

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SANCIONATÓRIA NO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO.

Nicodemos Victor Dantas da Cunha
Mestrando em Direito Tributário - PUC/SP
Bolsista CNPq

Resumo: Quando enxergamos a palavra competência sempre ou quase sempre somos levados a raciocinar a respeito da competência Legislativa para criar normas. Neste texto procuramos tratar desta perspectiva e também trazer à tona a temática da competência Administrativa e Jurisdicional, que também servem para criar normas, sendo que individuais e concretas. Defendemos observância aos ditames do Princípios Penais, que não está jungida apenas à aptidão para expedir normas gerais e abstratas. Com igual razão deve-se quedar atenção no ponto mais extremo do processo de positivação, que é a aplicação destas últimas com vistas no suporte fáctico. Dois pesos e duas medidas, tratamento díspar, pode surgir exatamente na subsunção. Recortamos jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça com problema precisamente neste sentido. O constructivismo lógico-semântico é o método de aproximação e análise do texto jurídico, objeto de estudo da Ciência do Direito.

Palavras-chave: Norma Jurídica; Competência tributária; Sanção; Sancionatória; Sistema.

Abstract: When we see the word competence always or almost always we are led to think about the legislative competence to create rules . In this paper we seek to deal with this perspective and also raise the issue of Administrative and Constitutional competence, which also serve to create standards , and specific individual . We advocate compliance to the dictates of Criminal Principles, which is not yoked only to fitness to issue general and abstract norms . With equal reason must takedown attention at the most extreme positivization process, which is the application of the latter with a view to factual support. Two weights and two measures, disparate treatment may create

exactly on the subsumption. We cut case law of the Supreme Court to issue precisely in this direction. The logical -semantic constructivism is the method of approach and analysis of the legal text , Science of Law study object.

Keywords: Legal Standard; Tax Competency; Penalty; Sancionatória; System.

INTRODUÇÃO

Para orientar o próprio raciocínio e também no intuito de facilitar o contato do leitor, é importante a fixação de premissas.

Desta forma, não podemos deixar de lembrar que nas páginas seguintes as ideias aqui referidas são erigidas com a ajuda do Constructivismo lógico-semântico, método de aproximação e análise do texto jurídico, objeto de estudo da Ciência do Direito, instrumento que privilegia fortemente a abordagem lógica e analítica do fenômeno jurídico, sem esquecer-se dos aspectos semântico e pragmático, e que desempenha um papel fundamental na construção das interpretações do suporte físico escolhido.

Assim, poderá ser demonstrada uma fração do que hoje se entende por Competência Tributária Sancionatória, derivada da questão da Competência Tributária e quais os princípios constitucionais aplicáveis, partindo ao diálogo para construir um raciocínio fundamentado, mas não exaustivo, eis que o tema possui inúmeras interrogações e é dever dizer que não está em nossa ambição esgotá-las.

1. A QUESTÃO DA COMPETÊNCIA

1.1 Noções básicas.

Conforme já apontado no introito, fixaremos nosso ponto de partida. Com o objetivo de facilitar o estudo, mediante critérios que escolhe livremente e conforme suas necessidades, todo cientista procede a secções no objeto de estudo. Em relação ao Direito não poderia ser diferente. Assim, trato neste artigo do direito positivo como o conjunto de textos positivados e vigentes de certa sociedade, destinados ao regramento das condutas humanas.

Para isso, convoco o caro leitor a uma reflexão. Estamos certos de que o direito não é o único sistema normativo concebido pelos nichos sociais, dentro do todo da sociedade, com o objetivo de, sob alguma forma, induzir condutas e comportamentos. São várias as “ordens sociais”, no dizer de Kelsen¹, que assim se organizam. A religião é um exemplo bastante rico para se tomar em analogia, tendo em vista que, pelo menos no contexto do Catolicismo, suas regras são positivadas e organizadas em um código bem similar ao que conhecemos, com Livros, Títulos, Capítulos e Cânones (equivalentes a artigos).

Neste diapasão, tanto o direito quanto a religião, como sistemas normativos que são, utilizam-se de estrutura idêntica para atingir seu desiderato: elegem abstratamente um comportamento e fazem com que, caso relatada conduta concretamente praticada, seja acionado um conseqüente obrigatório, vetado ou permitido. Assim, procedem na forma de hipótese-consequência, com linguagem conotativa e com tempo verbal no infinitivo, selecionando marcas, aspectos, critérios, linhas, traços, enfim, caracteres onde constam os elementos para o enquadramento dos eventos de possível ocorrência à esta hipótese normativa.

