

A DOSIMETRIA DAS MULTAS FISCAIS (CONFORME A LEGISLAÇÃO DO ICMS DO ESTADO DE SÃO PAULO)

José Orivaldo Peres Júnior¹

INTRODUÇÃO

O direito tributário sancionatório é carente de normas que estabeleçam condições para a dosimetria das penalidades tributárias decorrentes dos ilícitos fiscais praticados pelo sujeito passivo, mitigando, desta forma, a realização dos princípios constitucionais incidentes, dentre eles, o princípio da individualização da pena.

Merece reflexão, portanto, as questões que envolvem as sanções tributárias e a moderação das multas fiscais, sobretudo para encontrar critérios e soluções para que o escopo das coimas seja alcançado à saciedade.

Pesadas multas tributárias estão previstas na legislação federal, estadual e municipal, não só pelo não pagamento dos tributos, mas também pelo descumprimento de infindáveis e

1. Mestre e Doutorando PUC/SP, Advogado e Juiz TIT

complexos deveres instrumentais, também chamados de obrigações acessórias, que incidem ao menor deslize do sujeito passivo.

Não raras vezes, o “*contribuinte*” comete equívocos ou interpreta a legislação de forma diversa do entendimento do fisco e a partir daí, se sujeita a multas fiscais que podem comprometer a continuidade de suas atividades econômicas. Por outro lado, penalidades tributárias, sem previsão de agravamento, são igualmente aplicadas ao contribuinte que comete infrações fiscais com fraude, dolo ou de forma reiterada.

Tratam-se, à evidência, de sanções que muitas delas não guardam compatibilidade com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, máxime diante das circunstâncias e particularidades do caso concreto, em manifesta violação aos princípios constitucionais vigentes.

A doutrina e a jurisprudência dos Tribunais do Poder Judiciário têm tratado do assunto reconhecendo a abusividade de determinadas multas fiscais previstas em nosso ordenamento jurídico, mormente sob a ótica da confiscatoriedade.

Mas, independentemente das multas com efeito de confisco, ressaltamos a necessidade de normas jurídicas que estabeleçam pressupostos para a gradação da sanção tributária, conforme a intensidade na prática infracional, para que o “*contribuinte*” possa fazer valer seus direitos fundamentais, bem como, para cumprir, à sociedade, a função social da atividade econômica, consoante previsto no artigo 170 da Carta Ápice.

A legislação em vigor indica critérios gerais para a calibração das sanções tributárias, mas que na prática, tem restrita aplicabilidade, à míngua de normas jurídicas que estabeleçam competência, requisitos e critérios objetivos para a efetiva dosimetria das penalidades incidentes.

O artigo 108 do Código Tributário Nacional aponta diretrizes que podem ser perfeitamente aplicadas na dosimetria

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

da penalidade tributária, com destaque para a “equidade”, desde que não implique em dispensa do pagamento do tributo, nos seguintes termos:

Artigo 108: Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

II – os princípios gerais de direito tributário;

III – os princípios gerais de direito público;

IV – a equidade.

§ 1º – O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º – O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Já artigo 112 do Código Tributário Nacional contempla o princípio do *in dubio pro reo*, não só para a subsunção do evento ilícito à hipótese normativa, mas também, para fins da graduação da penalidade tributária:

Artigo 112: 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.

Noutro giro, a Lei Federal nº 9.784/99 que regula o processo administrativo federal, prescreve no artigo 2º, a “obediência” aos princípios constitucionais tributários e, no seu parágrafo único, especifica os critérios que o julgador tributário deverá adotar quando do julgamento do caso concreto, dentro do Contencioso Administrativo Tributário.

Dentre esses critérios, está aquele especificado no inciso VI do artigo 2º, estabelecendo a observância da: “*adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público*”.

Ocorre que essas diretrizes e critérios previstos nos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional e no artigo 2º da Lei nº 9.784/99, são de pouca aplicabilidade no direito tributário sancionatório pela escassa legislação que permita a efetiva gradação da penalidade tributária pela autoridade fiscal, ou no mister da revisão do lançamento do crédito tributário no processo âmbito administrativo, pelo julgador tributário, para fins de controle da legalidade.

Aponta Eduardo Perez Salusse, que existem normas proibitivas ou que simplesmente excluem a competência do órgão julgador administrativo, qualquer atividade de gradação da penalidade tributária, como é o caso da União e dos Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Ceará, Distrito Federal, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins. Nos demais Estados da Federação, há normas permissivas abertas, fechadas e as semiabertas (norma que expressa uma liberdade mitigada de ação), como é o caso do Estado de São Paulo, para que os órgãos julgadores revisem as sanções tributárias fixadas na constituição do crédito tributário.²

Neste eito, ressaltamos que o artigo 92, da Lei Ordinária paulista nº 6.374/89, prevê requisitos objetivos cumulativos e critérios ou requisitos subjetivos que serão verificados e sopesados quando da gradação da penalidade tributária pelo órgão julgador administrativo tributário, que é o competente para tal mister, nos termos da Lei 13.457/09, ou então, pelo próprio Poder Judiciário.

2. SALUSSE, Eduardo Perez. *Moderação Sancionatória no Processo Administrativo Tributário Paulista: uma análise empírica e teórica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 114.

Neste trabalho, faremos uma breve análise sobre pressupostos previstos na referida norma, cuja dosimetria da sanção tributária, quando cabível, deverá ser sempre por decisão fundamentada, consoante os expressos termos dos artigos 26 e 38 da Lei nº 13.457/09, no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário bandeirante, ou conforme artigo 489, do Código de Processo Civil de 2015, se a controvérsia estiver sob o pálio do Poder Judiciário.

A regra do artigo 92 da Lei 6.374/89 (artigo 527-A do RICMS), revela sua importância para o direito tributário, por conferir mais segurança jurídica, tratamento isonômico e justiça tributária ao “*contribuinte*”, cumprindo, assim, o desiderato do Estado Democrático de Direito.

1. A DOSIMETRIA DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS À LUZ DO ARTIGO 92 DA LEI PAULISTA N. 6.374/89

O artigo 92 da Lei 6.374/89 (correspondência: artigo 527-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo - Decreto nº 45.490/00), contém regras e elementos para que a penalidade tributária seja graduada, em total conformidade com os princípios jurídicos constitucionais tributários.

