

## LIMITES DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: ANÁLISE À LUZ DA SEGURANÇA JURÍDICA

### LIMITS OF TAX SANCTIONS: ANALYSIS IN THE LIGHT OF LEGAL CERTAINTY

Victor Pimenta Miranda\*

Flávio Couto Bernardes\*\*

\*Mestrando e Bacharel em Direito pela PUC Minas. MBA em Gestão Financeira e Controladoria pelo SENAC/MG. Especialista em Direito Tributário pela Faculdade Milton Campo. Advogado. ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-1842-0601>

\*\*Doutor, Mestre e Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor da UFMG, da Milton Campos e da PUC Minas. Advogado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8180-0218>

**RESUMO:** A coerência entre as normas e a jurisprudência do sistema demonstra ser a chave para a sustentação do ordenamento jurídico harmônico do Estado Democrático de Direito. O sistema jurídico possui diversas normas que regulam a conduta, a sanção, a organização (competência) ou os procedimentos do ordenamento jurídico. E na concepção positivista de Kelsen, não há norma sem sanção, pois o funcionamento de um sistema normativo harmônico, coeso e sancionador só é factível se houver segurança jurídica e respeito à legalidade imposta. Sem a sanção, a norma se torna vazia e sua observância precariamente opcional. Assim, este trabalho tem como objetivo analisar a importância desse tema com relação às sanções, considerando as repercussões que as decisões judiciais têm proporcionado no cenário judicial brasileiro, mais especificamente na delimitação balizada de um estudo de caso que está em julgamento no Supremo Tribunal Federal. Dito isso, é válido distinguir que a linha metodológica concebida no plano desta composição segue o sentido jurisprudencial, para, ao final, averiguar se a exposição dialética entre o sistema normativo e o problema da insegurança jurídica são pressupostos coordenados, complementares e irreduzíveis da hermenêutica do magistrado na aplicação da lei.

**PALAVRAS-CHAVE:** direito; tributário; sanção; segurança jurídica e coerência.

**ABSTRACT:** The coherence between the norms and the jurisprudence of the system proves to be the key to sustain the harmonious legal system of the Democratic Rule of Law. The legal system has several rules that regulate the conduct, sanction, organization (competence) or procedures of the legal system. And in Kelsen's positivist conception, there is no rule without sanction, because the functioning of a harmonious, cohesive and sanctioning normative system is only feasible if there is legal certainty and respect for the imposed legality. Without the sanction, the rule becomes empty and its compliance precariously optional. Thus, this work aims to analyze the importance of this theme in relation to sanctions, considering the repercussions that judicial decisions have provided in the Brazilian judicial scenario, more specifically in the delimitation of a case study that is on trial in the Supreme Federal Court. That said, it is valid to distinguish that the methodological line conceived at the level of this composition follows the jurisprudential sense, to, in the end, ascertain whether the dialectical exposure between the normative system and the problem of legal insecurity are coordinated, complementary and irreducible assumptions of the hermeneutics of the magistrate in law enforcement.

**KEYWORDS:** right; tax; sanction; legal security and coherence.

## INTRODUÇÃO

O sistema jurídico possui diversas normas que regulam a conduta, a sanção, a organização (competência) ou os procedimentos do ordenamento jurídico. Neste sentido, podem ser encontradas regras de prevenção, punição ou reparação que tratam sobre (i) o que as pessoas podem, devem ou não fazer, (ii) quais punições estão previstas, (iii) quem possui poder ou competência para alterar a legislação tributária e (iv) quais as formas de implementar todas essas regras de modo coerente e harmônico. Todos os tipos de punições se inserem no que se pode chamar de Direito Tributário Sancionador e caracterizam a seara jurídica por detalhar as possíveis sanções tributárias no ordenamento.

Sob essa perspectiva pretende-se, então, analisar os parâmetros para a aplicação das sanções no Direito Tributário no paradigma da segurança jurídica, pois a ausência de sua sistematização legislativa adequada a respeito dessa gradação sancionatória vem acarretando inúmeras discussões no cotidiano do sistema tributário.

Ultrapassando as discussões axiológicas e as diversas nuances práticas que tais elementos implicam, o foco desse estudo se insere na ótica da teoria geral do direito, considerando o viés hermenêutico e seus reflexos na aplicação da segurança jurídica, diante do exame de um caso concreto, com relação às sanções tributárias derivadas do descumprimento das obrigações acessórias.

Ato contínuo, apesar de existir um sistema de normas bem organizado sobre o modo de utilização da coerção para aplicar as sanções via execução forçada do Direito pelo Estado, não há, no ordenamento jurídico brasileiro, uma abordagem uniforme e sistematizada sobre a dosimetria da pena em matéria tributária. A disciplina dos ilícitos tributários está, por vezes, localizada nas entrelinhas do comando legal, ou seja, marcada pelo modo como o juiz interpreta a norma disposta no sistema.

O positivismo kelseniano serve, nesse sentido, como marco teórico do presente estudo para demonstrar assertivamente o que dispõe e o que se deve esperar de uma norma. Quando ocorre a quebra da coerência entre o texto normativo e sua aplicação pelo operador do Direito, surge a instabilidade no sistema exatamente pela ruptura de sua espinha dorsal: a segurança jurídica.

Assim, este trabalho tem como objetivo analisar a importância desse tema com relação às sanções, considerando as repercussões que as decisões judiciais têm proporcionado no cenário judicial brasileiro, mais especificamente na delimitação balizada de um estudo de caso que está em julgamento no Supremo Tribunal Federal – STF, mas ainda não transitado em julgado (processo concluso com o ministro relator).

Dito isso, é válido distinguir que a linha metodológica concebida no plano desta composição segue o sentido jurisprudencial, por se configurar na exposição dialética entre o sistema normativo e o problema da insegurança jurídica, ambos pressupostos coordenados, complementares e irreduzíveis da hermenêutica do magistrado na aplicação da lei.

Seguindo esse formato, a técnica de abordagem utilizada para esta pesquisa social aplicada será a vertente jurídico-dogmática, com base no raciocínio dedutivo e no fundamento lógico das normas no próprio sistema jurídico. Ademais, a metodologia a ser utilizada consistirá na realização de pesquisa na doutrina e legislação nacional, analisando o sistema jurídico (constitucional e processual) pátrio, notadamente com relação à investigação, interpretação e avaliação das leituras bibliográficas e jurisprudenciais selecionadas.

No que se refere ao problema acima delineado, seria interessante explorar se as sanções tributárias na maneira como aplicadas pelos magistrados seguem, então, limites constitucionais normatizados ou se utilizam fundamentos exteriores ao ordenamento jurídico, evidenciando a base hermenêutica utilizada pelo aplicador.

Dessa forma, à luz do marco teórico kelseniano no tocante ao modal deôntico e a moldura normativa, serão analisados os aspectos hermenêuticos e metodológicos de abordagem do tema. Considerando as repercussões geradas para o sujeito passivo em função das aplicações punitivas pelo Poder Público, a reflexão deste estudo pretende averiguar a consistência hermenêutica adotada na decisão judicial proferida no caso concreto ora descrito com relação à dosimetria da sanção tributária na ótica do denominado princípio da segurança jurídica.

## 1 PARADIGMA NORMATIVISTA

Segundo Hans Kelsen (1998, p. 387), o sistema jurídico deve funcionar como fator de estabilidade que rege as regras da sociedade e confere segurança aos cidadãos, cuja construção ocorre justamente na coerência e estabilidade do próprio sistema, como defendia. Ao longo de sua vida como investigador do Direito, o autor buscou fundamentar a sua teoria na reflexão estritamente científica. Quando há introdução de elementos estranhos ao Direito, o sistema perde sua harmonia e quebra sua coerência normativa.

