

SOMAIA GASEL KHODR BÜNDCHEN

A NATUREZA JURÍDICA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET
Brasília, 14 de abril de 2009.**

SOMAIA GASEL KHODR BÜNDCHEN

A NATUREZA JURÍDICA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Trabalho de conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – Unidade Brasília/DF, como parte dos requisitos para obtenção do certificado de conclusão do curso.

**Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET
Brasília, 14 de abril de 2009.**

Agradecimentos

Agradeço primeiramente a DEUS, pela oportunidade desta experiência, pelo aprendizado e por mais esta conquista;

à minha filha e ao meu marido pelo carinho e compreensão;

aos professores, Simone e Fernando, por terem me incentivado a expor meu conhecimento e me fazerem sentir saudades das aulas de seminário;

à Beth pela dedicação e apoio em todas as etapas deste curso;

aos colegas cursistas pelos diversos momentos deste curso.

Sumário

Introdução	5
Capítulo 1: Conceitos essenciais ao estudo das multas tributárias	6
1. Norma jurídica	6
2. O elemento punitivo na norma jurídica	6
3. Estrutura da norma jurídica	7
4. Espécies de norma jurídica tributária	8
5. Sanção	9
5.1. Conceito de sanção	9
5.2. Espécies de sanção	10
6. Infração Tributária	11
6.1. Aspectos gerais	11
6.2. A infração no Código tributário Nacional	11
Capítulo 2: A natureza jurídica das multas tributárias	13
1. Aspectos gerais	13
2. Distinção jurídica entre multa e tributo	14
3. Classificação das multas tributárias	14
4. Hipóteses de descumprimento da obrigação tributária	15
5. Diferença entre multa de mora e juros de mora	16
6. Finalidade da aplicação das multas	16
7. As limitações constitucionais aplicáveis às multas tributárias	17
7.1. Princípio da proporcionalidade	18
7.2. Princípio do não confisco	19
7.3. Princípio da capacidade contributiva	21
7.4. Princípio da subjetividade	21

Capítulo 3: A discussão em torno da natureza jurídica da multa tributária	23
1. A multa no Código Tributário Nacional	23
2. Posição doutrinária	23
3. Posição do Supremo Tribunal Federal	26
Conclusão	28
Bibliografia	30

Introdução

Este trabalho tem por objeto o estudo da natureza jurídica das multas tributárias, de acordo com a doutrina e jurisprudência, a fim de traçar a lógica deôntica das multas por infrações tributárias.

Inicia o estudo pela compreensão do verdadeiro sentido de norma jurídica e de sua estrutura lógica, com o intuito de apreender os comandos que a norma jurídica tributária imperativamente impõem à relação existente entre o Estado e o contribuinte. Em seguida, discorre sobre as espécies de normas jurídicas tributárias relacionadas ao cumprimento e descumprimento das obrigações tributárias. Aborda o conceito de sanções e suas espécies, e de infração tributária e sua classificação, de acordo com a participação do agente infrator, fechando a primeira parte com o relato do tratamento dado à responsabilidade por infrações tributárias pelo Código Tributário Nacional.

Na segunda parte do trabalho, trata especificamente da natureza jurídica das multas tributárias, começando pela sua contextualização no ordenamento jurídico e elucidação dos aspectos que diferenciam a multa e tributo, e de alguns critérios de classificação das multas. Para ilustrar, enumera algumas hipóteses de descumprimento da obrigação tributária correlacionando-as com as hipóteses de incidência das multas, e apresenta a diferença existente entre os conceitos de multa e juros de mora, comumente confundidos por serem espécies de acréscimos legais cobrados pelo atraso no cumprimento da obrigação tributária principal. Na continuidade, aprecia a aplicação das multas tributárias, segundo as finalidades reparatórias, punitivas e educativas, e a sujeição das multas tributárias a limites impostos pelo ordenamento jurídico.

Por fim, averigua o tratamento dado às penalidades por infrações tributárias pelo Código Tributário Nacional e analisa o escopo da discussão em torno da natureza jurídica da multa tributária, sob a ótica da doutrina e da jurisprudência, a fim de concluir que tanto o caráter punitivo quanto reparatório das multas é necessário para regular a relação jurídica tributária.

Capítulo 1: Conceitos essenciais ao estudo das multas tributárias

1. Norma jurídica

Norma jurídica é uma norma de conduta, cujo objetivo é regular a ação ou a conduta humana, impondo orientações de comportamentos para a realização do Direito.

Paulo de Barros Carvalho define normas jurídicas como “significações construídas a partir de textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.

As normas jurídicas são emanações prescritivas de um dado ordenamento jurídico expressas em linguagem técnica, que conceitua fatos e condutas com objetivos diretivos, dentro de uma estrutura lógico-sintática de significação.

Segundo Norberto Bobbio, “as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si”, demonstrando que as normas que compõem o ordenamento jurídico só possuem sentido se enxergarmos o sistema jurídico como um todo.

2. O elemento punitivo na norma jurídica

A doutrina discorre sobre a necessidade do elemento punitivo compor ou não a norma jurídica. John Austin concebia que a ameaça em si, caso houvesse descumprimento da norma, poderia estar tanto na norma prescritiva do dever, quanto em outra, propriamente a de caráter punitivo.

Para Kelsen, a norma jurídica é, sobretudo, uma norma que impõe sanção para uma conduta ilícita, pois a considera estruturada da seguinte forma: em determinadas circunstâncias, determinado sujeito deve observar determinada conduta e se não a observar, outro sujeito, órgão do Estado, deve aplicar a sanção ao infrator.