Desse modo, o órgão competente (administrativo ou judicial), ao verificar que estão presentes os requisitos legais para a redução ou para a relevação da multa fiscal, expedirá norma individual e concreta, por decisão fundamentada, para surtir todos os efeitos jurídicos desinentes, em sede de revisão do lançamento do crédito tributário.

Logo, a norma do 92 da Lei 6.374/89 é qualificada como regra de estrutura e não como norma de conduta.

As típicas regras de estrutura são aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, pressupostos, incluindo-se, ainda, as regras de imunidades tributárias.³

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9a. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 64-65.

Aurora Tomazini de Carvalho adverte que as normas de estrutura também estão voltadas para os comportamentos de produção, modificação e extinção de novas unidades jurídicas. Cita o seguinte exemplo: Antecedente: se o Município exercer seu direito de legislar sobre o IPTU; Consequente: deve ter obrigação de observar o procedimento estabelecido para a criação de lei municipal e o direito subjetivo da comunidade de ser observada tal disposição.⁴

Como regra de estrutura, o artigo 92 da Lei 6.374/89 também outorga competência para o mister de sua aplicação. A competência administrativa para reduzir ou relevar as penalidades tributárias previstas na legislação paulista foi atribuída apenas aos órgãos julgadores administrativos (conferir: artigo 27 da Lei 13.457/09), privilegiando o princípio do devido processo legal.

A norma da dosimetria está assim prescrita na legislação tributária paulista:

Artigo 92 - Salvo disposição em contrário, as multas aplicadas nos termos do artigo 85 podem ser reduzidas ou relevadas pelos órgãos julgadores administrativos, desde que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de pagamento do imposto.

§ 1º - Na hipótese de redução, deve ser observado o limite mínimo previsto no § 7º do artigo 85.

§ 2º - Não poderão ser relevadas, na reincidência, as penalidades previstas na alínea "a" do inciso VII e na alínea "x" do inciso VIII do artigo 85.

§ 3º - Para efeitos deste artigo, serão, também, examinados o porte econômico e os antecedentes fiscais do contribuinte.

O artigo 527-A do Decreto nº 45.490/00 (Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo), que regulamentou o referido artigo 92 da Lei nº 6.374/89, diz o seguinte:

Artigo 527-A - A multa aplicada nos termos do artigo 527 poderá ser reduzida ou relevada por órgão julgador administrativo, desde que a

4. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 358.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação, e não implique falta de pagamento do imposto (Lei 6.374/89, art. 92 e § 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XXXI, e Lei 10.941/01, art. 44). (Acrescentado o art. 527-A pelo inciso I do art. 2º do Decreto 46.676 de 09-04-2002; DOE 10-04-2002; efeitos a partir de 01-05-2002)

§ 1º - Na hipótese de redução, observar-se-á o disposto no § 7º do artigo 527.

§ 2º - Não poderão ser relevadas, na reincidência, as penalidades previstas na alínea «a» do inciso VII e na alínea «x» do inciso VIII do artigo 527.

§ 3º - Para aplicação deste artigo, serão levados em consideração, também, o porte econômico e os antecedentes fiscais do contribuinte.

Tratam-se de normas cogentes, pois, de um lado, há um poder/dever do órgão julgador administrativo exercer a atividade da dosimetria da multa fiscal, em observância aos princípios da legalidade e da vinculação dos atos administrativos, como aliás, já decidiu o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, na Apelação 0040249-57.2013.8.26.0577⁵. De outra banda, possibilita a individualização da pena, aplicando-se a sanção tributária mais adequada à vista das particularidades e circunstâncias do ilícito fiscal examinado, à luz dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da isonomia e da equidade.

A expressão “*poderá*”, contida no *caput* do artigo 92 da Lei 6.374/89 e no artigo 527-A do Decreto nº 45.490/00 (RI-CMS/00), não significa uma faculdade ou prerrogativa, nem mesmo mera discricionariedade.⁶ Presentes os pressupostos legais objetivos, a gradação da sanção tributária é de rigor,

5. SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. Apelação nº 0040249-57.2013.8.26.0577. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: R. Vieira Engenharia e Ar Condicionado Ltda. Relator: Carlos Violante. 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Julgado em 22/09/2015. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>>. Acesso em 23 nov. 2021.

6. MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 146. Assim, os atos discricionários são aqueles resultantes de alguma escolha efetuada pela autoridade administrativa. A escolha pode implicar em editar ou não editar, nesse ou naquele conteúdo, no momento de editar, por exemplo.

mediante análise dos critérios estabelecidos, o que não significa que o órgão julgador deverá necessariamente reduzir ou relevar a penalidade. Em verdade, a atividade jurisdicional administrativa de moderação, desde que devidamente fundamentada, “*também implica na manutenção da penalidade tributária aplicada pela autoridade lançadora, em detrimento da redução ou da relevação.*”

James Marins adverte que não há discricionariedade nos atos administrativo-fiscais de fiscalização, lançamento e de julgamento, pois são plenamente vinculados para a aplicação da lei e do Direito:

nenhum ato administrativo-fiscal, seja de formalização seja de julgamento, pode ser discricionário, pois, as atividades administrativo-fiscais de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são atividades administrativas plenamente vinculadas (artigo 3º do CTN) que devem atender às normas jurídicas de procedimento e processo com a finalidade de aplicar a lei e o Direito (artigo 2º, inciso I da LGPAF) na exata medida da inteireza constitucional e infraconstitucional do sistema jurídico que rege a relação jurídica tributária, e desse modo preserva a distribuição da justiça, sob o ponto de vista do Direito (sobre o princípio da justiça e o processo tributário, vide Título I, Capítulo 2, Subitem 5.f e Capítulo 4).⁷

Portanto, o órgão competente, dentro do mister que lhe foi outorgado por lei, “*tem o dever*” de graduar a sanção tributária para o fato jurídico tributário posto em análise, pois a regra do artigo 92 da Lei 6.374/89 (artigo 527-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo), estabelece pressupostos objetivos específicos, que, uma vez atendidos de forma cumulativa, vincula a atividade jurisdicional administrativa. Somente é afastada a aplicação da norma se os requisitos objetivos não estiverem presentes.

7. MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 152.

2. PRESSUPOSTOS DA DOSIMETRIA SANCIONATÓRIA ESTABELECIDOS PELO ARTIGO 92 DA LEI 6.374/89

São requisitos objetivos para a relevação ou redução da multa fiscal: a) que a infração, ensejadora da multa fiscal, não implique na falta de pagamento do imposto; b) que a infração não seja praticada com dolo, fraude ou simulação (que deve estar descrita e provada pela acusação fiscal); c) a observância do limite mínimo de redução (artigo 85, § 7º da Lei nº 6.374/89 c/c o artigo 527, § 7º do RICMS); d) a não reincidência do contribuinte na hipótese da alínea “a” do inciso VII do artigo 85, da alínea “a” do inciso VII e da alínea “x” do inciso VIII do artigo 527, apenas para fins de relevação; e, e) requerimento expresso e fundamentado do sujeito passivo.

Os critérios da norma que chamamos de requisitos subjetivos são os seguintes: a) a verificação do porte econômico do contribuinte; b) seus antecedentes fiscais; e, c) as circunstâncias do caso concreto.

É requisito objetivo implícito, o requerimento expresso e fundamentado por parte do sujeito passivo. O requisito subjetivo implícito, diz respeito às circunstâncias do caso concreto que deverão ser consideradas pelo órgão julgador administrativo tributário, mas que também poderão ser melhormente demonstradas por provas a serem produzidas pelo “*contribuinte*”, na busca da verdade jurídica. Os demais requisitos são explícitos, pois, obviamente, estão expressos na norma.

O órgão julgador tributário administrativo, que é o competente para reduzir ou relevar a multa fiscal, ou o Poder Judiciário, estão adstritos aos requisitos previstos, de modo que nenhum deles poderá ser desconsiderado para fins de incidência da regra do artigo 92 da Lei 6.374/89.

Em outras palavras, quando da aplicação da norma, todos os requisitos objetivos deverão estar presentes e, a partir daí, todos os requisitos subjetivos deverão ser considerados

pelo órgão julgador administrativo, para que, de forma fundamentada, proceda a graduação da penalidade tributária, sem perder de vista a *trajetória da interpretação* proposta pelo Professor Paulo De Barros Carvalho⁸, que realiza esse processo partindo de uma decomposição do sistema do direito positivo em quatro subsistemas (S1 ao S4), aprofundando o conhecimento à medida que a interpretação evolui. Estes seriam os critérios objetivos da interpretação, tendo como elementos subjetivos os horizontes culturais do indivíduo, como sendo suas experiências.

3. OS REQUISITOS OBJETIVOS DO ARTIGO 92 DA LEI 6.374/89

Os requisitos objetivos são as condições mínimas que o legislador elegeu para permitir a gradação da sanção tributária de determinados ilícitos tributários praticados pelo sujeito passivo.

Deste modo, infere-se que os requisitos objetivos “*são cumulativos*”, de forma que, na falta de quaisquer deles, fica vedada a moderação da penalidade tributária aplicada pela autoridade lançadora do crédito tributário, consoante interpretação do artigo 92 da Lei 6.374/89 (artigo 527-A do RICMS/00) e do artigo 27 da Lei nº 13.457/09.

Infere-se que o requisito implícito do requerimento específico e fundamentado do sujeito passivo para a redução ou relevação da penalidade tributária deverá ser feito quando da apresentação da Defesa e na interposição dos recursos cabíveis no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário paulista.

A imprescindibilidade do requerimento expresso decorre da interpretação sistemática do artigo 92 da Lei 6.374/89, com a Lei nº 13.457/09, que disciplina o processo administrativo tributário do Estado de São Paulo.

8. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6a. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 194/195.

A ausência de pedido de redução ou de relevação da multa fiscal ou pedido meramente genérico (por equivaler à ausência de pedido), não autoriza o órgão julgador exercer a atividade jurisdicional da dosimetria da sanção tributária *ex officio* (conferir: artigos 20, 33 e 37 da Lei 13/457/09). O mesmo ocorre no processo judicial, sob pena de preclusão (artigos 223, 278, 319, 322, 336 e 1.000 do CPC/15).

Já no que tange ao *primeiro requisito explícito* contido no artigo 92 da lei 6.374/89, é previsto que a sanção tributária aplicada não pode decorrer de infração que implique em falta de pagamento do imposto.

Os deveres instrumentais são as condutas consistentes numa obrigação de fazer ou não fazer, insusceptíveis de expressão em termos pecuniários, de modo que, as multas por descumprimento de “*obrigações acessórias*” são sempre isoladas, não havendo dúvidas a respeito do cabimento do artigo 92 da Lei 6.374/89, desde que satisfeitos os demais requisitos legais. São exemplos de deveres instrumentais a prestação de informações ao fisco, a entrega de documentos fiscais, a emissão de documentos fiscais regulares, dentre tantas outras condutas que estão previstas na legislação tributária paulista, cujas infrações pelo descumprimento e penalidades correspondentes estão prescritas nos incisos III a XI do artigo 527 do RICMS/00.

Importante ressaltar que a sanção tributária aplicável ao ilícito fiscal correspondente deve resultar “*diretamente*” em falta do pagamento do imposto exigido para que seja afastada a dosimetria sancionatória. Significa dizer que o artigo 92 da Lei 6.374/89 ou o artigo 527-A do RICMS, não podem deixar de ser aplicados, ainda que a infração formal praticada impossibilite o fisco de verificar se houve ou não falta de pagamento de imposto. Se no lançamento fiscal, através do Auto de Infração lavrado, está sendo exigido apenas a multa isolada por descumprimento de dever instrumental, o requisito objetivo em análise considera-se atendido.

Não comporta cabimento qualquer argumento de que uma determinada infração por descumprimento de “*obrigação*”

acessória” potencialmente implica ou poderia implicar em falta de pagamento, sem que haja efetiva comprovação pelo fisco, cuja obrigação lhe incumbe, por força do art. 34 e seu §1º da Lei 13.457/09.