Vale a pena destacar que a teoria kelseniana configura-se como relevante contribuição para o estudo da ciência do direito e sua compreensão, porque discorre sobre um dos grandes problemas jurídicos da sociedade contemporânea: a interpretação normativa como elemento progenitor da insegurança dos cidadãos<sup>1</sup>. A segurança jurídica teve grande relevância para Kelsen quanto à criação de uma ciência jurídica livre de influências externas ao próprio meio jurídico<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Refere-se, de início, à obra do professor Hans Kelsen por ser adotada como o marco teórico do estudo da estrutura da norma jurídica tributária (normas de conduta e sancionantes), na sua concepção hipotética. Ressalva-se, contudo, que não há a adesão absoluta aos posicionamentos explicitados na obra Teoria Pura do Direito, mas apenas e tão-somente ao que se refere à estrutura normativa.

<sup>2</sup> Não há ordenamento jurídico sustentável, harmônico, seguro e estável se não existir coerência entre suas normas e decisões judiciais. “A preocupação – e a crença – de que a *formação e informações* do intérprete, como um ser único e individual, não contribuíssem para a interpretação jurídica, e a conseqüente e lancinante obsessão por combater as lacunas e antinomias como inimigas fatais do direito – enquanto concebido (o direito) como um sistema hermético” (Pires, 2013, p. 27).

Essa “pureza” pode ser entendida como a eliminação de toda a ideologia política e os elementos de ciência natural da teoria do Direito. O objetivo da Teoria Pura do Direito é limitar-se à descrição do seu objeto (Direito Positivo) – as normas devem encontrar seus fundamentos dentro do próprio ordenamento jurídico<sup>3</sup>. O problema da insegurança jurídica é pressuposto inseparável da reflexão hermenêutica sobre a aplicação da lei pelo magistrado (Gustin, 2002, p. 23).

Nesse contexto, o paradigma normativista estabelece o princípio metodológico fundamental no qual o Direito é entendido como sistema normativo que utiliza um único método jurídico. Se o sistema buscar se fundamentar com elementos fora do próprio sistema, a lógica normativa não será congruente e se tornará insustentável, pois permitirá margem interpretativa da Lei Maior sob a ótica econômica, política, pragmática, teleológica, gramatical, histórica ou social<sup>4</sup>.

Por um lado, os defensores da interpretação subjetiva sustentam que o direito deve se adaptar à realidade que o circunscreve<sup>5</sup>. “No contexto positivista, a técnica produz a crença na segurança no Direito a partir de tipos fechados e conceitos determinados” (Cruz, 2012, p. 22).

Nesta lógica, os críticos ao positivismo e ao sistema jurídico “fechado”<sup>6</sup> defendem que existem conceitos jurídicos indeterminados que somente podem ser realmente concretizados com o protagonismo da jurisprudência e as sucessivas aplicações das decisões judiciais.

Desse modo, os críticos ao positivismo kelseniano sustentam que o objetivo final não é somente dar mais liberdade para os magistrados, mas possibilitar ao Poder Judiciário uma abertura mais ampla de atuação, sem aqui adentrar se poderiam ser consideradas ativistas ou não. Do contrário, estar-se-ia, sob esse ponto de vista, condenando o sistema jurídico ao gesso fixo e inflexível que as normas criam.

De fato, não se pode pender para o exagero de nenhum dos lados. Porém, o problema surge justamente quando isto não ocorre e o juiz produz deliberações lastreadas em sua opinião própria, com fundamentos insatisfatórios, interesses diversos (estranhos ao sistema jurídico) e pontos contraditórios, sem o devido e claro lastro no sistema normativo.

---

3 “Quando a si própria designa como ‘pura’ teoria do Direito, isto significa que ela se propõe a garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental” (Kelsen, 1998, p. 1).

4 “Sob o ponto de vista da Teoria Geral do Direito, que difere do ponto de vista histórico, sociológico, político e filosófico, o conhecimento distingue: i) o fato tipificado na hipótese e o fato tipificado na consequência; ii) a norma que institui a relação jurídica da causalidade; iii) o sistema dentro do qual a norma vale, em relação-de-pertinência (por ser gerada segundo as normas geratrizes de normas). A relação normativa de causalidade faz-se ou desfaz-se de modo intra-sistêmico” (Vilanova, 2000, p. 8).

5 Como afirma Hermes Marcelo Huck, há um perigo subjacente dos agentes defensores do positivismo de “incorrerem num formalismo jurídico desmedido fundado num exacerbado conceito de certeza do direito, no discutível postulado da intangibilidade dos esquemas formais e na indefectível superposição de tais sistemas à realidade econômica subjacente” (Huck, 1997, p. 243).

6 “Codificar a sanção da fraude à lei ou incluí-la num dispositivo legal expresso não é, portanto, necessário para combater as fraudes, como demonstra a jurisprudência brasileira. [...] o protagonismo continuará sendo da jurisprudência, pois a fraude à lei, como o abuso do direito e a boa-fé, é um conceito jurídico indeterminado, uma cláusula geral que somente vai se cristalizando com sucessivas aplicações jurisprudenciais” (Godói, 2007).

Como considerou Jair Gonçalves (2001, p. 45-46), a Teoria Pura do Direito de Kelsen não é uma teoria pertencente a um Direito positivo e ultrapassado, mas pretende sim descrever o fenômeno jurídico mediante uma série de conceitos formais presentes em qualquer época ou lugar em que forem aplicados.

Kelsen não negou a existência de uma certa relação entre as disciplinas afins à ciência jurídica (sociologia, política, economia, etc.), mas segregar esses elementos das normas do próprio sistema é uma exigência da pureza metodológica que deve vigorar para a formação da jurisprudência jurídica bem estruturada. Com base no pensamento normativista (Kelsen, 1998, p. 176), a consideração apresentada “traduz, neste seu aspecto geral, o princípio do Estado-de-Direito que, no essencial, é o princípio da segurança jurídica”<sup>7</sup>.

Do contrário, poderão ocorrer decisões judiciais, por exemplo, que se motivarão não apenas pelas normas, mas por fundamentos econômicos ou políticos a favor ou contra determinado cidadão. Nesse caso, como será utilizado no desenvolvimento deste trabalho, a moldura normativa se caracteriza como elemento delimitador essencial da segurança jurídica.

Na moldura kelseniana, o raciocínio interpretativo para aplicar corretamente uma norma deve encontrar respaldo no próprio ordenamento em que está inserido. Não há necessidade de sair do âmbito do direito para que se permita solucionar determinada nova situação social. Uma decisão judicial deficiente pode criar espaço para que a própria dogmática jurídica seja questionada, fazendo surgir, nessa situação, cidadãos desconfiados e universos jurídicos sem limites para as interpretações dos magistrados na jurisprudência pátria.

Como será analisado com maior acuidade nos tópicos seguintes, o direito existe para ser aplicado; antes, porém, é preciso interpretá-lo; e só aplica bem o direito quem o interpreta adequadamente para que haja uma resposta jurídica coerente e satisfatória até para as situações mais complexas que ainda se encontram em desamparo de lei expressa.

Destaca-se, portanto, que a interpretação para o positivismo kelseniano deve estar delimitada na moldura normativa<sup>8</sup>. Esse é precisamente o conceito segurança jurídica defendido e referenciado no presente trabalho.

## 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Inicialmente, é importante destacar que o Estado Democrático de Direito foi concebido na evolução do constitucionalismo através da dinâmica dos Direitos Humanos e de seus princípios

---

7 “Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica e lhe dá sentido harmônico” (Mello, 2015, p. 54).

8 A extensão dessa moldura normativa não abrange elementos externos/estranhos ao ordenamento jurídico, tendo em vista, por exemplo, que os argumentos financeiros/políticos ou até mesmo os preceitos implícitos, subjetivos ou discricionários (formados a partir do âmbito subjetivo da autoridade pública) não a integram.

norteadores. O Poder Judiciário, como instituição essencial desse modelo, deve se atentar para a pacificação dos conflitos, mediante a efetivação dos direitos e garantias fundamentais.

Logo, a busca pelo aperfeiçoamento de uma sociedade democrática e por um governo regido pelos ideais republicanos, cumpridor de seus deveres e defensor da estrita legalidade<sup>9</sup>, incrementam a diversidade dos atos normativos e, sobretudo, administrativos<sup>10</sup>.