Eurico Diniz Santi, por considerar que “Toda norma jurídica apresenta idêntica estrutura hipotético condicional, associando num nexos de causalidade jurídica à descrição de um fato de possível ocorrência, hipótese, uma relação deôntica, conseqüência”, classifica a norma jurídica completa em norma jurídica primária e norma jurídica secundária, sendo que a primária estabelece a relação jurídica que vincula

deonticamente a ocorrência de dado fato a uma prescrição, e a secundária estabelece a sanção, em função da inobservância da conduta prescrita no conseqüente da norma primária, mediante o exercício da coação estatal.

Importante ressaltar o entendimento de Lourival Villanova no sentido de que “Se de uma norma jurídica suprime-se a norma secundária sancionadora da norma primária, fica a norma primária desprovida de juridicidade”. Renomado doutrinador estabelece a diferença entre as regras de comportamento e as de estrutura, considerando normas de comportamento aquelas voltadas à conduta dos indivíduos e que se restringem ao modal deôntico permitido, obrigado e proibido; e normas de estrutura aquelas que dizem respeito a aspectos gerais, a princípios e possuem uma neutralidade do dever-ser.

Ricardo Corrêa Dalla apresentou o seguinte exemplo para explicar o entendimento de Villanova: “Tivéssemos hoje uma “norma N” constitucional de 10% no máximo a título de se cobrar multa, esta seria de estrutura”.

Em função da complexidade da composição da norma jurídica, Santi considerou que as normas primárias podem ser classificadas também em normas primárias dispositivas e normas primárias sancionadoras, sendo que estas estabelecem relações jurídicas de direito material decorrente de ato e fato ilícito, ou seja, pressupõem o não cumprimento de um dever jurídico, e aquelas estabelecem relações jurídicas de direito material decorrente de ato e fato lícito.

3. Estrutura da norma jurídica

Todas as normas jurídicas possuem uma estrutura lógica dual, repartida em um antecedente descritivo e um conseqüente prescritivo, baseada numa relação de imputação. Os elementos descritivos e prescritivos da norma jurídica são identificados pelos critérios material, espacial, temporal e pessoal: pelo critério material identifica-se o comportamento humano regulado pela norma; pelo critério espacial, o local em que deve ocorrer o comportamento humano para que a norma produza seus efeitos; pelo critério temporal, o momento em que tal conduta deve se realizar para gerar os efeitos jurídicos

descritos na norma; e pelo critério pessoal, os sujeitos de direito vinculados à relação intersubjetiva da norma.

A estrutura da norma jurídica tributária é constituída pelo critério material, espacial e temporal, no antecedente descritivo, e pelos critérios pessoal e quantitativo, no conseqüente prescritivo. Sendo o critério quantitativo aquele em que se identifica o montante da prestação pecuniária a ser entregue pelo sujeito passivo ou dele retirado.

4. Espécies de norma jurídica tributária

Normas jurídicas tributárias em sentido amplo, também denominadas de norma jurídica administrativo-fiscal, são aquelas relacionadas com o fenômeno tributário, que impõem ao contribuinte ou um terceiro uma conduta compulsória de fazer certas atividades formais, instrumentais, que, contribuem, direta ou indiretamente, com a atividade estatal de fiscalização e arrecadação de tributos.

São exemplos de norma jurídica em sentido amplo:

A regra-matriz de dever instrumental é classificada como norma primária dispositiva e de comportamento, por prescrever o dever de fazer ou não fazer uma dada conduta associada à ocorrência de dado fato jurídico instrumental descrito em sua hipótese normativa. Essa norma possui grande importância no controle fiscal, em razão de criar sistemas lingüísticos que permitem o acesso ao fato jurídico tributário e a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária, como, por exemplo, o dever do contribuinte de realizar controles contábeis e emitir nota-fiscal.

As normas acessórias também são normas primárias dispositivas e de comportamento com caráter instrumental e formal, introduzidas no ordenamento jurídico para assegurar o exato cumprimento da obrigação tributária principal por parte do sujeito passivo e tornar viável a arrecadação e fiscalização tributária, como, por exemplo, as normas relacionadas ao lançamento por homologação, mediante entrega de declaração ao agente fiscalizador.

As normas sancionatórias são normas primárias de direito material, cuja função é a de compelir o contribuinte a cumprir com a obrigação tributária. São exemplos

de normas sancionatórias de natureza tributária: as relacionadas à regra-matriz da multa pelo não-pagamento, à regra-matriz pelo não cumprimento do dever instrumental e à regra-matriz pelo não cumprimento da obrigação acessória.

Norma jurídica tributária em sentido estrito é aquela relacionada à incidência tributária, denominada pela doutrina de regra-matriz de incidência tributária. É classificada como norma primária dispositiva e de comportamento, por possuir estrutura implicacional que associa, no antecedente tributário, um ato ou fato lícito de possível ocorrência, a uma relação jurídica que obriga um determinado sujeito passivo a recolher quantia certa aos cofres públicos, no conseqüente tributário.

5. Sanção

5.1. Conceito de sanção

A sanção pode ser considerada tanto como elemento que garante o cumprimento das normas que compõem o ordenamento jurídico, como conseqüência final do descumprimento de deveres estabelecidos na ordem jurídica, mediante a aplicação de medidas punitivas.

Para Hector Villegas, “sanção é a reação do direito ante a não-realização dos comportamentos devidos, ante a falta de acatamento de que o direito crê desejável numa sociedade determinada, num momento dado”.