Mas, é pertinente destacar que não se trata de qualquer multa fiscal isoladamente exigida. A subespécie da sanção tributária denominada multa isolada, pode ser a multa que deixou de ser paga, a despeito do pagamento da obrigação principal, ou aquela multa de dever instrumental descumprido.

Assim, a multa fiscal exigida isoladamente por Auto de Infração, mas que decorra do não pagamento do imposto, não poderá ser objeto de redução ou relevação da penalidade pelo órgão julgador tributário, pois, pode ocorrer que a obrigação principal já tenha sido paga pelo sujeito passivo.

Outro problema envolvendo o requisito “*falta de pagamento*” do imposto, é a interpretação *lato sensu* e *stricto sensu*.

Em decisões proferidas pelo Tribunal de Impostos e Taxas - TIT-SP, foram adotados critérios diferentes de interpretação do requisito de “falta de pagamento do imposto”. Parte das decisões analisam o termo “*falta de pagamento do imposto*” pelo critério *lato sensu*, isto é, por não haver qualquer prejuízo financeiro (imposto devido) e/ou econômico aos cofres do Erário.

Por esta interpretação, é admissível a relevação ou redução da multa fiscal, na forma prevista pelo artigo 92 da Lei 6.374/89, quando a infração não envolve “*falta de pagamento do imposto*” pela pessoa jurídica como um todo, como por exemplo, nos casos em que há a falta do débito em um estabelecimento e o não-creditamento em outro estabelecimento nas transferências dentro do Estado, e que o valor do imposto pago pelo sujeito passivo ao Estado não seja diminuído (sem prejuízo ao Fisco). Neste caso, a 4ª Câmara Julgadora do TIT-SP assim se pronunciou:

EMENTA: ICMS – Preenchido os requisitos e em especial o requisito legal do artigo 527-A do RICMS/2000, no sentido de que *lato sensu* não houve falta de recolhimento do ICMS por parte

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

da pessoa jurídica com um todo – Recurso Ordinário e de Ofício conhecidos. Negado provimento ao de Ofício. Dado provimento parcial ao Recurso Ordinário, apenas no que diz respeito à redução e dosimetria das multas, reduzindo a multa do item I.1 para 10% do valor do imposto; reduzindo a multa do item II.2 para 10% do valor da operação; e mantendo integralmente a multa do item II.3 em 10% do valor da operação – No que concerne à exigência do imposto e juros acompanho o voto do ilustre relator em todos os itens da acusação. [...]

Voto [...]

5. Todavia, quanto à possibilidade de redução das multas, apresento entendimento diverso, pelos seguintes fundamentos:

a) analisando o laudo dos auditores independentes da ERNST & YOUNG TERCO entendo que ficou demonstrado, ainda que de forma global (no contexto do conjunto dos estabelecimentos), que as mercadorias recebidas pela Pessoa Jurídica da Recorrente ingressaram nos estoques e tiveram suas saídas acompanhadas dos documentos fiscais. Isto por si só não afasta as infrações apontadas e analisadas, já que as operações de transferências ocorrem entre estabelecimentos da mesma Pessoa Jurídica (estabelecimentos com o mesmo CNPJ base), e são tributadas pelo ICMS em observância ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, que rege este imposto. Todavia, o que se demonstra pelo parecer técnico, é que não teria ocorrido prejuízo ao erário e de que não houve “sonegação fiscal” propriamente dita, já que a Pessoa Jurídica não teria dado saída a terceiros destas mercadorias. Neste sentido, a falta de emissão de documentos fiscais nas transferências entre estabelecimentos gera um débito do imposto em um estabelecimento e um crédito do imposto no outro estabelecimento (que recebe a transferência);

b) analisando também a própria autuação, vejo que as autuações dos itens I.1 e II.2, se referem ambas à transferências de mercadoria entre estes estabelecimentos (filiais nº 06 e nº 07), sendo que no segundo caso (item II.2) não teria sido emitido os documentos fiscais. De qualquer forma, a própria autuação corrobora com a verdade formal do auto de infração, analisado no parecer da ERNST & YOUNG TERCO, de que as autuações limitam-se à operações de transferência “intracompany”, no bojo dos estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, de modo que se fossem escriturados os débitos e créditos correspondentes, não haveria ao final prejuízo efetivo ao Fisco.

5.1 Desse modo, entendo preenchido os requisitos e em especial o requisito formal legal do artigo 527-A do RICMS/2000, no sentido de que lato sensu não houve falta de recolhimento do ICMS por parte da pessoa jurídica com um todo. E considerando a

gravidade de cada uma das infrações, bem como a necessária proporcionalidade na dosimetria da multa, reduzo a multa do item I.1 de 50% para 10% do valor do imposto (artigo 85, inciso I, letra “a” da Lei 6.374/1989), e a do item II.2 de 50% para 10% do valor da operação (artigo 85, inciso IV, letra “a” da Lei 6.374/1989), considerando que nesta segunda infração não houve também a emissão do documento fiscal. (...)” (DRT-14 AIIM 4000267-6/2008. 4ª Câmara do TIT-SP Julgamento em 23/08/2016)⁹

Entretanto, há decisões em que a interpretação foi *stricto sensu*, vale dizer, por se ater à autonomia dos estabelecimentos (analisa se naquele estabelecimento houve falta de recolhimento), independentemente dos demais estabelecimentos paulistas da mesma sociedade empresária.

A Câmara Superior, revendo a referida decisão da 4ª Câmara Julgadora, por maioria de votos, firmou entendimento pela interpretação *stricto sensu*:

Ementa: ICMS. Deixar de pagar. Operações de transferência de mercadorias. ICMS. Deixar de emitir notas fiscais de transferência de mercadorias. ICMS. Deixar de escriturar documentos relativos às entradas de mercadorias no estabelecimento. Transferência de mercadorias, incidência do imposto conforme previsão do art. 12 da Lei Complementar 87/96. Demais alegações, não foram trazidos acórdãos para demonstração de divergência de interpretação e versam sobre matéria probatória cujo exame não é possível na fase de recurso especial. Recurso Especial do contribuinte parcialmente conhecido e, na parte conhecida, não provido. Redução da multa, vedação pela exigência do imposto no auto de infração. A falta de recolhimento do imposto deve ser verificada em função do autuado. Recurso especial da Fazenda Pública Estadual conhecido e provido.