Um dos ramos jurídicos que mais diretamente repercute essa interferência é o Direito Tributário, em virtude da formação da relação jurídica direta entre Estado e administrado, que tem por objeto o cumprimento de prestação pecuniária consistente na subtração de parcela do patrimônio dos mesmos, tornando-se a principal forma de custeio do Estado Moderno, devidamente consentido pelo cidadão quando se está no regime democrático.

Com certeza, esta é uma das searas mais delicadas no relacionamento entre os entes federados e os particulares, pois a necessidade da obtenção de recursos financeiros é inerente à sobrevivência de ambas as partes contidas nessa correlação<sup>11</sup>. A arrecadação é o cerne da sustentabilidade do Estado, e isto só é assegurado graças ao poder coercitivo atribuído ao Poder Público, que efetiva os recolhimentos tributários devidos e proporciona, portanto, segurança para o Fisco e para o cidadão contribuinte, respectivamente.

O exercício da função fiscalizadora, ao averiguar o cumprimento das normas vigentes, é dever precípua do Poder Público, assim como o recolhimento do crédito tributário, nos dizeres do José Casalta Nabais (1998, p. 64), está entre os “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”.

Diante da necessidade de que cada pessoa contribua com uma parte (função de custeio) para que a sociedade se sustente e viabilize a implementação dos direitos fundamentais, os princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito servem de baliza para a normatização do Poder Judiciário em seu aspecto tributário<sup>12</sup>.

No entanto, conciliar o constante conflito entre a necessidade de arrecadação com a capacidade contributiva tem sido um dos maiores obstáculos da sociedade. Em situação de emergência

---

9 Como aponta Alberto Xavier, o princípio da legalidade visa “proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do juiz” (Xavier, 1978, p. 37).

10 “O princípio da legalidade desempenha o papel de estabelecer a zona de ação do Administrador, sedimentar os princípios jurídicos constitucionais de limitação ao poder de tributar e, em maior grau, garantir a efetividade da proteção da confiança e da segurança jurídica” (Bernardes; Costa Gontijo, 2018, p. 762-763). Pois bem, como ensina Ronaldo Brêtas de Carvalho Dias, “o juiz não cria (ou inventa) direito algum no processo que possa ser considerado democrático” (Brêtas, 2012, p. 92).

11 “A finalidade de economizar tributos pode ser atingida tanto por atos legítimos como por atitudes ilícitas (evasão ou elusão) do contribuinte. Por esse motivo, somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito [...] De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados” (Tôrres, 2001, p. 37).

12 “Segundo Kelsen, o exame da base filosófica da democracia não deve objetivar constituir-se em uma justificação absoluta da democracia. [...] A democracia encontra seu fundamento, funcional, apenas na hipótese de os indivíduos atuantes na realidade política entenderem serem a liberdade e a igualdade os valores que devem ser postos em prática” (Oliveira, 2005).

ou adversa, o brasileiro sempre teve uma notoriedade e habilidade ímpar em desvendar situações complexas (até mesmo na legislação) para encontrar respostas imprevisíveis (Faria, 2014, p. 352).

O cidadão deveria cumprir com todas as suas obrigações e possuir, em contrapartida, segurança na construção de suas relações sociais. As decisões judiciais deveriam ser coerentes com o ordenamento jurídico para possibilitar a devida segurança jurídica à população<sup>13</sup>.

Esse princípio é construído pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito e pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais (Ávila, 2012, p. 295). Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção das expectativas legitimamente constituídas<sup>14</sup>.

Ocorre que “a legislação vem se aprimorando na busca de coerção capaz de inibi-los [os infratores da lei] das nefastas condutas ilícitas e criminosas” (Faria, 2014, p. 353). No limite entre lícito e ilícito há uma tênue e invisível margem que dificulta a clara definição de atuação da autoridade legal judiciária.

Desta maneira, evidencia-se a relevância do sistema tributário no contexto do Estado Democrático de Direito e a necessidade de sua efetividade através da sanção, sempre balizado na segurança jurídica, considerando o referencial teórico adotado.

### 3 SISTEMA NORMATIVO HARMÔNICO, COESO E SANCIONADOR

A relação jurídica normativa de origem obrigacional pressupõe a existência de pelo menos duas pessoas, numa estrutura de direito-dever, onde uma se apresenta como a titular do direito e a outra com a obrigação de cumprir a prestação positiva ou negativa (dever jurídico). E tratando-se de ordem coativa, o poder jurídico conferido a uma das partes (poder de exigência do “dever”) deverá estar amparado numa norma sancionante.

O desrespeito às obrigações de ordem tributária ocasiona diversos impactos para as pessoas (físicas e jurídicas), “como aplicação de multas, a proibição de contratar com a Administração Pública e até a fixação de penas restritivas de liberdade, que retiram o faltoso do convívio social” (Becho, 2014, p. 103).

No estudo da teoria geral resta claro que a relação jurídica se caracteriza por seu aspecto formal e não por seu conteúdo. Uma relação somente pode ser considerada “jurídica” por ser regulada por uma norma (Bobbio, 2005, p. 43). A relação jurídica não existe em função de seu teor,

13 Segurança jurídica “consiste no fato de a decisão dos tribunais ser até certo ponto previsível e calculável, em os indivíduos submetidos ao Direito se poderem orientar na sua conduta pelas previsíveis decisões dos tribunais” (Kelsen, 1998, p. 175).

14 “A segurança jurídica postula efetividade. Não é um princípio vago. É denso em valores, e seus fundamentos não se podem reduzir ou anular. Por isso, outro aspecto de fundamental relevância a se antecipar é que o princípio de segurança jurídica não está sujeito a ponderações, dado o seu caráter de ‘garantia’ constitucional de proteção do ordenamento jurídico e do próprio Estado Democrático de Direito” (Tôrres, 2012, p. 197).

mas se aplica em razão de sua origem: a norma jurídica. Vislumbra-se, então, que a relação jurídica somente pode ser instituída através da norma jurídica, sua fonte única de criação<sup>15</sup>.

Especificamente no que se refere ao Direito Tributário, o tributo, visto como norma de conduta estabelecida mediante uma regra matriz de incidência, compreende diversos elementos necessários para sua configuração. Se, por um lado, a discussão da estrutura normativa envolve uma visão estática da norma (em sua concepção abstrata), a análise da situação jurídica decorrente da incidência normativa pressupõe, por sua vez, o estudo de sua visão dinâmica (na sua aplicação).

A análise da relação jurídica pressupõe sua integração na norma jurídica numa concepção dinâmica ou estática, que é a síntese da estrutura dessa conexão desde sua prescrição normativa até a individualização do conseqüente normativo (Mello, 2000, p. 11). O fenômeno jurídico, em toda a sua complexidade, envolve diversos momentos interdependentes, desde a definição da norma até a sua aplicação eficaz e específica em cada fato jurídico.

Assim como pressupõe a visão estática da norma, a visão dinâmica necessita de coerência entre o ato praticado e a consequência jurídica advinda dessa conduta. Se o indivíduo cumprir com a norma imposta, ele deve saber os direitos e deveres decorrentes da conduta lícita. Da mesma maneira, se a conduta for ilícita, o cidadão deve ter clareza e segurança de qual sanção (em seus aspectos qualitativo e quantitativo) irá de fato incidir num eventual descumprimento normativo.

O conceito de sanção traz, em seu bojo, “todo e qualquer processo de garantia daquilo que se determina em uma regra” (Reale, 1986, p. 72)<sup>16</sup>. No que se refere a esse ponto, o artigo 113 do Código Tributário Nacional classifica a obrigação tributária (norma) em principal e acessória<sup>17</sup>. A primeira tem por objeto o cumprimento de prestação de natureza pecuniária, em virtude de relação jurídica instaurada entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo. A acessória, por sua vez, caracteriza-se por ter como objeto uma conduta consistente em fazer ou não fazer, em prestações positivas ou negativas por parte do sujeito passivo<sup>18</sup>.