Paulo de Barros Carvalho assevera que “Sanção pode experimentar mutações semânticas que variam conforme o momento da seqüência prescritiva (direito posto) ou expositiva (Ciência do Direito). Tanto é sanção a penalidade aplicada ao infrator quanto a relação jurídica que a veicula, tratando-se de norma individual e concreta. Também é “sanção” o conseqüente da norma geral e abstrata, como a própria norma que tem como o antecedente a tipificação do ilícito”. Esse renomado doutrinador designa sanção tributária como “relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração”.

5.2. Espécies de sanção:

As sanções remetem à idéia imediata de castigo ou penalidade, que promove a privação da liberdade, da vida ou da propriedade, mas elas podem se manifestar também no estabelecimento de uma relação jurídica nova, na extinção de uma relação jurídica preexistente ou na execução coativa do dever jurídico violado, como medidas para ressarcir ou reparar danos causados.

No âmbito do Direito Tributário, a doutrina aponta a existência de várias espécies de sanções. Paulo de Barros Carvalho relaciona as seguintes espécies de sanções tributárias: penalidades pecuniárias; multas de mora; juros de mora; apreensão de mercadorias, documentos ou dos respectivos veículos que os transportem; perda de mercadorias; sujeição a regime especial de controle; cassação de regimes especiais deferidos aos contribuintes.

Para o renomado jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho, “as sanções fiscais somente podem ser pecuniárias (multas). Isso porque “... aos povos civilizados repugna possa o Estado cassar direito (*capitis deminutio*), confiscar bens ou afetar a liberdade do contribuinte ou do responsável, pelo só fato destes terem descumprido deveres fiscais”.

Geraldo Ataliba identifica seis espécies de sanções por infrações tributárias: juros de mora; multa de mora; multa reparatória; multa punitiva; outras penalidades; penais criminais.

Fábio Fanucchi classifica as penalidades em: multa; tributação penal; prisão administrativa; confisco.

Alfred Josef Schmid classifica as sanções de acordo com o seu modo de atuação, em executivas e punitivas. As sanções executivas, segundo esse autor, visam “anular os efeitos do ato ilícito, procurando obter, por outros meios, o mesmo resultado ou o resultado mais próximo possível àquele que decorreria da observância espontânea do preceito”. E as sanções punitivas visam evitar, mediatamente, novas transgressões.

6. Infração tributária

6.1 Aspectos gerais

Infração tributária pressupõe o rompimento do vínculo jurídico pelo qual o Estado exige do particular uma prestação tributária positiva ou negativa, mediante o descumprimento das obrigações estabelecidas na legislação tributária.

O Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária em principal e acessória, em seu art. 113. A obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, consistindo em uma obrigação de dar; e a obrigação tributária acessória tem por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e/ou fiscalização, consistindo em uma obrigação de fazer ou não-fazer.

Paulo de Barros Carvalho define infração tributária “como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”. Nesse sentido, as infrações tributárias são divididas de acordo com a obrigação tributária descumprida, ou seja, decorre do descumprimento da obrigação principal ou dos deveres instrumentais ou formais estabelecidos na obrigação acessória.

As infrações tributárias são classificadas de acordo com a participação do agente infrator em infrações subjetivas e objetivas. Infração subjetiva é aquela que o autor do ilícito age com dolo ou culpa, em qualquer de seus graus, e infração objetiva é aquela em que não é preciso apurar a vontade do infrator, ou seja, ocorrendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se configurado o ilícito.

6.2. A infração no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional – CTN – prevê, no art. 136, que: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Observa-se que o CTN adotou a responsabilidade objetiva como princípio geral, mas não de forma absoluta, pois fez constar no referido artigo a possibilidade de a lei dispor em sentido contrário. Logo em seguida, no art. 137, o CTN previu os casos em que a responsabilidade pela infração é pessoal do agente, abrindo

espaço para que a responsabilidade subjetiva fosse abordada juntamente com as figuras típicas de infração subjetiva como a sonegação, a fraude, o conluio, além daquelas em que se elege a culpa, nos aspectos de negligência, imprudência ou imperícia.

[...]

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

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

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

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

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

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

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

Por fim, no art. 138, o Código Tributário dispôs sobre a forma de exclusão da responsabilidade por infrações, denominada de denúncia espontânea da infração, condicionando que a confissão do infrator seja acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. No parágrafo único do mesmo artigo, o Código acrescentou mais uma condição para que a responsabilidade do infrator seja excluída, estabelecendo que a iniciativa do sujeito passivo deverá ser feita antes que tenha início qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com o fato ilícito, sob pena de sua confissão perder a espontaneidade.

Capítulo 2: A Natureza Jurídica das Multas Tributárias

1. A multa tributária no ordenamento jurídico

A multa tributária é espécie de sanção fiscal, que representa uma consequência negativa prevista no ordenamento jurídico, por ser oriunda de atos omissivos ou comissivos do sujeito passivo relativos ao descumprimento de obrigação tributária principal, representadas pelo atraso no pagamento de tributo; pela falta de recolhimento do tributo e pela sonegação de tributo, e ao descumprimento de obrigação acessória.

A multa por infrações tributária é de natureza pecuniária porque se expressa numa obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito ativo. Com isso, representa diminuição de bens jurídicos do infrator, a fim de precipuamente reparar o mal que haja causado e reprimir o cometimento de infrações futuras, mas, por vezes, as multas podem ser aplicadas com o efeito de indenização, ressarcimento ou compensação, a fim de privar o infrator de eventual benefício ilícito advindo do ato praticado como, por exemplo, ganho financeiro com o atraso no pagamento do tributo.