No direito, temos que o mecanismo de entrada dos fatos sociais no mundo jurídico se dá “pela porta aberta dos supostos normativos”, como reproduz Paulo de Barros Carvalho². Atrelado a

este desenho abstrato, tais sistemas normativos, para que as normas cumpram sua finalidade, constroem um *consequente*, ligado pela imputação, a fim de dizer quais os sujeitos que integrarão a relação jurídica subjacente, onde uns exercerão direitos e outros obedecerão deveres, assim como as obrigações decorrentes.

Entretanto, em ambos, estamos diante de regras postas em um plano, o do dever ser, que jamais toca o mundo do ser. Desta forma, sempre existirão condutas que transgridem os mandamentos de regras, ou pela vontade própria do agente, ou por sua negligência quanto ao comportamento praticado ou mesmo pelo desconhecimento de tais regras.

Assim, o sistema jurídico não detém a exclusividade da noção de sanção. Ela está presente no direito e na religião, para falar só no nosso exemplo. O Código Canônico, inclusive, possui um Livro chamado DAS SANÇÕES NA IGREJA³ onde os termos Punição, Pena, Sanção, Réu, e tantos outros correlatos comparecem diversas vezes.

Contudo, apesar de o sistema normativo religioso ser chamado de Direito Canônico, este possui imperatividade e aplicabilidade de suas sanções apenas no âmbito desta ordem social, de modo que não podemos tratar esta atividade punitiva da mesma forma pela qual ocorre com o Direito da comunidade jurídica, por assim dizer.

O traço diferenciador reside justamente na forma de punição de que dispõe o direito positivo, visto que suas sanções, como reação à prática de um ilícito, a consequência negativa infligida ao agente caso ele realize conduta não desejada pelo sistema, são as únicas albergadas sob o manto do Poder Estatal, que poderá intervir na propriedade e liberdade do infrator. Somente o Direito possui o tom de *coercitividade*, na acepção de Kelsen. Conforme Tácio Lacerda Gama, podemos aferir se norma é jurídica se ela pode ser levada ao Poder Judiciário e ser aplicada. É um critério de efetividade, pragmático, que qualifica norma como jurídica⁴.

Destarte, somente o jurídico ter esta prerrogativa decorre de convenções estipuladas pela comunidade e outorgadas à figura do Estado, nos moldes da Norma Fundamental, e, a partir dela, sobre as demais produções normativas. É aqui onde chegamos na ideia de *competência* para criar normas.

Pois bem. As normas jurídicas são a forma pela qual o direito cumpre seu papel de regular as condutas humanas para com eles mesmos, para com animais e também para com os objetos inanimados, e somente as normas criadas sob certo procedimento e pela pessoa apta pelo texto Constitucional poderão⁵ servir de fundamento a induzir determinado comportamento que, descumprido, irá desencadear sanções e reprimenda por parte do Estado. A partir de normas gerais e ante ao caso concreto são elaboradas normas individuais. Por isso se diz que aquelas servem de fundamento de validade destas, o que nos autoriza a dizer que necessariamente devem ter sido postas no sistema em momento cronologicamente anterior à ocorrência fenomênica. Em outras palavras, o fundamento de validade de uma determinada norma somente pode ser outra norma. Mas uma não surge da outra espontaneamente. Conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, que sempre nos conduz a raciocínios de impressionante clareza, “é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e dando origem à implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria”⁶.

Dito isto, devemos ressaltar para o detalhe de que as normas são dirigidas única e exclusivamente ao comportamento humano. Em certas oportunidades diretamente para o homem comum. Em outras, as normas são voltadas para quem produz novas normas. Aqui, o Mestre Paulista mais uma vez faz uma interferência decisiva, quando indica para a distinção epistemológica e didática entre normas de conduta e normas de estrutura. Vejamos que o jusfilósofo escreveu:

A secção das normas em dois tipos, sob o critério da função que exercem no sistema, apesar de se apresentar como estrutura de cunho meramente metodológico, é bastante rica, na medida em

que nos permite separar os diferentes regimes jurídicos que a elas o direito impõe. Outrossim, em planos epistemológicos, as normas jurídicas, como unidades atômicas do sistema, cumprem dois papéis diferentes: umas disciplinam, pronta e diretamente, o comportamento - são as regras de conduta; enquanto outras se ocupam também do proceder do homem no seio da sociedade, porém o fazem de maneira mediata e indireta - são as regras de estrutura⁷.

O legislador, portanto, é o alvo mais comum das ditas normas de Estrutura, determinações dirigidas no afã de que ele proceda corretamente e sob os ditames do próprio sistema quando da produção de novas regras abstratas, inovando o aparato geral e abstrato, a serem insertas no plano jurídico⁸. Por isso devemos nos debruçar sobre a competência. Para conhecer como os legisladores (ou às vezes a administração pública, como veremos) devem incidir as normas, na linha de raciocínio que endossamos.

Até aqui já se conclui que, dado o fato de o direito ser Linguagem, estaremos sempre trabalhando para encontrar quais fundamentos, no plano da linguagem, poderemos sacar para dizer o que é norma de competência, quais suas funções e como ela pode agir para atingir seu mister.