Interessa saber que parte do objeto da obrigação acessória consiste na escrituração fiscal, aqui entendida como o gênero que engloba todos os deveres (de fazer ou não fazer) previstos nas

---

15 Convém registrar que não se pretende neste estudo realizar uma abordagem detalhada das diversas teorias, tendo delimitado seu referencial teórico apenas e tão somente no pensamento Kelseniano na estruturação da segurança jurídica. Logo, não abordará o tema na linha desenvolvida na Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann; contudo, é interessante observar que Luhmann (1997, p. 40) designa *autopoiesis* como o mecanismo reflexivo do sistema que lhe permite alterações com ajuda dos seus próprios elementos.

16 De igual modo, Noberto Bobbio (2005, p. 152-153) afirma que “a sanção pode ser definida, por este ponto de vista, como o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo, diferentemente do que ocorre em um sistema científico, os princípios dominam os fatos, ao invés dos fatos os princípios”.

17 “A sistematização até aqui empreendida, a partir da teorização da norma jurídica até a individualização da norma jurídica tributária, destacando-se cada um de seus aspectos, segundo os marcos teóricos já citados, é essencial na conclusão de que o aspecto procedimental é imprescindível no conceito de norma jurídica tributária” (Bernardes, 2006, p. 153).

18 Para além dessa discussão, importante é a percepção de que, no referente à obrigação tributária acessória, não se trata apenas de um dever imposto pela lei, mas de um “dever instrumental, que nenhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal” (Sampaio Júnior, 2005, p. 65-267).



diversas regras jurídicas integrantes do ordenamento tributário (como as declarações prestadas por meios eletrônicos ou manuais, a emissão de notas fiscais e a apresentação de informações ao órgão fiscalizador). Dessa forma, a omissão no cumprimento desta prestação acarreta a prática do ilícito.

A não observância da norma jurídica tributária principal e da norma tributária acessória caracteriza a prática de ilícito, que será considerado, por conseguinte, como suporte fático da norma de sanção, denominado de delito. Cada norma de conduta descumprida implicará a concretização do fato jurídico presente na hipótese da norma sancionante, acarretando sanção específica prevista no direito positivo.

Sem a sanção, a norma se torna vazia e sua observância precariamente opcional, eis que passa a não haver força mandamental (comando imperativo) que garanta o cumprimento da ação ordenada. Da mesma maneira, Herbert Lionel Hart (1986, p. 59)<sup>19</sup>, Paulo de Barros Carvalho (2005)<sup>20</sup>, e Sacha Calmon Coelho (2003)<sup>21</sup> ratificam o entendimento de que o traço característico do direito é a coatividade. A unidade da ciência jurídica somente ocorre pela integração de suas normas, pois “as normas de conduta vinculam-se às normas sancionantes para garantir a eficácia do ordenamento” (Bernardes, 2006, p. 161-162).

Usualmente, neste ramo do direito há previsão de que as penalidades tenham cunho pecuniário. A sanção derivada do descumprimento da relação jurídica tributária acessória é penalidade de natureza pecuniária, já que não se concebe mais o arbítrio da força na execução das obrigações de fazer ou não fazer, típicas das sociedades primitivas. Inerentes ao direito moderno, não se exige a observância do ordenamento jurídico pela força física. Se o sujeito passivo não pagar o crédito tributário no vencimento ou deixar de emitir a Nota Fiscal, ocorrerá um delito e incidirá a regra matriz sancionatória.

Nesta perspectiva, a densidade semântica referenciada como objeto deste trabalho manifesta-se através do descumprimento das obrigações acessórias, que possuem papel fundamental para a arrecadação e fiscalização das obrigações principais. E para se chegar à norma de sanção, é fundamental reconhecer a importância da definição da sua moldura normativa para que se possa estabelecer a efetividade da segurança jurídica na análise do ordenamento.

O inadimplemento das obrigações acessórias é uma hipótese de norma sancionante submetida, assim, à aplicação de uma pena. Na concepção positivista de Kelsen, se inexistisse previsão de penalidade àqueles que não obedecessem à conduta determinada pela norma jurídica, certamente

---

19 “A desobediência será provavelmente seguida pela execução da ameaça, não só no momento primeiro da promulgação da ordem, mas continuamente, até que a ordem seja retirada ou revogada” (Hart, 1986, p. 59).

20 “O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência dos homens em comunidade, garante, efetivamente, o cumprimento de seus mandamentos, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí por que, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador determina providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever” (Carvalho, 2005, p. 342).

21 “Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Se a norma jurídica é o objeto do conhecimento jurídico na gnosiologia kelseniana o ‘juízo hipotético’ que o cientista do Direito constrói ao descrevê-la só pode ser uma “proposição” a respeito da norma, nunca a ‘norma-em-si’” (Coelho, 2003, p. 45).

ela se tornaria ineficaz (Kelsen, 1986). E nesse mesmo caminho, Norberto Bobbio (2005) afirma que a sanção institucionalizada garante, invariavelmente, maior segurança ao ordenamento jurídico<sup>22</sup>.

A célebre diagramação kelseniana “Se A deve ser B” diverge da expressão “Se A é B” porque contempla a liberdade do indivíduo poder descumprir o comando legal<sup>23</sup>. E a não observância das normas implica a necessidade estatal de atuação imediata da coerção para assegurar a efetividade das regras impostas.

Em suma, o funcionamento de um sistema normativo harmônico, coeso e sancionador só é factível se houver segurança jurídica e respeito à legalidade imposta. A teoria e a prática devem ser harmônicas (coerentes; possuir uma relação lógica) para que o ordenamento jurídico faça sentido e tenha respeito às próprias normas ali prescritas.

A sanção, tão necessária para a garantia da segurança jurídica e a organização do ordenamento jurídico, deve possuir limites transparentes, objetivos e bem determinados para sua aplicação. Não há como discorrer sobre restrições à imposição de penalidades se não existir um arcabouço legislativo que preveja objetivamente tais limitações<sup>24</sup>. A sanção é necessária à norma; mas não há norma coerente com o ordenamento jurídico se não existir uma moldura normativa que lastreie a segurança no sistema ao delimitar a interpretação e aplicação das regras estabelecidas.

A experiência normativa e sua relação com a hermenêutica jurídica demonstra ser tão importante para a sociedade contemporânea que muitos autores já se debruçaram sobre este assunto em diversas obras literárias para tentar melhor esmiuçá-lo<sup>25</sup>. No direito, uma simples alteração interpretativa pode mudar todo o resultado da aplicação de determinada legislação. Uma nova forma de interpretar pode ocasionar a completa modificação da consequência jurídica no sistema (mesmo que não haja modificação da norma).

Logo, por mais que determinadas regras sejam benéficas ou severas, elas devem conduzir a um raciocínio lógico fundamentado em argumentos e premissas pertencentes ao próprio âmbito jurídico. Essas premissas a que se pretende analisar neste estudo poderão ser observadas concretamente a partir da perspectiva crítica de uma decisão judicial que impõe sanções para o descumprimento de obrigações tributárias acessórias.

---

22 “A sanção pode ser definida, por este ponto de vista, como o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo, diferentemente do que ocorre em um sistema científico, os princípios dominam os fatos, ao invés do fato os princípios” (Bobbio, 2005, p. 152-153).

23 “O raciocínio jurídico por meio da relação lógica entre preceitos e sua incidência sobre um dado fático tem como base a lógica evidenciada na seguinte equação, quando se analisa a característica sancionadora do sistema ‘Se A, deve ser B. Se não B, deve ser C’” (Bernardes; Miranda, 2018b, p. 127).

24 “Ao fim e ao cabo, se não for possível controlar a discricionariedade administrativa, não se poderá controlar a atividade estatal, fazendo com que todas as mudanças previstas em nossa Constituição acabem por verdadeiramente perder normatividade” (Madalena, 2016, p. 47).

25 “O principal efeito da desorganização nessa seara é o aumento de dúvidas e das discussões doutrinárias e jurisprudenciais, em prejuízo de toda a sociedade. As almejadas segurança jurídica e certeza do direito, de destacada importância no contexto punitivo, tornaram-se ideal distante em matéria tributária” (Becho, 2014, p. 108).