A cominação de multa pelo descumprimento de obrigação tributária somente pode ser estabelecida por lei, em respeito ao princípio da legalidade, previsto no art.5º, inciso II, da Constituição Federal – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, e ao previsto, no art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional, que reforça a aplicação do referido preceito constitucional.

As multas por infrações tributárias são constituídas pelo lançamento de ofício, que consiste no procedimento administrativo de competência privativa da autoridade fiscal, no qual será proposta a aplicação da penalidade cabível, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo. Este procedimento administrativo é consubstanciado na lavratura de um auto de infração, que para efeito de validade deve ser regularmente cientificado o sujeito passivo.

2. Distinção jurídica entre multa e tributo

A confusão em torno dos conceitos de multa e tributo se dá, principalmente, em razão de que ambos se constituem de prestações pecuniárias compulsórias; são instituídos em lei; são cobrados administrativamente; e pela expressão crédito tributário ser composta tanto pelo tributo quanto pela multa aplicada ao ilícito tributário.

A diferença se faz no fato que produz o direito, uma vez que tributo tem como pressuposto a realização de um fato lícito, conforme expressa disposição constante no art. 3º do Código Tributário Nacional, e multa tributária tem por causa a realização de um fato ilícito, o descumprimento de um dever legal.

Ricardo Corrêa Dalla diferencia a natureza jurídica da sanção e do tributo, sob o seguinte argumento: “sanção é o elemento coercitivo do conseqüente, da relação jurídica, não do antecedente, e no caso do chamado tributo proibitivo percebe-se a referida distinção, cuja finalidade a princípio, não é render, mas desestimular o consumo, v.g. o IPI sobre cigarro ...”, ressaltando que a multa tributária é e sempre será o elemento localizado no conseqüente da relação jurídica da hipótese de incidência do tributo e o conseqüente normativo da hipótese de incidência tributária é a obrigação de pagar o tributo e não a própria multa.

3. Classificação das multas tributárias

As multas tributárias podem ser classificadas de acordo com o tipo de obrigação a que se referem em: multa por descumprimento de obrigação tributária principal e multa por descumprimento da obrigação acessória, denominada multa moratória e multa formal ou isolada, respectivamente. Estas são impostas quando o contribuinte atrasa ou deixa de fazer o que era obrigatório e aquelas, as multas moratórias, são impostas quando o contribuinte não paga o tributo, paga a destempo ou insuficientemente.

Advém das particularidades e subjetividade dos atos praticados, o critério utilizado para classificar as multas tributárias, em: multa pelo descumprimento meramente omissivo da obrigação tributária e multa pelo descumprimento fraudulento da obrigação tributária. O ordenamento jurídico se baseia nesse mesmo critério de classificação para

graduar, agravando com mais rigor aquelas infrações cometidas com intenção dolosa por parte do sujeito passivo.

4. Hipóteses de descumprimento da Obrigação Tributária

O descumprimento da obrigação tributária se dá basicamente em razão de atraso no pagamento de tributo, falta de recolhimento do tributo, sonegação de tributo e do descumprimento da obrigação acessória.

Há situações em que o sujeito passivo atrasa o pagamento de tributo e não pratica qualquer ato tendente a dificultar a ação da Fazenda Pública na apuração do fato gerador ou obter as informações necessárias à cobrança do tributo, ou seja, cumpre todas as suas obrigações acessórias, mas não recolhe o tributo no vencimento ou o recolhe insuficientemente. Nesse caso, haverá incidência de multa de mora pelo atraso do pagamento de tributo.

Outra situação ocorre quando o sujeito passivo atrasa o pagamento de tributo, cumpre todas as suas obrigações acessórias e pratica atos tendentes a dificultar a ação da Fazenda Pública na apuração do fato gerador ou obter as informações necessárias à cobrança do tributo. Nesse caso, além da incidência de multa de mora pelo atraso do pagamento de tributo, poderá haver lançamento de ofício, mediante iniciativa administrativa que constate e apure o descumprimento da legislação tributária.

E há também aquelas situações em que o contribuinte não cumpre com suas obrigações acessórias, não recolhe o tributo e ainda dificulta a ação da Fazenda Pública na apuração do fato gerador ou obter as informações necessárias à cobrança do tributo. Nesse caso, somente incidirá multa de ofício e multa de mora, se a Fazenda Pública realizar o lançamento de ofício dentro do prazo decadencial.

5. Diferença entre multa de mora e juros de mora:

Multa de mora e juros de mora são acréscimos legais incidentes sobre o valor do tributo quando a obrigação principal não foi cumprida dentro do prazo estabelecido pela legislação.

A multa de mora tem a função de induzir e ao mesmo tempo advertir o sujeito passivo a cumprir a obrigação principal até a data certa e do modo certo, dirigindo-se não só à pontualidade no cumprimento da obrigação, como ao próprio modo pelo qual se cumpra a obrigação. Assim, incidirá multa de mora quando o recolhimento da obrigação for parcial e fora do seu prazo de vencimento.

Os juros de mora se vinculam ao não cumprimento da obrigação de pagar, no tempo certo, dívida de valor pecuniário. No Direito Tributário Brasileiro, existe a Taxa de Selic de Juros, que é aplicada com o fim de reparar o efeito do não pagamento do tributo para as contas do País.

Para Sacha Calmon, “Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio lesado pelo tributo não empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda”.