Em nosso modelo de abordagem, iniciamos pelo texto de lei⁹, composto de enunciados prescritivos, que serve de suporte físico a partir do qual o intérprete constrói proposições e, coligando tais proposições, chega a normas jurídicas, elemento mínimo capaz de influir sobre as condutas intersubjetivas. Promovendo os adequados encaixes destas sob o contexto Constitucional, no prisma da coordenação e subordinação, ou seja, pela relação entre normas, fatores mediante os quais busca por orientação, se dá a formação do sistema do direito positivo. As correlações entre normas, que chamamos sintaxe, são importantes na construção do conhecimento porque ante tal análise poderemos empreender a identificação da pertinência de uma regra específica com relação ao todo sistemático. Neste momento outorga-se menor importância às relações entre signos (aspecto semântico) e nem seus usos (teor pragmático da linguagem).

1.2 Sobre Competência em Hans Kelsen.

Vamos discorrer um pouco sobre o tema com base nas lições de Kelsen, visto que acreditamos ser um bom ponto de partida para desenvolver o raciocínio.

Em Teoria Pura do Direito, o Austríaco forneceu ao mundo jurídico vários elementos para a análise e estudo do Direito. Uma destas reflexões recai sobre a questão da competência para criar normas. Para ele, a conduta humana é regulamentada por um ordenamento normativo, de forma positiva ou negativa. Positiva quando a um indivíduo é prescrita ou permitida a realização de ato determinado e negativa quando a ele for obrigatória uma omissão. Descreve que a conduta é regulada “quando a um indivíduo é conferido, pelo ordenamento normativo, o poder ou competência para produzir, através de determinada atuação, determinadas consequências pelo mesmo ordenamento normadas, especialmente - se o ordenamento regula a sua própria criação - para produzir normas ou para intervir na produção de normas”¹⁰.

Esta produção normativa não está concentrada exclusivamente nas mãos do Estado, visto que os particulares, por exemplo, podem exercer o que ele chama “capacidade negocial” para firmar normas jurídicas de escalão inferior, que poderão servir para a formulação de novas normas, caso descumprido o contrato, por exemplo, ficando esta outra atividade (sancionatória) restrita a determinado órgão. Todavia, isso sempre sob a chancela e dentro dos parâmetros da ordem, é que ele defende podermos admitir criações desta natureza.

Mas no caso exemplificado acima, as normas construídas são individuais, obrigando a um número já delimitado de indivíduos. Portanto, a ordem jurídica também pode atribuir “poder jurídico” a alguém para editar normas que façam valer os anseios da sociedade, atividade que ficará primordialmente a cargo do Legislativo. Age desta forma sempre que proceda à conjugação de uma conduta repudiada consistindo em pressuposto de intervenção por parte do Estado. Este Poder se

traduz na possibilidade de criar normas gerais aptas pela própria ordem jurídica a gerar normas individuais pela aplicação daquelas.

Desta forma, para ele, competência é uma norma que confere um “poder”. E este é o modo como o próprio ordenamento atribui um “poder ou competência” a certo indivíduo¹¹ para que, mediante determinada atuação, produza normas para regular condutas ou para produção de novas normas. Seu lampejo de genialidade, inerente a toda sua obra, talvez possa ser mais fortemente encontrado neste momento, quando fala de competência. Isto porque, sob sua concepção de direito como ordem coercitiva, teria ele que explicar de que forma esta norma de competência poderia ser abordada como tal, e, como se operaria uma sanção para o descumprimento de normas desta natureza. Advoga que se tratam de normas não-autônomas, na medida em que não estariam completas em si e deveriam ser completadas em busca pelo próprio sistema do direito. Aqui devem ser transcritas suas próprias palavras, ante a improvável chance de ser fiel ao seu raciocínio utilizando outros termos. Diz ele:

A definição do Direito como uma ordem coercitiva pode ainda manter-se em face daquelas normas que conferem competência ou poder para uma conduta que não tenha o caráter de um ato de coação, ou permitem positivamente tal conduta, na medida em que tais normas são normas não-autônomas, por estarem em ligação essencial com normas estatuidoras de atos de coerção. Um exemplo típico de tais normas, que são apresentadas como argumento contra a assunção do momento coercitivo no conceito de Direito, fornecem-no-lo as normas do direito constitucional. As normas da Constituição que regulam o processo legislativo não estatuem - argumenta-se - quaisquer sanções para a hipótese de não serem observadas. Uma análise mais detalhada mostra, porém, que se trata de normas não-autônomas que fixam apenas um dos pressupostos sob os quais são de aplicar e executar os atos de coação estatuídos por outras normas. São normas que conferem ao órgão legislativo competência para produzir normas. Não prescrevem a produção de normas e, nessa medida, as sanções nem sequer entram aqui em linha

de conta. Se as determinações da Constituição não são respeitadas, então não se produzem quaisquer normas jurídicas válidas, as normas em tais condições produzidas são nulas ou anuláveis, isto é: o sentido subjetivo dos atos postos inconstitucionalmente e que, portanto, não são postos de acordo com a norma fundamental, não será interpretado como seu sentido objetivo ou, então, essa interpretação - provisória - vem a ser repudiada¹².