#### 4 SANÇÃO JURÍDICA NO CASO ELETRONORTE: A RELEVÂNCIA DA FUNÇÃO JURISPRUDENCIAL

Como se percebe, a função constitucional da jurisprudência é harmonizar e uniformizar as decisões judiciais de modo a conferir coerência e estabilidade ao sistema. Nesse aspecto, a força normativa desagua para a garantia da segurança jurídica, circunscrevendo o âmbito de interpretação normativa dos aplicadores e, ao mesmo tempo, evitando a produção de decisões teratológicas. O enquadramento legal evita a dissonância semântica da aplicação e, para além disso, a utilização do poder jurisdicional para enviesamentos morais e ideológicos.

Surge, dessa maneira, a necessidade de se lembrar que no regime do sistema *civil law* adotado no direito brasileiro, a jurisprudência possui o papel de uniformização da inteligência dos enunciados das decisões que delimitam a aplicação normativa no ordenamento jurídico. Essa função jurisprudencial é, aliás, uma das formas do direito processual a prestigiar, acima de tudo, a segurança jurídica.

O novo Código de Processo Civil (Brasil, 2015) procurou, com isso, garantir coerência nas decisões jurídicas e efetividade aos princípios constitucionais, como o da segurança jurídica. Em seu artigo 927, parágrafo 4º, o novo CPC reproduziu expressamente este entendimento ao ressaltar que a modificação de jurisprudência consolidada observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.<sup>26</sup>

Todavia, de nada adianta o CPC ter dedicado tratamento especial à jurisprudência se não houver uniformidade e coerência entre elas. Via de regra, as decisões jurídicas deveriam procurar a *ratio decidendi* sobre a qual outros julgados se basearam para realizar uma interpretação adequada e garantir a coerência (e confiança) nas decisões.

Sem previsibilidade não há coerência; e sem coerência não há segurança jurídica. A unidade da ciência jurídica e a eficácia do ordenamento somente ocorrem pela integração e coordenação de suas normas (Bernardes, 2006, p. 161-162).

Caso essa jurisprudência esteja embasada em argumentos sociais, políticos ou econômicos da época em que foi formada, ela se tornará viciada e eivada de elementos estranhos ao sistema normativo, contaminando todos os outros casos judiciais que estiverem legalmente obrigados a seguirem a mesma decisão tomada. Seria o mesmo que contradizer o parágrafo 4º do artigo 927 do CPC e propagar a insegurança no sistema jurídico<sup>27</sup>.

Esse espectro de identidade entre a teoria normativa e a teoria da interpretação comprometida com a natureza deontológica, diretiva do Direito, é importante fator para se avaliar criticamente

26 “Art. 927. [...] “§4º - A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da *segurança jurídica*, da proteção da confiança e da isonomia” (Brasil, 2015).

27 “Tem sempre de ficar uma margem, ora maior ora menor, de livre apreciação, de tal forma que a norma do escalão superior tem sempre, em relação ao ato de produção normativa ou de execução que a aplica, o caráter de um quadro ou moldura a preencher por este ato. Mesmo uma ordem o mais pormenorizada possível tem de deixar àquele que a cumpre ou executa uma pluralidade de determinações a fazer” (Kelsen, 1998, p. 246).

o cenário jurisprudencial brasileiro no âmbito do marco teórico utilizado. A base até aqui adotada como referencial teórico sintetiza-se exatamente na aplicação hermenêutica no sistema normativo, pautada na premissa da segurança jurídica, que acarreta justamente no entendimento da função jurisprudencial ora mencionado.

As normas jurídicas são criadas visando a produção de determinados efeitos e não podem, via de regra, constituir um fim em si próprias. O jurista, diante da realidade fática, não deve julgar as normas do ordenamento sem compreender o caráter semântico dele. Nesse âmbito, os fatos jurídicos apresentam-se como fenômenos de causa e efeito, cuja fórmula relacional necessita de sentido e coerência. As premissas já abordadas no presente trabalho, aliadas à visão da função da jurisprudência no sistema jurídico, constituirão o norte do exame do caso concreto a seguir descrito, que se encontra em julgamento já iniciado no STF.

## 5 CASO ELETRONORTE – HISTÓRICO ANALÍTICO

A título exemplificativo, pode-se utilizar o caso emblemático da Eletronorte (Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A) para demonstrar a importância da discussão da segurança jurídica na jurisprudência brasileira. Nesse RE n. 640.452, o STF está analisando a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia que manteve a sanção, usualmente denominada de “multa isolada”, por descumprimento de obrigação tributária acessória, reduzindo o percentual de sua aplicação do patamar de 40% (quarenta por cento) para 5% (cinco por cento) sobre o valor total da operação de compra de diesel para geração de energia elétrica.

Neste episódio, o Governo Estadual de Rondônia lavrou uma autuação com imposição de multa em desfavor da Eletronorte devido ao suposto descumprimento de uma obrigação acessória (emissão de Nota Fiscal). No caso, a empresa comprou óleo diesel e o entregou diretamente em local diverso do seu estabelecimento (sem emitir Nota Fiscal para esse transporte) para que fosse possível a produção (ou industrialização) de outro produto (energia elétrica).

Para o Estado de Rondônia, o fornecimento do óleo caracterizou uma “venda à ordem ou para entrega futura”, de forma que a Nota Fiscal (NF) deveria ter sido emitida pelo adquirente originário do óleo diesel (Eletronorte), consoante o art. 577, §3º do RICMS/RO.<sup>28</sup> Assim, embora não tenha ocorrido nenhum crédito tributário relativo ao ICMS para os cofres públicos, o não-cumprimento da obrigação acessória acarretou a imposição originária de multa isolada no valor de R\$164.822.352,36, equivalente a 40% do valor da operação.

Todavia, conforme alegou a Eletronorte, a tipificação normativa adotada pelo Fisco estava incorreta, tendo em vista que a interpretação correta da legislação tipificou o caso como “industria-

---

28 “Art. 577 [...] § 3º No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial das mercadorias a terceiros, deverá ser emitida Nota Fiscal: 1 – pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos requisitos exigidos, nome do titular, endereço e número de inscrição estadual e no CGC (MF) do estabelecimento que irá promover a remessa das mercadorias” (Rondônia, 1998).

lização por encomenda” e impôs a obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal pelo estabelecimento fornecedor do óleo diesel (obrigação acessória nos termos do art. 579, §2º do RICMS/RO <sup>29</sup>, e não o art. 577 desse regulamento).

A Eletronorte impetrou Mandado de Segurança questionando a penalidade aplicada e obteve, em primeira instância, sentença que reduziu o montante sancionatório de 40% (quarenta por cento) para 10% (dez por cento) em razão do descumprimento de obrigação acessória, ou seja, considerou necessária a emissão da Nota Fiscal, mas abusivo a monta do crédito tributário derivado da penalidade pecuniária em tela.

No recurso interposto pela empresa perante o Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, foi obtida nova mitigação da penalidade com a respectiva redução do percentual para 5% (cinco por cento) do valor total da operação (aproximadamente R\$22,2 milhões de reais).

Ainda discordando do patamar da sanção pecuniária estabelecida pelo descumprimento da obrigação acessória, especialmente por não ter acarretado qualquer prejuízo aos cofres públicos pelo recolhimento do imposto incidente, a referida empresa apresentou Recurso Extraordinário, em trâmite perante o STF sob o número 640.452/RO (recebido com efeito de repercussão geral a ainda em julgamento)<sup>30</sup>, em que se pretende o afastamento da sanção ou a redução da aludida penalidade.

É importante pontuar que nenhum dispositivo da legislação do RICMS/RO prevê a redução da multa de 40% inicialmente estabelecida, demonstrando, com isso, clara arbitrariedade dos tribunais ao determinar reduções sancionatórias que não possuem nenhuma previsão legal no Regulamento de ICMS do Estado de Rondônia (norma competente para regular a tributação de ICMS onde ocorreu a operação sob análise).