6. Finalidade da Aplicação das Multas

A aplicação das multas se justifica pela necessidade do Estado em punir a prática de infração, reparar prejuízos causados ao erário público e promover a educação e cultura fiscal.

As multas **punitivas** objetivam desestimular fortemente a prática de infração pelo infrator ou por terceiros e podem ser aplicadas com caráter preventivo ou repressivo. Na forma **preventiva** prevalece o interesse do Estado em garantir a arrecadação e manter o regular funcionamento da administração tributária, como, por exemplo, as multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, relacionadas com a manutenção de controles dos instrumentos necessários ou vinculados à determinação e apuração do fato tributável, tais como a manutenção de contabilidade e escrituração fiscal por parte do sujeito passivo, ou prestação periódica de informações à Fazenda Pública, como aquelas

que o sujeito passivo estão obrigados a prestar mediante entrega de declaração. No caso da aplicação de multa punitiva com caráter **repressivo** prevalece o interesse da Administração Pública de garantir as receitas tributárias para custear suas despesas públicas, e por isso são aplicadas com rigor sobre a falta de pagamento do tributo devido.

As multas aplicadas com a finalidade de reparar prejuízos causados ao erário público, denominadas de multas moratórias, possuem natureza civil e caráter ressarcitório, compensatório ou indenizatório. Ressarcitório ou compensatório, no sentido de reparar o dano causado à Fazenda Pública com a impontualidade do sujeito passivo. Indenizatório, em razão de que toda infração tributária, de modo direto ou indireto, favorece o patrimônio do infrator em detrimento do patrimônio do sujeito ativo.

A finalidade educativa na aplicação de multas está relacionada com o processo de construção de uma consciência voltada ao exercício da cidadania, pois o sujeito passivo consciente da função social dos tributos participará espontaneamente do funcionamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado. Para Luciano Amaro, o sentido educativo das multas é de “formar uma moral fiscal, que contribuísse para evitar a infração da lei tributária”. Já Sacha Calmon observa que esse tipo de sanção “... provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal ...”

Importante destacar posicionamento de Luciano Amaro, no sentido de que a arrecadação, como mera fonte adicional de recursos para o Estado, não deve constar entre os objetivos a serem considerados na aplicação de multas tributárias.

7. As limitações constitucionais aplicáveis às multas tributárias

A despeito de as multas tributárias não terem a natureza jurídica de tributos, a instituição e aplicação de multas por infrações tributárias devem observar princípios implícitos e explícitos adstritos à tributação, sob pena de violação a direitos e garantias fundamentais pela via oblíqua da imposição de penalidades tributárias.

Considerando que são inúmeros os princípios de direito aplicáveis às multas tributárias, este trabalho abordará apenas alguns daqueles considerados mais importantes para o entendimento da natureza jurídica das multas tributárias.

7.1. Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade não está consagrado explicitamente na Lei Fundamental Brasileira, mas nela se mostra presente de forma implícita, e quanto a isso a doutrina se mostra majoritária, assim como a jurisprudência ao utilizá-la como instrumento de interpretação judicial no que se refere à análise e concretude do princípio da proibição do confisco da multa punitiva.

A doutrina desdobra o conteúdo do princípio da proporcionalidade em três elementos, aspectos ou subprincípios: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Pela adequação, a medida, o meio ou o instrumento utilizado pelo Estado para alcançar a finalidade desejada deve ser o mais apropriado para a satisfação do interesse público.

Quanto à necessidade, a medida restritiva deve se mostrar indispensável e exigível, no sentido de não haver outro meio igualmente eficaz e menos danoso a direitos fundamentais, para o atendimento do interesse público.

Segundo Canotilho, "O princípio da exigibilidade também conhecido como 'princípio da necessidade' ou da 'menor ingerência possível', coloca a tônica na idéia de que o cidadão tem *direito à menor desvantagem possível*. Assim, exigir-se-ia sempre a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adotar outro meio menos oneroso para o cidadão" (grifos do original)

Por último, sob o aspecto da proporcionalidade em sentido estrito, o meio e o fim devem representar, mediante um juízo de ponderação, uma relação conforme ou proporcional. Consoante Canotilho "*os meios e fins são colocados em equação mediante um juízo de ponderação, como objetivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim*".

Percebe-se que o princípio da proporcionalidade possui elevado grau de subjetividade, mas é razoável concluir que a análise de seus elementos estruturadores estabelece limites a essa subjetividade na medida em que pela adequação se busca verificar se por meio da medida aplicada é possível atingir o fim pretendido; pela necessidade se busca averiguar se o meio escolhido pelo aplicador da norma possui o menor grau restritivo ao direito fundamental envolvido; e por fim, pela proporcionalidade em sentido estrito se busca avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcional em relação ao fim almejado.

Ante o exposto, o princípio da proporcionalidade é agente limitador das multas por infrações tributárias, no sentido de que sua aplicação deve se dar de maneira que não afete indevidamente a capacidade de sobrevivência e desenvolvimento do sujeito passivo da obrigação tributária; evite entre outros aspectos, a supressão substancial de bens que constituam sua propriedade e permitam obter seus meios de subsistência e desenvolvimento; e garanta, direta ou indiretamente, a eficácia de princípios constitucionalmente tutelados.

7.2. Princípio do não confisco

O princípio do não confisco, também denominado de princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco. Este princípio decorre da proteção constitucional ao direito de propriedade, elencada no art. 5º da Carta Magna, a fim de impedir que esta norma seja desrespeitada pelo Estado através da imposição de tributos excessivos.