Voto [...]

5. [...] Há que ater à autonomia dos estabelecimentos e, nos termos da legislação, cada um deles, individualmente, emite ou deixa de emitir notas fiscais, escritura livros fiscais, apura o imposto

9. SÃO PAULO. Fazenda Pública. DRT-14 AIIM 4000267-6/2008. Recorrente: Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Recorrida: Quila Alimentos Ltda. Relator: Mauro Kioshi Takau Brino. 4ª Câmara do TIT-SP. Julgado em 23/08/2016. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>>. Acesso em: 23 nov. 2021.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

devido, é responsável pelo recolhimento do imposto e pode cometer infração à legislação tributária, independentemente dos demais estabelecimentos da mesma empresa. Assim, não há qualquer permissivo legal para que seja considerado outros estabelecimentos da mesma empresa para fins de se verificar a falta de recolhimento do ICMS, salientando novamente que tal obrigação é específica de cada um dos estabelecimentos da mesma empresa e, assim, cada um responde pelo referido dever. Pelo contrário, repita-se, a referida norma atém-se ao específico processo que está em julgamento, cujo sujeito passivo é o específico estabelecimento atuado, que tem a suas específicas obrigações tributárias, dentre as quais o seu específico dever de pagar o imposto devido, independentemente dos outros estabelecimentos que também possuem, cada um, a sua específica obrigação de recolher o imposto devido. Destarte, conheço e dou provimento à Fazenda Pública Estadual para afastar a redução das multas aplicadas aos itens 1 e 2 do AIIM pela decisão recorrida, restabelecendo, assim, as que foram originariamente aplicadas. (...)” (DRT-14 AIIM 4000267-6/2008. Câmara Superior do TIT-SP Julgamento em 10/08/2017)¹⁰

A interpretação *lato sensu* nos parece a mais correta. Primeiro porque a norma do artigo 92 da Lei 6.374/89 não excetua, ou seja, não prevê qualquer hipótese restritiva. Em segundo lugar, verifica-se que a decisão da Câmara Julgadora em segunda instância, fundamentou-se na interpretação *lato sensu* analisando o conjunto das provas, restando demonstrado no processo que não houve falta ou insuficiência de pagamento do imposto, de sorte que o fisco não teve qualquer prejuízo. Não havendo falta de pagamento do imposto, nada impede a moderação sancionatória, pois, logicamente, a sanção tributária fiscal não implicou falta de pagamento, consoante restou demonstrado no precedente anteriormente indicado. Frise-se mais uma vez que a multa fiscal deve decorrer “*diretamente*” da falta de pagamento do imposto. Quando não há qualquer prejuízo financeiro (imposto devido) e/ou econômico aos

10. SÃO PAULO. Fazenda Pública. DRT-14 AIIM 4000267-6/2008. Recorrente: Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Recorrida: Quala Alimentos Ltda. Relator: Inacio Kazuo Yokoyama. Câmara Superior do TIT-SP. Julgado em 10/08/2017. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>>. Acesso em: 23 nov. 2021.

cofres do Erário, deve-se privilegiar o “*contribuinte*” cordato, permitindo a dosimetria sancionatória.

O *segundo requisito explícito* da norma é aquele em que o ilícito tributário não pode ser cometido com dolo, fraude ou simulação, ainda que a infração não implique falta de pagamento do imposto. É pressuposto para a aplicação do artigo 92 da Lei 6.374/89 (art. 527-A do RICMS/00).

Com efeito, é imperativo que o lançamento fiscal, na descrição do ilícito tributário, contenha claramente pelo menos uma das figuras dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, a fraude, a simulação e a dissimulação, por possuírem conceitos delimitados nas referidas normas, tudo comprovadamente. Sem que esses elementos integrem a norma individual e concreta, não se pode reconhecer a fraude ou a simulação para afastar a dosimetria da multa fiscal, sob o argumento do livre convencimento pelas provas dos autos, máxime no bojo do processo administrativo, até porque, estar-se-ia cerceando a defesa do “*contribuinte*” em razão da falta de oportunidade de contraditar uma imputação que lhe foi dirigida apenas quando da prolação da decisão jurisdicional administrativa.

Para o direito tributário sancionatório não basta a descrição clara do fato jurídico infracional e a indicação dos sujeitos da relação jurídico tributário e o *quantum* da penalidade. É necessário que a autoridade lançadora, ao expedir na norma individual e concreta observe os pressupostos e formalidades previstos no ordenamento, bem como, apresente os seus “*fundamentos*”, apontando os dispositivos legais infringidos e sua “*motivação*”, isto é, justificando, relatando e comprovando os eventos tributários ocorridos, para fins de subsunção à hipótese tributária sancionatória previsto no seu antecedente, baseado em provas.

Neste sentido leciona a professora Fabiana Del Padre Tomé:

Obviamente, a enunciação do fato jurídico posto no antecedente da norma individual e concreta precisa realizar-se em conformidade com as regras do sistema, observando forma e o conteúdos normativamente previstos. Os princípios da legalidade e da

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

tipicidade na esfera da tributação, por exemplo, exigem que as relações obrigacionais e sancionatórias sejam desencadeadas apenas e efetivamente verificados os fatos conotativamente descritos nas correspondentes hipóteses normativas, razão pela qual se faz imprescindível que tanto os atos de lançamento e de aplicação de penalidades como as decisões proferidas no curso dos processos administrativos tributários, sejam pautados em provas.¹¹

Outro requisito objetivo explícito é de que o órgão julgador *não poderá reduzir a multa fiscal em valor inferior ao previsto no artigo 85, § 7º da Lei nº 6.374/89 (70 UFESPs – Unidades Fiscais do Estado de São Paulo)*, conforme está estabelecido no § 1º do artigo 92 da Lei 6.374/89, sob pena de vício na decisão proferida, por inobservar o limite imposto por lei. Nada impede, porém, que haja a relevação da penalidade tributária, que deverá ser sopesada e devidamente fundamentada no momento da dosimetria.