Por fim, vale ressaltar que a Procuradoria Geral da República (PGR) emitiu parecer favorável à Eletronorte, alegando que ela não estava obrigada a emitir Nota Fiscal e não gerou qualquer prejuízo aos cofres públicos, estando a operação, portanto, regular perante a legislação.

## 6 SEGURANÇA JURÍDICA E SANÇÃO TRIBUTÁRIA: ANÁLISE CRÍTICA DO CASO ELETRONORTE

As multas punitivas intituladas “isoladas” são aplicáveis diretamente pelo Fisco em face do descumprimento de obrigações acessórias pelo sujeito passivo. A entidade fiscalizadora autua, de ofício, pela não observância de seus deveres tributários, como ocorreu no presente caso.

---

29 “Art. 579 [...] § 1º O estabelecimento fornecedor deverá: 1 – emitir Nota Fiscal em nome do estabelecimento adquirente, na qual constarão, além das exigências previstas no artigo 189, o nome, endereço e números de inscrição estadual e no CGC (MF) do estabelecimento em que os produtos serão entregues, bem como a circunstância de que se destinam a industrialização” (Rondônia, 1998).

30 “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. [...] Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário” (Brasil, 2011).

Não obstante a substancial redução da multa de aproximadamente 165 milhões para cerca de 22 milhões de reais, é essencial considerar que o imposto exigível na operação foi integralmente pago, ou seja, a questão restringe-se apenas sobre o entendimento correto do modelo de entrada da Nota Fiscal (obrigação acessória)<sup>31</sup>.

Limitando o escopo especialmente à questão da operação tributária configurada no presente caso, é importante lembrar que a Eletronorte poderia ter comprado o óleo diesel, realizado o recolhimento tributário devido e recebido o produto em seu estabelecimento normalmente. Em seguida, para que desse prosseguimento ao uso do óleo diesel comprado, poderia ter enviado o produto para outra empresa (industrializadora) para que enfim obtivesse o produto final desejado com toda essa operação: energia elétrica.

Ora, essa hipótese supracitada ocorreria se a Eletronorte não tivesse se planejado antecipadamente para que pudesse otimizar a logística dessa operação. Após se debruçar sobre a legislação e esta situação que estava por acontecer, a diretoria da companhia depreendeu que poderia realizar planejamento tributário e efetuar uma operação triangular diferente entre as empresas.

Analisando o RICMS/RO, a Eletronorte entendeu que o artigo 579, § 2º, desse regulamento, deveria ser aplicado sobre o caso para que o óleo diesel fosse entregue diretamente à industrializadora sem que tal operação fosse considerada evasão fiscal (simulação para reduzir o ônus tributário que a legislação caracteriza como ilícito), especialmente por não acarretar a redução ou supressão do imposto na operação.

Considerando esse novo cenário do planejamento de industrialização por encomenda, o óleo diesel comprado foi entregue diretamente à empresa industrializadora e a tributação foi recolhida sem qualquer alteração da hipótese anterior. Esse planejamento tributário alterou, assim, apenas o resultado logístico, reduzindo o deslocamento desnecessário de seu produto recém comprado (sem modificação nos valores devidos ao Fisco).

Com efeito, nota-se que o entendimento fiscal do enquadramento normativo do caso proporcionou o recebimento de uma autuação fiscal pela companhia de grande montante. Em que pese a análise e o planejamento previamente realizado pela empresa, nenhum entendimento anterior previu que poderia ocorrer contradição do judiciário quanto ao limite de aplicação da sanção tributária.

A arbitrariedade de interpretação do aplicador da legislação se soma ao sincretismo metodológico para produzir decisões judiciais que, por vezes, ao não encontrarem limites e parâmetros para a aplicação das sanções no Direito Tributário, extrapolam a moldura jurídica, fundamentam-se em fatores que vão além das normas e ocasionam, com efeito, insegurança jurídica.<sup>32</sup>

---

31 “Toda coação que exceda ao estritamente necessário à obtenção do efeito jurídico lícitamente desejado pelo Poder Público é injurídica” (Mello, 2015, p. 867).

32 O sincretismo metodológico caracteriza a inserção e miscelânea de argumentos de sistemas completamente divergentes. A argumentação, nesse sentido, é feita sem qualquer critério normativo ou jurídico; torna-se um “teor de ecletismo difícil de ser resolvido” (Trivisonno; Oliveira, 2014).

Tendo como foco a multa fiscal estipulada, é válido lembrar que a autuação inicial previu multa isolada no percentual de 40% sobre o valor total da operação. Em que pese o RICMS/RO não conter atualmente esta estipulação, deveria haver previsão legal incidente ao Estado de Rondônia, tal qual ocorre no RICMS/MG, em seu artigo 216, inciso II, que determina a incidência de multa de 40% da operação calculada com base no valor da operação por dar saída a mercadoria, entregá-la, transportá-la, recebê-la, tê-la em estoque ou depósito desacobertada de documento fiscal (Rondônia, 1998).

Do mesmo modo, o artigo 216, inciso I, alínea “b”, do RICMS/MG, prevê a possibilidade de redução da multa para 10% do valor da operação (por falta de registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto) ou para 5% (quando o imposto da saída de mercadoria ou prestação de serviço tiver sido recolhido). Nestas hipóteses, se fosse considerado apenas a sanção do caso, as cominações legais estariam corretas se a operação sob análise estivesse sob a abrangência do RICMS/MG (Minas Gerais, 2002)<sup>33</sup>. No entanto, a operação ocorreu no Estado de Rondônia e o Regulamento de ICMS rondoniense não contempla nenhuma dessas possibilidades legais de redução sancionatória.

No caso, o prisma da segurança jurídica foi nitidamente violado, pois não há previsão legal no RICMS/RO que determine previamente que a multa isolada deveria possuir as reduções percentuais gradativas para 10% ou 5%, como foi mencionado. A rigor, pode-se aferir que, pelo menos no momento das decisões judiciais, o texto legal sucumbiu à predominância do entendimento subjetivo do magistrado. De nada adiantou a realização de um planejamento tributário bem estruturado, pois a vontade e discernimento do magistrado foi o elemento chave e, ao final, determinante para a cominação nos percentuais de 10% e 5% que não estão presentes no RICMS/RO.

Todos os pontos tratados neste estudo apontam, com isso, que a falta de coerência entre a legislação e as decisões dos magistrados não corrobora para a confiança da sociedade no próprio sistema que a rege. A previsibilidade e a segurança jurídica ficaram comprometidas no presente caso devido à ausência de limites objetivos e incidentes nas normas do RICMS/RO que se aplicaram à operação da Eletronorte.

A influência de fatores externos ao âmbito jurídico pode se caracterizar como a arbitrariedade do juiz e o sincretismo metodológico observado no uso de legislações externas ao âmbito de aplicação da operação. E essa arbitrariedade e esse sincretismo metodológico fragilizam a segurança jurídica e a confiança da sociedade na previsibilidade das decisões judiciais dos magistrados.

Nesse aspecto, a coerência entre a norma e sua aplicação pela jurisprudência demonstra ser a chave para a sustentação do ordenamento jurídico harmônico. Ora, o indivíduo deveria ter critérios mais nítidos e objetivos para prever as infrações plausíveis a que poderia estar submetido.<sup>34</sup>

33 Não obstante a validade de sua aplicação à luz da sua natureza confiscatória e destarte da razoabilidade, que não são objetos do presente trabalho.

34 É válido salientar que o presente estudo não tem como objetivo discutir o problema da arbitrariedade das decisões judiciais sob a ótica do confisco e do que se convencionou chamar de princípio da razoabilidade. O artigo visa a reflexão

Este cenário que possibilitaria a segurança jurídica, inclusive para que ele pudesse recorrer de uma decisão porventura exagerada e fora dos parâmetros estabelecidos em lei. Como manifestado, a discricionariedade esbarra no entendimento arbitrário do julgador sobre quais parâmetros ou limites (não previstos na legislação) ele irá utilizar.