A transcrição foi longa, mas necessária. Entretanto, mesmo ao fim de tais considerações, ainda devemos apresentar comentários, não à Kelsen, mas com relação à variedade de acepções com a qual termo é empregado. Falamos em competência para criar normas, e neste ponto pretendemos adentrar para atingir o objetivo deste trabalho.

1.3 Competência Tributária em linhas gerais.

Quanto ao assunto, Tácio Lacerda Gama, em seu livro *Competência Tributária - Fundamentos para uma teoria da nulidade*, nos dá elementos imprescindíveis para escrever sobre a questão da competência. Exatamente por isso este artigo caminhará em paralelo com vários dos conceitos trazidos pelo autor para que seja possível começar a construir, aqui, uma contribuição sobre o tema mais específico da competência tributária sancionatória.

Partilhando das noções até este momento expendidas, na esteira do raciocínio de Hans Kelsen, ele parte para a análise estrutural da competência, caminhando em seguida para o estudo de sua função. Utiliza da concepção de competência como norma, advertindo que, para tanto, deve reunir os necessários elementos para regular a conduta da criação de normas e estipular quais e como se operam os efeitos no caso de seu descumprimento. Transcrevo, a seguir, o que ele entende ser imprescindível para a compreensão do tema. Afirma:

(...) fixamos uma premissa importante para todo o trabalho: só podemos chamar de norma de competência tributária, entendida como unidade do sistema de direito positivo, as mensagens normativas que prescrevam, de uma só vez, os seguintes critérios: i. sobre o que poderá versar a

norma quer for criada; ii. quais as circunstâncias por meio das quais são criadas normas jurídicas; iii. quais os efeitos de se descumprirem as disposições i. e ii. Ausente qualquer destes elementos, não será possível falar em norma de competência tributária no sentido que pretendemos adotar neste trabalho¹³.

Na obra, também a elucidação da noção de enunciado, proposição e norma comparece. Afirmo ao leitor que estes conceitos estão postos nos mesmos moldes que vos expusemos. Enunciados são textos a partir dos quais se formula o sentido. No âmbito de texto legal, são classificados como enunciados prescritivos, ou seja, fragmentos do direito positivo. Apenas quando “deixamos a objetividade dos textos e passamos à subjetividade do intérprete”¹⁴, afirma ele, passamos a operar com proposições. “Se os enunciados eram jurídicos, as proposições formuladas a partir deles são prescritivas de conduta”¹⁵. Entretanto, não é certo afirmar que proposições prescritivas *sempre* são sinônimos de normas jurídicas. Estas carecem de maior grau de completude. Há, inclusive, três acepções mais correntes que devem ser elucidadas, a bem da compreensão e para que se conduza a um desfecho conclusivo comum.

Norma Jurídica em sentido amplo, no nosso contexto e seguindo a linha de pensamento do autor Baiano, são equivalentes a proposições prescritivas. De posse de sua ilustração, afirma-se que a “simples indicação de uma alíquota, a qualificação de um sujeito passivo ou ativo, a prescrição de uma imunidade, de um princípio, são todos exemplos de proposições ou normas jurídicas em sentido amplo”¹⁶. Justo por isso se propõe chamar norma jurídica em sentido estrito apenas aqueles juízos, formulados a partir de um ou vários enunciados prescritivos, que contemplem um grau mínimo de elementos capazes de reger por inteiro uma conduta, promovendo a vinculação de uma consequência jurídica a uma ocorrência ou acontecimento. A isto o professor Paulo de Barros Carvalho chama de “entidades mínimas e irreduzíveis (com o perdão do pleonasmo) de manifestação do deôntico, com sentido completo”¹⁷.

Finalmente, para fazer jus ao raciocínio que tomamos desde o início, na linha do filósofo de Viena, uma norma somente será tida por completa se composta por um fragmento que ligue o descumprimento de seu conseqüente a uma sanção, com o teor de coatividade por parte de órgão jurisdicional. A primeira deve recortar um fato e a ele vincular uma relação jurídica e a segunda deve ter como pressuposto a transgressão da obrigação veiculada no conseqüente daquela. Segundo Tácio, “(...) nesta acepção estrita, a sanção será a norma que anula o ato violador da norma primária, prescrevendo a sua aplicação coercitiva. Isso, por sua vez, é levado a efeito pelos órgãos que desempenham competências jurisdicionais”¹⁸.