Também é *requisito explícito a não verificação da reincidência “apenas”* para a relevação da multa fiscal nas infrações específicas por falta de apresentação de informações fiscais. O §2º do artigo 527-A do RICMS/00 (artigo 92, §2º, da Lei 6.374/89), prevê expressamente que a reincidência do sujeito passivo proíbe a “relevação” da multa fiscal pelo órgão julgador para determinados ilícitos tributários, *não impedindo*, contudo, a sua redução. É o que se depreende do texto da norma que assim dispõe: “*Não poderão ser relevadas, na reincidência, as penalidades previstas na alínea ‘a’ do inciso VII e na alínea ‘x’ do inciso VIII do artigo 527*”¹².

11. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 294.

12. Artigo 527: O descumprimento da obrigação principal ou das obrigações acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços, fica sujeito às seguintes penalidades (Lei nº 6.374/89, artigo 85, com alteração da Lei nº 9.399/96, artigo 1º, inciso IX e da Lei nº 10.619/00, artigos 1º, incisos XXVII a XXIX; 2º, incisos VIII a XIII e 3º, inciso III): VII – infrações relativas à apresentação de informação econômico-fiscal e à guia de recolhimento do imposto: a) falta de entrega de guia de informação – multa de 2% (dois por cento) do valor das operações de saídas ou das prestações de serviço realizadas no período, nunca inferior ao valor correspondente a 350 (trezentas e

Malgrado a regra seja clara no sentido de vedar a relevação da multa fiscal para essas infrações caso o “contribuinte” seja reincidente, o legislador estadual não cuidou de estabelecer os critérios e o alcance de como a reincidência deverá ser praticada.

Como observa Robson Maia Lins, não há norma geral através de Lei Complementar, nos termos do artigo 146, inciso III da Constituição Federal, que conceitue a “reincidência” para sua aplicação no campo sancionatório e o Código Tributário Nacional igualmente não trata da matéria.¹³

Assim, com os recursos da analogia, dos princípios gerais do direito tributário e do direito público (artigo 108, inciso I, II e III, do CTN), o aplicador do direito deverá buscar a solução da problemática para a definição da reincidência. Neste restrito espaço, é possível afirmar que é imprescindível que seja levado em consideração a *data no fato*, a *data do fato*, a definitividade do crédito tributário e a reiteração ou a repetição específica da conduta do contribuinte infrator para a configuração da *reincidência tributária*, que muito tem a ver com

cinquenta) UFESPs; entrega até o décimo quinto dia após o transcurso do prazo regulamentar – multa equivalente ao valor de 70 (setenta) UFESPs; entrega após o décimo quinto dia – multa de 1% (um por cento) do valor das operações de saídas ou das prestações de serviço realizadas no período, nunca inferior ao valor correspondente a 140 (cento e quarenta) UFESPs; não existindo operações de saída ou de prestações de serviço – multa equivalente ao valor de 200 (duzentas) UFESPs na falta de entrega ou de 70 (setenta) UFESPs na entrega após o transcurso do prazo regulamentar; em qualquer caso, as multas serão aplicadas por guia não entregue (redação dada à alínea pelo Decreto nº 55.437, de 17/02/2010; DOE de 18/02/2010, efeitos a partir de 23/12/2009).

VIII – infrações relativas a sistema eletrônico de processamento de dados e ao uso e intervenção em máquina registradora, Terminal Ponto de Venda – PDV, Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF – ou qualquer outro equipamento: x) não fornecimento de informação em meio magnético ou sua entrega em condições que impossibilitem a leitura e tratamento e/ou com dados incompletos ou não relacionados às operações ou prestações do período – multa equivalente a 2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações do respectivo período, nunca inferior ao valor de 100 (cem) UFESPs.

13. LINS, Robson Maia. A Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias: a multa qualificada da lei nº 9.430/96. In: *VII Congresso de Estudos Tributários – Direito Tributário e Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, dez. 2010, p. 1120.

os conceitos e princípios do Direito Penal, que foram exaustivamente debatidos pela doutrina penalista e pela jurisprudência. No Direito Tributário, a regra do artigo 70 da Lei nº 4.502/64, define a reincidência genérica e a reincidência específica, bem como, a hipótese em que a reincidência fenece, relativamente às infrações da legislação do atual IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto-Lei nº 34/66), que também se mostra útil para nosso estudo.

4. OS CRITÉRIOS SUBJETIVOS DO ARTIGO 92 DA LEI 6.374/89

Presentes os requisitos objetivos do artigo 92 da Lei 6.374/89, passa-se para a segunda fase da incidência da norma, que é a dosimetria da penalidade tributária propriamente dita. Para tanto, será levado em consideração os critérios expressamente definidos que são: a verificação do porte econômico do “*contribuinte*” e seus antecedentes fiscais.

Há um critério implícito que é inerente à atividade de graduação da penalidade fiscal, qual seja, *as circunstâncias do caso concreto*, sendo este o critério mais característico da individualização da pena.

Todos esses critérios, que também chamamos de requisitos subjetivos, não só terão de ser apreciados, como também, cabe ao órgão julgador administrativo, em sua decisão, fundamentar a pertinência e o peso de cada um deles na graduação da multa fiscal, ainda que seja para afastar a redução ou a relevação, justificando os motivos de seu convencimento, como determinam os artigos 26 e 38 da Lei nº 13.457/09 ou do artigo 489 do CPC/15, conforme o caso.

A descon sideração de quaisquer dos critérios da norma acarreta a nulidade da decisão administrativa jurisdicional ou por violação ao princípio da legalidade.

É através dos requisitos subjetivos que os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade, da

individualização da pena e do devido processo legal, serão realizados, de modo a implementar os sobreprincípios da segurança jurídica, da igualdade e da justiça tributária.

O *porte econômico* do sujeito passivo tem a ver com a finalidade inibitória ou didática das sanções tributárias, sendo um dos critérios subjetivos explícitos para a graduação da multa fiscal, de acordo com o contido no § 3º do artigo 527-A do RICMS/00.

Não obstante a imprecisa expressão “*porte econômico*” contida na norma, o critério em análise quer significar a capacidade econômica do sujeito passivo absorver determinada penalidade pecuniária fiscal para que a coima seja eficaz em relação ao infrator, mas, sem perder de vista as circunstâncias do ilícito tributário praticado e tendo em conta sua intensidade.