Pois bem, é relevante frisar que esse julgamento está concluso com o Relator, Min. Roberto Barroso, e continua até o momento indefinido no que se refere ao tratamento final que se estabelecerá a título de Repercussão Geral. Uma imposição de multa isolada de 40% sobre o valor total da operação possui grande relevância para os demais casos semelhantes, cujo cerne comum é a discussão hermenêutica sobre o enquadramento legal atribuído a casos semelhantes que discutem os limites da sanção tributária.

A redução gradual da aludida penalidade da Eletronorte deveria levar algum formato previamente padronizado para propor faixas ou critérios claros para aplicação dos percentuais das multas isoladas. A legislação prevê a referida penalidade, mas não discute os critérios de diminuição de tal sanção tributária. Essa lacuna legal abre margens para que a autoridade judicial aplique os percentuais de multa isolada que entenderem pertinentes ou baseando-se em disposições normativas que não incidem na presente situação.

A bem da verdade, não se sabe ao certo quando tal multa será aplicada e qual a margem de definição do percentual que deve ser seguido por todos os juízes do poder judiciário. Qual a metodologia padronizada deve ser levada em consideração? Apenas o bem jurídico lesado e a conduta ilícita praticada ou deveria igualmente levar em consideração características pessoais do infrator? Quais as gradações de aplicação/redução da multa? E se o tributo foi integralmente recolhido?

À luz da visão dinâmica da norma e da prática judicial brasileira, é necessário ter cautela com expectativas exacerbadas, pois “[...] uma corte de alta performance deliberativa jamais será capaz de gerar um tipo de segurança e previsibilidade que é próprio do âmbito das ciências exatas” (Oliveira, 2016, p. 7), mas o ordenamento jurídico não pode também esvaziar o cidadão da segurança que se pode esperar do resultado das sentenças dos magistrados.

Na moldura kelseniana<sup>35</sup>, o raciocínio interpretativo para aplicar corretamente uma norma deve encontrar respaldo no próprio ordenamento em que está inserido. Não há necessidade de sair do âmbito do direito para que se permita solucionar um determinado caso judicial mais complexo. E se houver alguma mudança de orientação (em relação aos posicionamentos passados), ela deve ser exaustivamente justificada e respeitar as posições anteriormente consolidadas<sup>36</sup>.

---

a respeito da ausência de limites objetivos nas interpretações dos magistrados sob o viés da moldura normativa e do sincretismo metodológico, norteadores da segurança jurídica.

35 “O resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem” (Kelsen, 1998, p. 247).

36 “A indeterminação tem seu limite e a maneira de Kelsen expressar isso é com a noção de moldura” (Benjamin; Souza, 2010).



O dinamismo do Direito deve ser diretamente vinculado e dependente das normas jurídicas que o integram; ou, do contrário, a própria dogmática jurídica abrirá margens para aplicação da subjetividade judicial desmedida. A despeito da reforma processual do CPC, se ainda existir insegurança jurídica e desconfiança dos jurisdicionados com relação às decisões proferidas pelos Tribunais brasileiros, haverá incoerência e desarmonia no ordenamento.

Uma decisão judicial deficiente e com ausência de limites sancionatórios objetivos refletidos pela legislação aplicada à situação cria lacunas para que a própria dogmática jurídica seja questionada, fazendo surgir universos jurídicos sem limites para as interpretações dos magistrados, deixando os cidadãos brasileiros cada vez mais desconfiados e inseguros<sup>37</sup>.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, pode-se observar o impacto que a interpretação arbitrária (com fundamentos subjetivos dos magistrados e/ou fundamentos externos ao âmbito jurídico – sem reflexo de determinações claras e objetivas da lei) pode causar se for utilizada para a aplicação de sanções jurídicas.

Dito isso, “alguns parâmetros vêm sendo selecionados pela doutrina especializada, na tentativa de estabelecer limites ao poder discricionário” (Faria, 2014, p. 196). No mesmo sentido, Lúdio Camargo Fabretti (2005, p. 144) afirma que “na interpretação da lei, tanto o juiz como a autoridade administrativa devem integrar, isto é, inserir a lei no sistema de direito vigente. A interpretação deve ser sistêmica”.

Dentre os mais recentes andamentos do julgamento desse processo, observa-se que houve o voto-vista do Ministro Dias Toffoli e destacamento do caso pelo Relator, Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento virtual iniciado em 03/11/23. E mais, considerando o recente julgado do STF no Tema n. 736 (RE n. 796.939/RS), que afastou a multa isolada de 50% imposta pela Receita Federal em casos de pedidos de ressarcimento e compensações não homologadas, a expectativa é que a arbitrariedade da autoridade pública seja limitada ao decretar ou impor penalidades no âmbito tributário. Assim, a tendência é que haja cada vez mais clareza, objetividade e coerência nas sanções tributárias.

Desse modo, as decisões jurisprudenciais podem sofrer alterações no que se refere aos seus precedentes, mas a mudança de orientação jurisprudencial deve ser bem justificada, baseada no sistema jurídico, ou do contrário ocorrerá violação direta e frontal do princípio constitucional da segurança jurídica<sup>38</sup>. Há um limite gnosiológico para se estabelecer a possibilidade de uma inter-

37 A análise do Direito, que revela o caráter dinâmico desse sistema normativo e a função da norma fundamental, também expõe uma peculiaridade adicional do Direito: o Direito regula a sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma. Como uma norma jurídica é válida por ser criada de um modo determinado por outra norma jurídica, esta é o fundamento de validade daquela (Kelsen, 1998, p. 181).

38 A volatilidade da jurisprudência “somada à utilização de argumentos estranhos ao Direito para justificar as alterações de posicionamento gera insegurança jurídica aos cidadãos brasileiros, afeta a confiabilidade dos cidadãos no ordenamento jurídico e avaria a boa-fé objetiva presente nas diversas relações jurídicas da sociedade” (Bernardes; Miranda, 2018a, p. 20).

pretação literal e “seca” da lei, mas a construção hermenêutica deve ser menos subjetiva e mais adequada à conformação da segurança jurídica.

## CONCLUSÃO

De modo geral, no capítulo primeiro do presente estudo pode-se observar a relevância da visão hermenêutica da segurança jurídica à luz do positivismo kelseniano, considerando os impactos que podem vir a ocorrer (como a arbitrariedade e do sincretismo metodológico) nas decisões judiciais.

Já no segundo capítulo, a estrutura do Estado Democrático de Direito foi analisada segundo a relevância da função que o sistema tributário possui para a sociedade no que tange à arrecadação destinada a garantir os direitos fundamentais.

Após essa abordagem, o capítulo três trouxe uma reflexão mais específica sobre a necessidade da coerência, da harmonia e da sanção para a manutenção do ordenamento jurídico brasileiro. E a sanção tributária, embora não possua limites bem claros de sua parametrização e gradação, é o elemento garantidor dos recolhimentos tributários e do cumprimento das normas no sistema.

No decorrer dessa linha de trabalho, o capítulo quatro retratou o caso prático da Eletronorte. Além de destacar a relevância do papel jurisprudencial, houve uma descrição histórico-analítica do processo movido pela Eletronorte e a redução da multa isolada (de 40% para 5%) que recebeu por descumprimento de obrigação acessória.

Ao final, foi realizada uma análise crítica importância da segurança jurídica e, respectivamente, da sanção tributária como garantidora do cumprimento das normas de arrecadação fiscal.

Não se pretende, com isso, defender o sonegador (aquele que age a margem da lei) ou criar teses mirabolantes para salvar o cidadão-contribuinte a qualquer custo. Quer-se, unicamente, afastar o equívoco da interpretação desmedida e arbitrária dos magistrados, que desvirtua abertamente o Estado Democrático de Direito.

De igual modo, não se pode imaginar um ordenamento jurídico pautado na legalidade e na segurança que permite aplicação de sanções tributárias a critério individual do juiz, sem qualquer objetividade aferível no âmbito da dita cognição sumária. Esta situação permitiria o desvirtuamento do sistema, com seu desmantelamento pela não observância das normas jurídicas pelo Poder competente, seja pela sua ineficiência e incapacidade, com o descrédito da justiça, seja pelo autoritarismo, propiciando verdadeira ditadura do Judiciário.