1.3.1 Competência tributária: conceito e características.

Recorremos a lições do autor Tácio Lacerda Gama novamente. Em virtude da nossa incursão no estudo da competência ser delimitada pela orientação fornecida pelo método do constructivismo lógico-semântico, em sua obra temos forte ponto de apoio para nos impulsionar à frente na investigação, por se utilizar de mesmos referenciais.

Entretanto, fazendo uma incursão na dogmática especializada, coube à leitura do texto de Regina Helena Costa¹⁹ o despertar nossa atenção para este tema. Ao conceituar, a autora escreve que “*Competência tributária* é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência”. Adiante, esclarece que em um “Estado de Direito, a tributação há de comportar -se dentro de certos limites, para que possa ser legitimamente exercida. Assim, a noção de competência tributária corresponde ao “poder de tributar”, juridicamente limitado pela própria Constituição”.

Ora, dessa forma, se o tributar, por fato de ser matéria alçada pela Constituição como de grande relevância e ensejadora de incisivos cuidados, com a mesma razão o é, ou pelo menos deve ser, a questão sancionatória, penal, diga-se, ligada a ao ato de percussão ou fiscalização tributária.

O tema da aptidão para criar sanções ligadas à matéria tributária é arisco. Requer atenção sob a ótica de duas disciplinas que exigem o máximo de atenção ao princípio da legalidade: o direito tributário e o direito penal. Mesmo o Mestre Roque Antônio Carrazza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, declina que “este é um assunto que interessa ao direito tributário penal”²⁰, motivo por que limitará ao seu rápido registro.

Coube a Paulo Roberto Coimbra Silva, em qualificada obra intitulada Direito Tributário Sancionador, deitar maior atenção à questão. Conforme expõe, com base na teoria dos sistemas, ao “aplicar um dispositivo de lei, aplica-se toda a lei, devendo intervir no processo decisório em torno de um único artigo o conteúdo geral da ordem jurídica”²¹. De fato, a incidência jurídica não obedece a subsistemas. Esta é uma opção dogmática que permite melhor aproximação ao tema, mas a passagem deixa bem exposto que a “permeabilidade dos princípios penais”, como ele mesmo chama, é inerente à própria noção do sistema do direito positivo.

Voltando, portanto, ao livro de GAMA, lembra, e aqui deve ser repassado o alerta, que antes de se enveredar propriamente no assunto, é imperioso trazer à baila a definição do conceito de competência e da norma que a prescreve. Elege quatro pontos fundamentais para elucidação, que transcrevemos logo adiante:

- i.* por competência entendemos a aptidão para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos;
- ii.* norma de competência em sentido amplo engloba toda e qualquer proposição que concorra para programar essa aptidão;
- iii.* norma de competência em sentido estrito é o juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários à enunciação válida e, no seu consequente, uma relação jurídica que tem como objeto a validade do texto que verse sobre determinada matéria ou comportamento;

iv. a formação da norma de competência em sentido completo pressupõe reunir, além da norma de competência em sentido estrito, uma norma jurídica que prescreva a sanção pelo exercício ilegítimo daquela, ou seja, a reação do sistema pela criação de norma jurídica sem fundamento de validade²².

Aos pontos acima, devemos fazer algumas observações. O comentário do item “i.” traz o conceito de competência quase completo. Na obra, o autor adiciona somente que tal aptidão é “... juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém em face de outrem, para alterar o sistema do direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas...”²³. Já no que concerne aos itens “ii., iii., iv.”, necessário acrescentar que a ideia de norma de competência seria o “... signo, formado com base nos textos do direito positivo, a partir do qual se constrói um juízo condicional que contempla em sua hipótese as condições formais de criação de uma norma e, no seu consequente, os limites materiais da competência tributária”²⁴.

Tudo o que foi elaborado até este ponto do nosso texto pode ser aplicado, com as devidas adaptações, à normas nos mais diversos estratos do processo de positivação. Note-se que falamos sempre na aptidão para criar normas e nos textos de direito positivo concernentes de alguma forma à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos. Dentre estas criações normativas, temos atuação de órgão judiciário, executivo e legislativo, emitindo, cada um dentro de suas atribuições, normas gerais e abstratas ou normas individuais e concretas. Contudo, para nosso objetivo é mais vantajoso promover uma outra secção no objeto de estudo, que adiante explicitaremos.

1.3.2 Sentidos do termo Competência.

O direito se manifesta em linguagem, em palavras. Palavras, invariavelmente, apresentam, em maior ou menor grau, certa dose de ambiguidade e polissemia nos sentidos a elas empregados pelos utentes da linguagem. Essa característica, em que pese ser útil, por exemplo à

sobrevivência de uma língua, que passa a se renovar ao passar do tempo, substituindo termos antigos por novas acepções formadas no decorrer dos anos, para a ciência do direito é deveras prejudicial.

