de dívida, embora tributária, o que o § 17 do art. 153 da Constituição Federal proíbe.

Mas, se assim é, por que razão pode a União fazê-lo?

Porque tendo competência para legislar sobre direito penal, pode configurar os atos dolosos como delitos em si, independente da dívida tributária.

Não se trataria mais da proteção a um crédito, da punição a um devedor por usar de certos métodos para não pagá-lo, mas de punir diretamente tais métodos que assumiriam periculosidade autônoma.

No caso dos fiscos locais, que só podem criar penalidades para defesa direta de seu crédito tributário, então a pena de prisão se caracterizaria como prisão por dívida; a União, no entanto, pode encarar o dolo, ainda que eventualmente ligado a créditos tributários, como um delito autônomo, e, como tal, aplicar, a quem o pratica, a pena de privação da liberdade.

Assim, embora esse gênero de penalização da atividade dolosa venha a beneficiar a cobrança de créditos dos estados e municípios, bem como os da

União, não se trata de uma prisão por dívidas, mas por atividade dolosa, considerada como atentatória à estrutura do Estado, isto é, do sistema jurídico estruturado (Kelsen).

Dir-se-á que tal justificativa deixa de ser de caráter ontológico, para ter o de axiológico.

Sem dúvida assim é.

Mas não pode ser de modo diferente. A escolha do que deve ser considerado crime varia bastante, tanto de povo para povo, como em uma mesma comunidade ao longo do tempo.

Com mais razão, essa diversidade axiológica, informadora da norma, ou melhor, conteúdo da norma, se apresenta em um mesmo Estado, quando se faz a divisão de competências entre as várias pessoas de direito público. Cada país tem a sua estrutura jurídica própria, decorrência de sua história, índole de seu povo, estrutura econômica e social e de vários outros fatores.

Assim, o que é fundamental para uma comunidade pode não ser para outra.

Donde o que é crime para uma pode não ser para outra, dependendo dos perigos que determinadas condutas possam representar para os fundamentos estruturais de cada comunidade.

A origem axiológica da consideração de certas condutas como criminosas, atingindo os fundamentos do Estado, isto é, do sistema jurídico de determinada comunidade, foi bem cunhada por Hector Villegas ao se referir ao contrabando nos seguintes termos:

"É a estrutura mesma do Estado que é atacada de forma direta e imediata."[52]

À vista da análise das sanções, aqui feita, desde a origem etimológica da palavra, passando pelas suas manifestações históricas e pela sua formulação atual, cremos poder concluir que:

1. A sanção é um repúdio da comunidade ao desrespeito a suas normas de conduta, expressão da sua estrutura social.

2. Em conseqüência, a comunidade reaje, quer pela exclusão do infrator do seu convívio (*homo sacer*, prisão, banimento, etc.), quer pela imposição de um castigo, quer pela tentativa de constranger o infrator a repor as coisas no estado que precedeu à infração.

[52] Villegas, Hector. *Direito penal tributário*. São Paulo, Resenha, 1974. p. 109.