Com efeito, a avaliação do *porte econômico* do “*contribuinte*” deverá ser feita com base em vários elementos, como o capital social, faturamento, patrimônio líquido, resultados financeiros, participação no mercado, estrutura administrativa, quantidade de funcionários contratados, publicidade nos meios de comunicação, dentre outros fatores que possam demonstrar qual a capacidade contributiva do sujeito passivo ou sua situação econômica, a serem considerados para aferir a proporcionalidade da penalidade tributária.

Não há definição por lei de *porte econômico*, mas, na seara tributária, a Lei Complementar nº 123/06 define a microempresa e a empresa de pequeno porte, tendo como critério o valor da receita bruta, conforme estipulado no artigo 3º. O Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018) prevê no artigo 587, que somente as pessoas jurídicas com faturamento total no ano-calendário de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) poderão optar pelo lucro presumido. Se o patamar for superado, o regime tributário deverá ser obrigatoriamente do lucro real, o que indica ser uma empresa de médio ou grande porte.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

O BNDES¹⁴ classifica o porte das empresas considerando outros valores de renda anual, em que o órgão julgador também poderá considerar na ausência de outros elementos:

CLASSIFICAÇÃO	RECEITA OPERACIONAL BRUTA ANUAL OU RENDA ANUAL
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360 mil
Pequena Empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões
Média Empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande Empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Destarte, os fundamentos aduzidos pelo contribuinte e o papel das provas dos autos pelas partes (artigos 33 e 34 da Lei nº 13.457/09), no sentido de fornecer elementos para demonstrar o real porte econômico da sociedade empresária, podem ser decisivos para a dosimetria da sanção tributária.

Ao lado do *porte econômico*, está o critério subjetivo dos *antecedentes fiscais* do sujeito passivo, que também está expressamente previsto no § 3º do artigo 92 da Lei 6374/89 (§ 3º do artigo 527-A do RICMS/00). É elemento de *discrímen* entre os infratores a ser sopesado pelo aplicador do Direito, que, igualmente quanto ao instituto da reincidência, não foi conceituado pelo legislador paulista, provocando dissonantes entendimentos jurisprudenciais, principalmente no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas. Mais uma vez, a aplicação do artigo 108, incisos I, II e III, do Código Tributário Nacional é de rigor.

Assim como ocorre no direito penal, no direito tributário os antecedentes do agente infrator voltam-se para as condutas praticadas no passado que irão influenciar na dosimetria da pena.

Neste eito, merece destaque o julgamento do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 591.054, em sede de Repercussão

14. BNDES. *Porte de empresa*. Classificação de porte dos clientes. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/porte-de-empresa>>. Acesso em: 23 nov. 2021.

Geral, que decidiu que a existência de Inquéritos Policiais ou de ações penais, sem o trânsito em julgado operado, é inócua para a definição de antecedentes criminais, de modo que não pode ter qualquer influência para a dosagem da pena.

Mutatis mutandis, podemos afirmar que a mera existência de Autos de Infração não pode evidenciar antecedentes desabonadores de forma automática, tendo em vista o princípio da presunção de inocência consagrado pela Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, inciso LVII, ao declarar que: “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”.

No campo do direito tributário, assevera Heleno Taveira Torres, que a presunção de inocência é garantia constitucional para qualquer ilícito tributário, até que a Administração Tributária prove a culpabilidade do sujeito passivo:

A garantia constitucional de que o acusado de qualquer ilícito tributário tenha direito à presunção da sua inocência enquanto não se prove sua culpabilidade, com os meios necessários à defesa, envolve o dever da Administração de apurar, com isenção e cautelas, todas as provas apresentadas, sem qualquer inversão do ônus das provas, ao se manter o dever de provar o que pretende alegar. Ao converter o processo de apuração de provas em mera formalidade, o meio (lançamento) assume o papel de vil condenação, sem qualquer respeito à Constituição.¹⁵

O aplicador do direito, assim entendido como a autoridade administrativa ou judicial competentes, deverá considerar como “*antecedentes fiscais*” a reiteração do mesmo comportamento infracional anterior, desde que o crédito tributário seja definitivo e não da sua extinção. Afinal, a certeza do lançamento fiscal torna insofismável a prática de um ilícito tributário.

Os “*antecedentes fiscais*” também devem ser avaliados frente ao “*porte econômico do contribuinte*” e vice-versa,

15. TORRES, Heleno Taveira. *Multas Tributárias Devem Observar a Constituição*. 2014. Disponível em: <[http://www.conjur.com.br/2014-abr-09/consultor-tributario-multas-tributarias-observar-constituicao#au thor](http://www.conjur.com.br/2014-abr-09/consultor-tributario-multas-tributarias-observar-constituicao#au%20thor)>. Acesso em: 23 set. 2020.

promovendo um intercâmbio e uma contextualização desses elementos. Isto porque, não é razoável afirmar que uma empresa tenha antecedentes desabonadores apenas pela existência de um determinado número de autos de infração contra si. Não é incomum que uma empresa antiga e com porte econômico médio ou grande possua em seu histórico autuações fiscais, sem que isso represente comportamento reiterado com alto grau de reprobabilidade. Pode ocorrer ainda que uma empresa de pequeno porte, com pouco tempo em atividade, possua vários autos de infração, justamente por ter sido constituída para fins ilícitos e fraudulentos, de modo que o órgão julgador administrativo ou o Judiciário, deverão sempre analisar o caso concreto. Por essa razão é que insisto que todos os critérios subjetivos explícitos devem ser considerados na dosimetria da sanção tributária, não bastando apenas um deles, para que não haja injustiças.

Finalmente, as *circunstâncias do caso concreto*, na condição de *critério subjetivo implícito*, é componente essencial para que se possa avaliar a intensidade do ilícito tributário praticado, que reflete diretamente na graduação da multa fiscal, tendo em conta os elementos do processo administrativo.

É no conjunto probatório dos autos, nas peculiaridades do litígio administrativo e nos conhecimentos sociais, políticos e profissionais adquiridos (*máximas da experiência*), que o aplicador do direito irá formar seu convencimento e expedir norma individual e concreta, moderando a sanção tributária, sempre tendo em mira, os princípios constitucionais tributários e os critérios subjetivos explícitos do parágrafo 3º, do artigo 92 da Lei 6.374/89 (parágrafo 3º, do artigo 527-A do RICMS/00).