Como não poderia ser diferente, a expressão competência tributária alude a mais de um significado. Aqui vamos listar 4 modos de expressão da competência tributária para, posteriormente dizer qual ou quais haveremos de observar em maior proporção a expressão da competência sancionatória. Ainda tendo suporte na obra de Tácio Lacerda Gama, utilizando o critério da tripartição de Poderes e das funções exercidas pelos Poderes de Estado, acrescentando ao final o elemento privado, temos as figuras seguintes: (i) competência tributária legislativa; (ii) competência tributária administrativa; (iii) competência tributária jurisdicional; e (iv) competência tributária privada.

Em linhas gerais, é de bom alvitre estabelecer sucintamente a definição destas características. A primeira (i) é a aptidão, modalizada como permitida, de que são dotados os entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, por meio do processo legislativo²⁵. Em segundo lugar, (ii) é a “aptidão, modalizada em obrigatória ou permitida, imputada aos órgãos do Poder Executivo, para editar atos infralegais voltados à aplicação das normas tributárias”²⁶. Neste ponto é importante ilustrar que existem três formas distintas de exercer competência administrativa, sendo a atribuição para editar instrumentos normativos introdutórios secundários, a aplicação do aparato geral e abstrato para emitir normas individuais e concretas e, ainda, a função jurisdicional atípica atribuída à administração para julgamento de conflitos de aplicações normativas. A (iii) competência jurisdicional em matéria tributária é justamente a terceira faceta da competência, que consiste em “aptidão, modalizada em obrigatória, imputada aos órgãos do Poder Judiciário - e atipicamente aos órgãos da administração pública - para aferir a validade, aplicando ou não, normas tributárias ligadas, direta ou indiretamente, à

instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos”²⁷. E (iv) finalmente, competência tributária privada é aquela conferida ao particular, concernente à aptidão, modalizada como obrigatória, imputada aos contribuintes para fazer incidir normas, direta ou indiretamente, relacionadas à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos”²⁸.

Está claro que, *a priori*, nos interessa menos debruçar sobre as duas últimas formas de expressão da competência, dado que estão mais voltadas à inserção de normas individuais e concretas no sistema do direito positivo, o que tem utilidade mais reduzida, pelo menos neste momento, para enxergar melhor a figura da competência tributária sancionatória. Então, para servir ao propósito de ilustrar a construção de normas mais gerais, falaremos mais acentuadamente na competência legislativa e, em determinados momentos, na competência administrativa regulamentar, visto ser neste âmbito que podem ser veiculados textos gerais e abstratos com teor de sanção material ao descumprimento da legislação tributária.

Posto isso, estando bastante evidente o caráter textual e normativo que preferimos atribuir à competência, coerentes com a linha constructivista, devemos adiantar que os desdobramentos desta delimitação seguirão nos itens posteriores, partindo para inquirir acerca (i) da forma como podem ser criadas normas sancionatórias, no exercício da competência sancionatória e (ii) que influência os princípios Constitucionais exercem sobre os enunciados-enunciados de uma norma desta natureza.

2. FONTES E COMPETÊNCIA(S)

Se já dissemos que competência é aptidão para criar norma e que estas são juízos extraídos de textos positivados, também chamados enunciados prescritivos, temos agora a necessidade de informar como sucede para que sejam criados tais textos. Sim, analisando de qual fonte provêm esses textos que poderemos avançar no processo de conhecimento sobre tais normas

e, com isso, sobre a competência. Na forma pela qual surge o direito e como se opera modificação e inovação no ordenamento jurídico.

Parágrafos atrás foi dito que texto equivale a enunciado. “A toda produção de um enunciado (seja descritivo, seja prescritivo) subjaz a atividade de enunciação²⁹”. É o ensinamento do professor Tárek Moysés Moussallem, que tratou muito bem da temática das fontes. Decorre desta conclusão, portanto, que a enunciação é um ato produtor de enunciado.

Por este motivo, é de extrema importância esclarecer que para nós os enunciados prescritivos (no sentido de texto jurídico) somente pode nascer através de uma enunciação válida, ou seja, por intermédio do procedimento previsto pelo sistema e desempenhado por agente competente para tanto. As coordenadas de tempo, local, e agente devem ser seguidas à risca com relação ao procedimento. Esta programação se verifica em toda e qualquer norma constante no sistema. Em alguns casos, é verdade, nota-se uma flexibilização para construção destes enunciados prescritivos, mas somente devido ao fato que o sistema assim o permite.