Em que pese haver um sistema de normas procedimentais bem organizado sobre o modo de utilização da *coerção* para aplicar as sanções, não existe, no ordenamento jurídico brasileiro, uma abordagem uniforme e bem sistematizada sobre a gradação da pena em matéria tributária. E as penas excessivas são frequentemente utilizadas para encobrir as verdadeiras razões que moti-

varam algumas decisões jurisprudenciais (fundamentos por vezes externos ao sistema jurídico e marcados pelo cunho arrecadatório do Fisco).

Todos os pontos tratados neste estudo apontam que a falta de coerência na jurisprudência constitucional tributária ocasiona uma profunda perda de confiança da sociedade no próprio sistema que a rege. É a previsibilidade do sistema que permite a ocorrência de relações jurídicas estáveis.

A interpretação sistêmica mostrou ser uma peça essencial para as atividades do magistrado e o princípio da segurança jurídica, respaldado pelo princípio da legalidade, traz em seu bojo parâmetros que devem ser observados com bom senso por qualquer autoridade operadora do direito.

Nesse enquadramento, a utilização de argumentos distantes do Direito para justificar as alterações de posicionamentos judiciais gera insegurança jurídica aos cidadãos brasileiros e afeta a confiabilidade presente nas diversas relações jurídicas da sociedade. O resultado das interpretações possíveis do magistrado deve estar inserido na moldura normativa (evitar sincretismos metodológicos), ou não haverá mais parâmetro de previsão das decisões dos tribunais. O direito prescrito e o descrito por seus operadores podem apresentar divergências, gerando interpretações conflitantes.

Com isso, a interpretação econômica, política ou sociocultural da norma não pode servir como lastro para integrar argumentos externos ao âmbito normativo. A influência desses fatores estranhos (juridicamente não-justificáveis por meio das regras jurídicas), não pode ser absorvida sob o pressuposto de se aplicar princípios jurídicos.

Embora seja compreensível a imaginária justificativa, isso possibilita inconcebível confusão metodológica e científica no desenvolvimento do tema da confiança do cidadão no ordenamento jurídico.

Hoje em dia, o cidadão instaura um processo judicial para reaver os seus direitos e não sabe se a decisão que julgará determinada sanção tributária convalidará uma multa de 22 milhões pela mera não emissão de Nota Fiscal, ou se adotará critérios diversos à seara jurídica para justificar o real motivo arrecadatório da entidade fiscal.

Seguindo a epistemologia kelseniana, o cidadão não pode esperar que um juiz tenha liberalidade de fluir livremente no campo da subjetividade para decidir se a norma questionada judicialmente deve seguir o que predispõe a lei ou se, em virtude da economia, de interesses políticos, repercussões sociais ou estratégias governamentais, o julgamento será decidido de uma outra e inesperada forma.

Diante do que foi exposto, verifica-se que as interpretações subjetivas dos magistrados existem, são prejudiciais ao sistema jurídico e podem ser observadas na jurisprudência pátria (como no caso da Eletronorte).

Deve haver um limite para esse subjetivismo interpretativo exteriorizado na jurisprudência ou, do contrário, a segurança jurídica de qualquer cidadão continuará prejudicada.

Logo, somente com a limitação do sincretismo metodológico e dessa arbitrariedade dos aplicadores da legislação é que o cidadão brasileiro poderá, de fato, utilizar os meios legais permitidos para mover a máquina judiciária sem se aventurar numa seara de insegurança.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECHO, Renato Lopes. O Direito tributário sancionador e as sanções político-administrativas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 222, p. 103-116, 2014.

BENJAMIN, Cássio Corrêa; SOUZA, Eron Geraldo. O problema da interpretação em Kelsen. **Revista da Faculdade de Direito da UFG**, Goiânia, v. 34, n. 1, 2010.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. 463 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006.

BERNARDES, Flávio Couto; COSTA GONTIJO, Pedro Augusto. A eficácia vinculante dos precedentes sobre o processo administrativo tributário. In: RIBEIRO, Rodrigo Araújo *et al.* (org.). **Advocacia pública em juízo**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 743-767.

BERNARDES, Flávio Couto; MIRANDA, Victor Pimenta de. (Re)pensando a jurisprudência constitucional tributária e a (des)confiança jurídica. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 27., 2018, Salvador. **Anais [...]**. Salvador/BA: UFBA, 2018a.

BERNARDES, Flávio Couto; MIRANDA, Victor Pimenta de. Segurança jurídica e a Teoria da Katchanga. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 27., 2018, Salvador. **Anais [...]**. Salvador/BA: UFBA, 2018b.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2005.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 16 maio 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 16 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 640.452-RG/RO**. Punição aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória. Recorrente: Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A – Eletronorte. Recorrido: Estado de Rondônia. Relatora: Min. Joaquim, 7 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>. Acesso em: 16 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 796.939/RS**. Recorrente: União. Recorrido: Transportadora Augusta SP Ltda. Relator: Min. Edson Fachin, 18 de março de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>. Acesso em: 16 maio 2024.

BRÊTAS, Ronaldo de Carvalho Dias. **Processo constitucional e estado democrático de direito**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2012. 196 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 530 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária** (o significado do art. 116, parágrafo único do CTN). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Prefácio. *In*: CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. **Segurança jurídica e crise no direito**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 144.

FARIA, Edimur Ferreira de. Responsabilidade administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos ou conduta contra a Administração Pública, nacional ou estrangeira. *In*: FARIA, Edimur Ferreira de; SEVERO E SOUSA, Simone Letícia. **Responsabilidade civil do Estado no ordenamento jurídico atual**. Belo Horizonte: Del Rey, 2014. 368 p.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro - estudo de casos. *In*: YAMASHITA, Douglas (org.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: LEX, 2007. p. 237-288.

GONÇALVES, Jair. **Herança jurídica de Hans Kelsen**. Campo Grande: UCDB, 2001. 184 p.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. **(Re)pensando a pesquisa jurídica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Tradução de Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Colouste Gulbenkian, 1986.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. 346 p.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1986.

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

LUHMANN, Niklas. O conceito de sociedade. *In*: NEVES, C. B.; SAMIOS, E. M. B. (org.). **Niklas Luhmann: a nova teoria dos sistemas**. Porto Alegre: Ed. UFRGS, 1997.

MADALENA, Luis Henrique. **Discrecionalidade Administrativa e Hermenêutica**. Salvador: JusPodivm, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico (plano de existência)**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (RICMS). Belo Horizonte: Assembleia Legislativa, 2002. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/partegeral2002.pdf). Acesso em: 16 maio 2024.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

OLIVEIRA, Júlio Aguiar de. A deliberação como condição de aplicação da proporcionalidade. **Revista Brasileira de Direito**, n. 12(2), p. 146-153, jul.-dez., 2016.

OLIVEIRA, Júlio Aguiar de. Os fundamentos da democracia: análise crítica da justificação funcional da democracia por Hans Kelsen. **Revista Videtur**, n. 27, 2005.

PIRES, Luis Manuel Fonseca. **Controle judicial da discricionariedade administrativa**: dos conceitos jurídicos indeterminados às políticas públicas. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2013.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

RONDÔNIA. **Decreto nº 8321, de 30 de abril de 1998**. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS e dá outras providências. Porto Velho: Assembleia Legislativa, 1998. Disponível em: <https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/RICMS-CONS%20ATE%20DEC%2020629-16.pdf>. Acesso em: 16 maio 2024.

SAMPAIO JÚNIOR, Tércio Ferraz. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem do professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 65-267.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes; OLIVEIRA, Júlio de Aguiar. Trindade e Streck, seus defensores e a filosofia. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 26 abr. 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-abr-26/trindade-streck-defensores-filosofia-logica-ornamental/>. Acesso em: 16 maio 2024.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

**Recebido em:** 04/06/2020

**Aceito em:** 06/06/2024