Na definição de Ives Granda, confisco "é concebido, no ambiente jurídico, como ação de força exercida pelo Estado consistente em transferir para si todos ou parte dos bens de um particular."

Destarte, tributo com efeito de confisco pode ser entendido como aquele que pela sua tributação excessiva corresponde a uma verdadeira absorção, no todo ou em parte, do patrimônio do sujeito passivo pelo Estado, por violação da lei e como pena principal ou acessória. Para Roque Antonio Carrazza, "a tributação é confiscatória quando chega a agredir a propriedade privada, a ponto de fazê-la desaparecer". Aliomar Baleeiro considera

tributos confiscatórios aqueles “...que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”.

Observa-se que não há delimitações objetivas para se definir o que é tributo com efeito de confisco. Sacha Calmon assevera que o princípio do não confisco deve ser entendido também como um princípio de razoabilidade da tributação, por ser utilizado para estipular patamares de tributação tidos como suportáveis. Discorrendo sobre esse tema, Luciano Amaro afirma que a Constituição não define qual seria o percentual a partir de que o tributo passa a ser confiscatório e aduz que esse princípio não é matemático e sim um critério informador ao legislador, ao intérprete e ao julgador, que, analisando o caso concreto, definirá se o tributo é confiscatório ou não.

Não há consenso na doutrina e na jurisprudência quanto a sujeição das multas tributárias ao princípio constitucional do não confisco. O professor Hugo de Brito Machado defende a posição de que referido princípio não se aplica ao descumprimento de normas formais tributárias, por considerar que a referida vedação constitucional não diz respeito às multas, mas tão-somente aos tributos, e por considerar não ser razoável invocar qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude. Nesse mesmo sentido, Derzi, em nota à obra de Baleeiro, “Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade”.

O eminente jurista Sacha Calmon defende a aplicação do princípio do não confisco às multas tributárias. Ele aduz que multas excessivas, que ultrapassam o razoável para punir os transgressores e prevenir para que o ilícito não volte a acontecer, caracterizam o confisco de forma indireta, que é vedado genericamente. Para este autor, a aplicação de multa com efeito confiscatório somente poderá se efetivar se for observado o Devido Processo Legal. Assevera ainda que não é o simples ilícito fiscal que “por hipótese” acarreta a incidência do confisco, mas as hipóteses dos tipos penais. Nesse contexto, uma conduta pode ser ao mesmo tempo um ilícito tributário, um ilícito penal e uma hipótese de aplicação do confisco, podendo assim, depois de observado o Devido Processo Legal, ser aplicada a expropriação dos bens.

A despeito das posições doutrinárias, conclui-se que mesmo que o princípio do não confisco não se estenda às multas punitivas, tem-se que as multas excessivas indiscutivelmente se submetem ao princípio da proporcionalidade, sem, todavia, considerar o elemento da necessidade do confisco.

7.3. Princípio da capacidade contributiva

De acordo com o previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal, capacidade contributiva está diretamente relacionada à capacidade econômica do sujeito passivo em cumprir com a obrigação principal tributária, pois determina que, sempre que possível, a tributação seja graduada segundo a capacidade econômica do contribuinte, o que reforça o caráter pessoal da norma.

Este princípio também se relaciona ao princípio da isonomia tributária, no sentido de que aos sujeitos passivos em igual situação econômica sejam aplicadas sanções iguais, enquanto àqueles que estão em uma situação de desigualdade sejam considerados no momento de se aplicar a sanção por ato ilícito.

O princípio da capacidade contributiva se aplica às multas por infrações tributárias, no tocante de que a tributação incida sobre a riqueza existente e não comprometa o mínimo vital do sujeito passivo com o pagamento de penalidades, bem como promova a justiça fiscal.

Desta feita, observa-se a estreita relação entre o princípio da capacidade contributiva com o princípio do não confisco e da proporcionalidade, regulando a imposição de multas em patamares elevados e irracionais.

7.4. Princípio da subjetividade

A interpretação literal do art. 136 do Código Tributário Nacional leva o intérprete a consideração objetiva do ilícito fiscal e, por outro lado, à desconsideração da verdade material dos fatos.

(...) Código Tributário Nacional

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

Já a interpretação sistemática do referido artigo, remete à inclusão do elemento subjetivo na descrição do tipo infracional, em virtude de sua interpretação conjugada com as disposições do artigo 112, incisos I a IV, do CTN, que permitem a aplicação da interpretação benigna, segundo o princípio do “*in dubio pro*” contribuinte, às matérias atinentes a infrações e penalidades.

Observa-se que a regra disposta no art. 136 do CTN não exclui a prova da boa-fé ou da inexistência do prejuízo para a Fazenda Pública. Nessa linha de raciocínio, Sacha Calmon também considera que “a infração fiscal é objetiva na enunciação, mas comporta temperamentos” e assevera que “a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação”

Face ao exposto, conclui-se que o legislador não objetivou aplicar o princípio da responsabilidade subjetiva na verificação de dolo e culpa do infrator como regra, mas o princípio da responsabilidade objetiva com atenuações interpretativas.

Capítulo 3: A Discussão em torno da Natureza Jurídica da Multa Tributária

A discussão em torno da natureza jurídica das multas tributárias se dá basicamente em torno de qual ramo do Direito pertencem, se ao tributário ou ao punitivo sancionatório, e se sua aplicação por descumprimento de obrigações tributárias possui características meramente ressarcitória, compensatória ou indenizatória, ou seja, meramente moratória, ou característica punitiva repressiva.