3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SANCIONATÓRIA

Os argumentos até aqui expendidos foram tecidos como base para conduzir nosso raciocínio para a circunstância de que a **competência tributária sancionatória decorre diretamente da competência tributária**. A outorga deste “poder” conferido ao Estado para tributar traz com ele toda a sorte de desdobramentos que circundam o núcleo do verbo e que são capazes e necessários para que a norma de tributação cumpra seu mister. Trazemos novamente, por indispensável, o ensinamento do professor Paulo de Barros Carvalho:

No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o

núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.³⁰

Assim sendo, tanto podemos analisar a questão da competência sancionatória em relação à outorga de competência para construção de norma primária sancionatória, tendente a inibir uma transgressão da norma de tributação, porque dará origem à sanção e também coerção por parte do Estado, quanto a descompasso porventura existente entre uma norma com o que determina a norma de produção jurídica, que é seu fundamento de validade, porque regula sua produção, conforme ensina Tárak Moysés Moussallem³¹, o que gera a invalidade da mesma, culminando com a impossibilidade de sua aplicação. Esse último pode ser dito um caso de sanção pela *má execução da competência sancionatória*, no sentido de que a enunciação não se subsume à norma procedimental. Abaixo, se tem uma decisão pertinente ao tema. Interessante por tocar em duas formas de exercício da competência tributária sancionatória.

3.1 O caso do Protocolo de ICMS 42/1991

Foi firmado em 1991 o Convênio-Protocolo 42 de ICMS, onde, na Cláusula Primeira, Acordaram os Estados de Alagoas, Bahia, Ceará, Sergipe, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Maranhão, Piauí, Amazonas e Pará, em atuar de forma integrada na *fiscalização* de mercadorias em trânsito, nos Postos Fiscais de fronteira e na troca de informações fiscais. Entretanto, tempos após, sobreveio discussão sobre a aplicação de uma Multa, tema que não foi objeto do acordo firmado no instrumento acima referido. É o que trazemos ao contexto para compreender um pouco sobre a questão na prática.

Na decisão abaixo, no REsp. 1133110 / PE, contra Acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, que no STJ foi decidido monocraticamente pelo Ministro Sérgio Kukina, trazemos um exemplo de erro no exercício da Competência por parte do Estado de Pernambuco. Vejamos:

RECURSO ESPECIAL Nº 1133110 / PE

RELATOR : MINSTRO SÉRGIO KUKINA

DJe: 19/09/2014

DECISÃO MONOCRÁTICA

EMENTA - DIREITO PROCESUAL CIVL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PETRÓLEO E DERIVADOS. PROTOCOLO FIRMADO ENTRE ESTADOS-MEBROS QUE NÃO DISPÕE ACERCA DA INCIDÊNCIA DE MULTA. INVASÃO, PELO FISCO PERNAMBUCANO, DA COMPETÊNCIA DE OUTRAS UNIDAES DA FEDRAÇÃO. ILEGALIDAE NA AUTUAÇÃO. SENTENÇA DE 1º GRAU ACERTADA NA ESPÉCIE. REEXAME NECESSÁRIO IMPROVIDO À UNANIMIDADE DE VOTOS. RECURSO VOLUNTÁRIO PREJUDICADO.

O Ente Federativo, sob o argumento de estar procedendo legitimamente ao exercício de sua competência tributária, arbitrariamente tentou Multar contribuinte do ICMS quando não lhe foi outorgada competência Pelo Protocolo 42/1991, portanto sem constar inserido no rol de sua atribuição. O voto do Ministro traz importante recorte da questão desde a decisão de Primeiro Grau, onde, inclusive, podemos enxergar o acerto do Magistrado quando expõe:

"A questão central a ser apreciada é saber se a Ré tem competência para cobrar a multa resultante do recolhimento atrasado do ICM pela autora. Conforme se verifica às fls 18 a 22 e 23 a 42 os pagamentos foram efetuados em favor dos Estados da Paraíba e Rio Grande do Norte. Tais valores são os mesmos constantes do auto de fls. 17. Com o recolhimento se estabeleceu uma relação jurídico-tributária entre aqueles dois Estados e a Autora (A Esso Brasileira de Petróleo). Tal pagamento, por se tratar de ICMS, extingue o crédito sob condição resolútoría da ulterior homologação do lançamento (CTN - ar. 150, § 1º), já que este lançamento é por homologação. Isto significa dizer que qualquer irregularidade em relação ao recolhimento será objeto da decisão homologatória que advirá, com certeza, dos sujeitos ativos da relação original, quais sejam os Estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. Isto se

deduz em função do que dispõe o art. 119 do CTN, pelo qual o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Se competentes forem aqueles estados para receberem o pagamento do tributo e isto não está sendo contestado pela ré, que só está a cobrar a multa pelo recolhimento atrasado, não de ser para a homologação e para a apuração de algum saldo devido ou imposição de penalidades. O interesse, conforme facilmente se deduz, é daqueles estados para apuração e imposição de penalidades e não da Ré, pessoa estranha à relação tributária. Tal presença da Ré nesta relação, substituindo aqueles Estados na cobrança de uma possível multa, fere os arts. 7º e 8º do Código Tributário Nacional, que dizem respeito à indelegabilidade da competência tributária e a substituição deferida pelo não-exercício da competência por quem de direito. A Ré faz menção a legalidade de tal delegação existente entre ela e aqueles Estados, mas não juntou nenhum documento que atestasse um acordo neste sentido (a Ré é a Fazenda do Estado de Pernambuco). Assim, julgo procedente o pedido formulado pela autora e decreto a anulação do crédito tributário apurado no auto de infração de fls. 17, com base nos arts. 119, 7º e 8º do CTN'(fls 103/104)."