Infrações praticadas com ou sem potencial lesivo ao erário, erros formais crassos, equívocos na interpretação da lei, inclusive em decorrência de entendimento jurisprudencial do Poder Judiciário diverso daquele adotado pelo Estado, se a obrigação tributária e os deveres instrumentais são complexos, bem como, aqueles ilícitos tributários que o sujeito passivo cometeu conscientemente, dentre tantas outras situações

periféricas em que o “*contribuinte*” deveria praticar ou deixar de fazer, não de ser considerados e sopesados para a esmerada individualização da pena.

As *circunstâncias do caso concreto* é corolário do princípio da individualização das penas conforme insculpido no artigo 5º, inciso XLVI, letra “c” da Carta Constitucional vigente, ao declarar que: “*a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: [...] c) multa*”.

Assim, a atividade da dosimetria da penalidade tributária deve estar voltada para a justiça tributária, dentro do caso concreto.

Com efeito, é fundamental que as normas individuais e concretas expedidas pela autoridade competente sejam suficientemente fundamentadas quanto aos motivos da manutenção, da redução ou da relevação da multa fiscal aplicada, *indicando não só a presença dos requisitos objetivos*, bem como, *considerando os critérios subjetivos do porte econômico do infrator, seus antecedentes fiscais e as circunstâncias do caso concreto*, sem prejuízo da ponderação dos demais critérios legais e princípios constitucionais vigentes, conforme os elementos dos autos, para não incorrer violação ao princípio da vinculação e dos demais princípios constitucionais aplicáveis.

CONCLUSÃO

1. A legislação tributária brasileira é carente de normas que estabeleçam condições e requisitos para que a Administração Tributária ou o Poder Judiciário possam sopesar e graduar a penalidade aplicada em face de determinado caso concreto, a fim de que haja segurança jurídica e justiça tributária ao sujeito passivo infrator.

2. As diretrizes e os critérios previstos nos artigos 108, inciso IV, § 2º e 112 do Código Tributário Nacional, bem como, no artigo 2º da Lei 9.784/99, são de pouca aplicabilidade no direito tributário sancionatório pela quase inexistente

legislação que regule a dosimetria da penalidade tributária pela autoridade fiscal, ou no mister da revisão do lançamento do crédito tributário, no bojo do processo administrativo tributário, ou ainda, pelo Poder Judiciário. Não se confunde aplicação de multas fiscais pela subsunção de normas jurídicas sancionatórias, com a efetiva graduação das penalidades tributárias, consoante a análise do caso concreto.

3. O artigo 92 da Lei Estadual bandeirante, regulamentado pelo artigo 527-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, estabelece requisitos objetivos e subjetivos para a relevação ou redução da sanção tributária, bem como, atribui aos órgãos julgadores administrativos, a competência para graduar multas fiscais.

4. Assim, norma do artigo 92 da Lei 6.374/89 (artigo 527-A do Decreto 45.490/00), é qualificada como regra de estrutura e não como norma de conduta, por prever requisitos, critérios e competência para sua aplicação.

5. A relevação da multa ou a sua redução, dependerá da presença dos requisitos objetivos e dos critérios subjetivos de dosimetria contidos na regra do artigo 92 da Lei 6.374/89, bem como, dentro dos parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade entre a falta cometida pelo contribuinte e a sanção aplicável, o que será ponderado pelo órgão julgador administrativo ou pelo Poder Judiciário, por decisão fundamentada.

6. Os requisitos objetivos do artigo 527-A do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo são cumulativos, de modo que, em primeiro lugar, o sujeito passivo deverá apresentar pedido expresso e fundamentado na defesa ou no recurso; depois, verificar-se-á o requisito explícito de que a infração, ensejadora da multa fiscal, não implica em falta de pagamento do imposto, bem como, se a infração tributária não foi praticada com dolo, fraude ou simulação (que deve estar descrita e provada pela acusação fiscal); deve ser observado o limite mínimo do artigo 85, § 7º da Lei nº 6.374/89 c/c o artigo 527, § 7º do RICMS, para o caso de redução; e

a condição de não reincidente do contribuinte, apenas para fins de relevação da multa fiscal, nas hipóteses da alínea “a” do inciso VII do artigo 85 e da alínea “a” do inciso VII e da alínea “x” do inciso VIII do artigo 527.

7. Estando presentes os requisitos objetivos, passa-se à análise dos critérios subjetivos, que é justamente a atividade de dosimetria pelo órgão competente. Será sopesado se a penalidade aplicada está em consonância com o porte econômico da empresa, com seus antecedentes fiscais e com as particularidades do caso concreto, diante das provas produzidas nos autos, onde se verificará a intensidade da infração, refletindo na dosimetria da sanção tributária, por decisão devidamente fundamentada, a fim de atingir a finalidade da justa penalidade (individualização da pena).

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9a. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LINS, Robson Maia. A Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias: a multa qualificada da lei nº 9.430/96. In: *VII Congresso de Estudos Tributários – Direito Tributário e Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, dez. 2010.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 152.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

SALUSSE, Eduardo Perez. *Moderação Sancionatória no Processo Administrativo Tributário Paulista: uma análise empírica e teórica*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

SÃO PAULO. Fazenda Pública. DRT-14 AIIM 4000267-6/2008. Recorrente: Fazenda Pública do Estado de São Paulo. Recorrida: Quala Alimentos Ltda. Relator: Mauro Kioshi Takau Brino. 4ª Câmara do TIT-SP. Julgado em 23/08/2016. Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTT/ConsultarVotos.aspx?instância=2>>. Acesso em: 23 nov. 2021.

_____. Tribunal de Justiça. Apelação nº 0040249-57.2013.8.26.0577. Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: R. Vieira Engenharia e Ar Condicionado Ltda. Relator: Carlos Violante. 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Julgado em 22/09/2015. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/open.do>>. Acesso em 23 nov. 2021.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

TORRES, Heleno Taveira. *Multas Tributárias Devem Observar a Constituição*. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-abr-09/consultor-tributario-multas-tributarias-observar-constituicao#author>>. Acesso em: 23 nov. 2021.