1. A Multa no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, em matéria de penalidades, se inspira no ramo do Direito Penal ao exigir, no art. 112, que a lei tributária seja interpretada restritivamente e de maneira mais benigna ao infrator:

“A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”

(...)

No art. 113, § 3º, o referido diploma legal reforça a natureza essencialmente punitiva da multa, ao tratá-la como penalidade pecuniária, pois assim dispõe: *“A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*.

2. Posição Doutrinária:

Alfredo Augusto Becker defende que as multas são objeto somente do Direito Penal Tributário ou Tributário Penal. Esse autor analisou essa questão exclusivamente sob a ótica do momento da lei, considerando que as multas integram a

estrutura da norma de imposição de dever tributário, com isso concluiu que “... a obrigação – desde de seu nascimento até sua extinção – deverá ser disciplinada pelas regras específicas às sanções e não pelas regras jurídicas que disciplinam as obrigações tributárias”.

De outra parte, Dejalma de Campos elucidou haver a possibilidade de encontrar atos contrários à lei que não se constituem em crimes e nem foram tipificados como tal em todos os ramos do Direito, e, com base nesse argumento, não aceitou a idéia de que os ilícitos tributários deveriam se prender aos princípios de Direito Penal.

Alfred Josef Schmid, a sanção executiva, no caso de obrigação tributária, que possui por objeto uma prestação pecuniária, abrange o **direito de coagir** o devedor, a, perante os órgãos jurisdicionais, realizar a prestação a que estava adstrito e **ressarcir** as perdas resultantes da mora, assumindo, dessa forma, natureza **reparatória, satisfativa**. (grifo nosso)

Júlio César Krepsky cita várias manifestações doutrinárias acerca do caráter punitivo e/ou indenizatório das multas por infrações tributárias. Dentre elas:

“Fonrouge destaca a importância do tributo para a própria sobrevivência do Estado, bem como para o atingimento de seus fins, para argumentar que a violação de norma que traduz uma obrigação tributária não significa apenas uma lesão a direitos do credor, ou mera desobediência a comandos da administração pública, mas verdadeiro ataque aos fundamentos do ordenamento jurídico, fato que justifica a finalidade essencialmente **punitiva** da multa por infração tributária”. (grifo nosso)

“A multa fiscal, para Villegas, é considerada sanção **mista**, ou seja, pode agregar a função indenizatória, porém nunca abrigá-la com exclusividade, sendo indissociável de sua natureza a característica de pena”. (grifo nosso)

“Tenório, citando doutrina de Mello, observa que a finalidade última da multa por infrações tributárias é **punir** o infrator,

infligindo-lhe um castigo pela falta cometida. Nas palavras de Mello, “Penas desse tipo, na forma em que são estabelecidas nas nossas leis tributárias, têm como escopo intimidar os contribuintes e, desta maneira, impedir um número maior de contravenções””. (grifo nosso)

“Pacciello também discorda da função supostamente “ressarcitória” inclusive da multa de mora, argumentando [...]”. “Dessa forma, conclui que “... o direito positivo brasileiro acolhe o caráter **preventivo e repressivo** das multas irrogadas ao contribuinte [...]”, parecendo-lhe que “... deva ser afastado o caráter ressarcitório da multa em nossa disciplina, o que é, hoje, universalmente reconhecido””. (grifo nosso)

“A mesma linha de raciocínio é seguida por Coelho, para quem as multas por infrações tributárias seriam sempre **punitivas** (no sentido de castigo, pena), sendo incabível defender a existência, no âmbito do Direito Tributário, de multas compensatórias ou indenizatórias, ao contrário do que ocorre no Direito Privado. Isso porque mesmo a multa moratória (que o autor defende referir-se à falta de cumprimento da obrigação principal) não substitui a obrigação de pagar o tributo devido, sendo claramente punitiva. E conclui: De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza **sancionatória, punitiva, não-indenizatória da multa moratória**”. (grifo nosso)

Com base nessas manifestações doutrinárias, Krepsky chega a conclusão de que o objetivo buscado pela multa por infrações tributárias é de **punição e/ou intimidação** do sujeito passivo da obrigação tributária, ficando em segundo plano o cunho indenizatório.

3. Posição do Supremo Tribunal Federal

O debate em torno da natureza jurídica das multas por infrações tributárias, no Supremo Tribunal Federal, foi provocado para saber se as multas fiscais seriam aplicáveis ou não nos processos falimentares, conforme disposição expressa do inciso III, parágrafo único, art. 23, do Decreto-lei 7.661/45.

Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal discutiu se as multas por infrações tributárias caracterizavam-se como penas pecuniárias, de caráter repressivo, ou simplesmente como medidas reparatórias de um prejuízo causado pela infração de lei, manifestando-se no sentido de que a multa fiscal moratória não seria espécie de penalidade administrativa e classificou as multas fiscais em multa aplicada em função de um ilícito tributário e multa moratória. Desta forma, a primeira não seria cobrável na falência, enquanto que a segunda, por ser simplesmente moratória, e não uma penalidade administrativa, poderia ser cobrada da massa falida.

Desse entendimento, resultou a edição das Súmulas nº 191 e 192, ambas, de 16 de dezembro de 1963.

(...)

Súmula nº 191: “Inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória”.

Súmula nº 192: “Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa”.

Posteriormente, deu-se início ao redirecionamento da posição do Supremo Tribunal Federal, que passou a entender que a multa fiscal moratória não seria exigível na falência em função da correção monetária, sendo que a incidência da multa moratória conjugada com a correção monetária consistiria num *bis in idem*.

Depois passou a afirmar que as multas por infrações tributárias revestem-se de natureza punitiva, sob o argumento de que com o advento da Lei 5.172/66 - instituindo o Código Tributário Nacional - não havia mais motivo para se discutir a natureza da multa fiscal moratória, apresentando a mesma, a partir de então, um caráter punitivo. Tal conclusão deveu-se, sobretudo, ao fato de o art. 113, §3º, do citado Código, dispor que a

obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal quanto à penalidade pecuniária, e das disposições do artigo 134, parágrafo único, que determinou a aplicação somente de penalidades com caráter moratório às pessoas ali indicadas como responsáveis solidários de terceiros.

Júlio César Krepsky cita o voto do Ministro Leitão de Abreu, referendando a natureza punitiva e intimidatória das multas por infrações tributárias:

“O escopo da multas e penas pecuniárias [por descumprimento de dever tributário] não está em produzir para o erário um lucro que o indenize do prejuízo que sofreu, mas o de impor ao transgressor um mal, uma pena, um dano, que seja o correspondente jurídico da sua conduta ilícita. Se assim não fosse, a lei se limitaria a obrigar o inadimplente a pagar o tributo que não pagou, cujo montante, no máximo, poderia ser aumentado dos juros. [...] Na lei transluz claramente o intento de punir o transgressor. O proveito para o erário é somente consequência indireta dessa punição, como o é, em proporção menor, em todos os casos de penas pecuniárias. Outro ofício, próprio também dessas penas, é de servir de meio de intimidação para aqueles que ainda não transgrediram a lei”.

Por fim, em 15 de dezembro de 1976, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 565, pacificando o entendimento quanto à multa fiscal moratória.

(...)

Súmula nº 565: “A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.

Conclusão

Pela análise dos aspectos que definem a natureza jurídica das multas tributárias foi possível constatar que a imposição de condutas é fundamental para o funcionamento do ordenamento jurídico de uma sociedade.

Nesse contexto, para garantir o cumprimento das normas jurídicas e reforçar sua eficácia, o Estado introduziu as sanções no ordenamento jurídico, como forma de penalizar o infrator ou coagir o sujeito passivo a cumprir por livre e espontânea vontade as normas a ele impostas. Dentre as elas, a multa tributária é aquela que pode ser aplicada com caráter punitivo preventivo ou repressivo ou com caráter ressarcitório, a depender do tipo de interesse estatal que se pretende tutelar.

Desta feita, verifica-se que o interesse estatal gira em torno de garantir a arrecadação e manter o regular funcionamento da administração tributária; garantir as receitas tributárias para custear suas despesas públicas; reparar prejuízos causados ao erário público e promover a consciência e a educação fiscal. Nesse ínterim, não há como estabelecer uma ordem de prevalência de um interesse sobre outro, pois é que é dever do Estado garantir os recursos necessários a sua manutenção e função social, promover a justiça fiscal e agir no interesse público, e é importante esclarecer que não é finalidade da multa ser fonte de arrecadação e sim ser aplicada para garantir a arrecadação.

Averigua-se também que as multas por infrações tributárias estão sujeitas a limites, impostos pelo ordenamento jurídico. Dentre eles, as multas devem ser aplicadas de maneira que não afete indevidamente a capacidade de sobrevivência e desenvolvimento do sujeito passivo da obrigação tributária; evite entre outros aspectos, a supressão substancial de bens que constituam sua propriedade e permitam obter seus meios de subsistência e desenvolvimento; e garanta, direta ou indiretamente, a eficácia de princípios constitucionalmente tutelados, em respeito ao princípio da proporcionalidade.

Em estreita relação com o princípio da proporcionalidade, o princípio da capacidade contributiva limita a imposição de multas em patamares elevados e irracionais. Por outro lado, as multas não observam o princípio da vedação ao confisco, em razão de não ser razoável invocar qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.

O comportamento do sujeito passivo pode ser avaliado pelas particularidades e subjetividade dos atos praticados, sobretudo aqueles que resultam em sonegação e evasão fiscal, e pela intenção do infrator em praticá-los. Face ao exposto, pelo princípio da subjetividade a responsabilidade por infrações é em princípio objetiva, mas admite atenuações interpretativas.

Por tudo acima exposto, é possível concluir que a estrutura lógica da regra sancionatória foi fundamentada na coatividade e na sua finalidade primordialmente punitiva, e com isso perceber que a aplicação das multas se dá de forma indissociável de seu caráter punitivo, inclusive a aplicação daquelas que possuem finalidade aparentemente ressarcitória, como a multa moratória.

Bibliografia

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Noberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

CAMPOS, Dejalma de. Cadernos de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 3. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

DALLA, Ricardo Corrêa. Multas tributárias: natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Direito aplicado. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária; São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976.

KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do Estado. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes; Brasília: Universidade de Brasília, 1990.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KREPSKY, Júlio César. Limites das multas por infrações tributárias. Leme: J. H. Mizun, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 19. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Da sanção tributária. 2. ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998.

MOUSSALLEM, Tarek Moysés. Fontes do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Lançamento tributário. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SCHIMID, Alfred Josef. Sanções tributárias. 2. Coletânea. Coordenação Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: José Bushatsky, 1971.

VILLANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977

VILLEGAS, Hector B. Direito penal tributário. Tradução Elisabeth Nazar e outros. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974.