A Corte Pernambucana também entendeu pela ilegitimidade do Estado de Pernambuco, para a aplicação da penalidade questionada em juízo com base na interpretação do Convênio-Protocolo nº 42/91.

Aqui está a constatação do que nos referimos a respeito da invalidade como “sanção”, por ser a competência norma não-autônoma, imposta a um enunciado prescritivo inserido no sistema por agente tido por incompetente.

O exemplo é bastante ilustrativo e está enquadrado como um exercício de Competência Tributária Sancionatória Administrativa por parte do ente estadual e Judiciária pelas Cortes. Questões como esta, em que pese não serem simples, são de constatação um pouco mais objetiva, diferentemente da próxima questão de que vamos tratar.

3.2 Criação de Enunciados Sancionatórios e a aplicação dos Princípios Constitucionais.

A abordagem feita acima, como já explicamos, retrata uma forma de exercício de competência administrativa sancionatória para produção de norma individual e concreta, corrigida em seu erro pelo desempenho dos órgãos possuidores de competência jurisdicional sancionatória. A visão do problema é edificante para que possamos despertar atenção também quanto à criação de normas gerais e abstratas.

Então, a pergunta que segue é a seguinte: Na criação de uma norma tributária sancionatória, em seus mais diversos estágios no processo de positivação, princípios Penais podem comparecer?

A resposta deve ser afirmativa. Não só podem, como devem ser levados em conta. Afinal, o direito é uno e indivisível, e o sistema do direito positivo não atua de forma segmentada na regulação de condutas humanas. Não se pode conceber que os subsistemas jurídicos estejam separados entre si, mas apenas dispomos destas divisões de forma puramente didática. Destarte, princípios administrativos, do direito civil, comercial, constitucional, penal, etc. todos devem comparecer no processo de elaboração da norma, de forma que o aplicador da norma e o legislador (aplicador da norma de competência tributária sancionatória) a eles deve obedecer. Claramente podemos ver que alguns possuem maior aplicabilidade do que outros.

Inclusive já temos à disposição obras de profundidade sobre o tema, como é o caso da Dissertação “*As Sanções no Direito Tributário*”, de Maria Ângela Lopes Paulino, qual iremos explorar e tentar extrair algo de importante para este trabalho com base em suas colocações.

Antes, porém, devemos construir a seguinte observação.

3.2.1 Infração e Crime.

Temos por Infração, toda transgressão a mandamento prescrito em norma primária, seja civil, administrativa, ambiental, etc. O objetivo deste artigo é discutir sobre as infrações a normas tributárias, e a atuação da competência dos órgãos responsáveis por na criação de normas decorrentes de sanção material tributária, ou seja, ações regidas sob o regime do Direito Tributário.

Com relação aos comandos veiculados por normas Penais Específicas, sob a nomenclatura de Crime, são aplicadas as formas de sanção penal. Desta forma, a União tem competência legislativa privativa para legislar sobre matéria Criminal, retirando do talante de quaisquer outros entes fazer incursões nesta divisão. Conforme alude a autora Maria Ângela Lopes Paulino, as “sanções jurídicas constituem gênero de que são espécies as sanções tributárias e as sanções não tributárias (sanções civis, sanções penais, sanções ambientais, etc.)”³², e aqui somente abordamos a influência dos princípios penais relacionados à competência *tributária* sancionatória.

Tais distinções ocorrem em virtude de que o subdomínio tributário trata primordialmente da saúde arrecadatória, ao passo que no penal todo o cuidado é direcionado ao direito à liberdade humana.

3.2.2 A observância aos princípios de Direito Penal

Desta forma, quanto ao aspecto de construção de norma no exercício da competência tributária sancionatória, em que pese não ser questão Criminal Tributária necessariamente, precisa ser presidida pelos limites que o ramo Penal possui para refrear excessos na punição de condutas.

Não foi em vão que o Marquês de Beccaria se insurgiu contra arbitrariedades na aplicação de sanções, reprimindo veementemente sua aplicação irrestrita. Já em seu tempo procurou exaltar certo grau de proporcionalidade na gradação das penas, que deveriam manter relação com a gravidade da conduta realizada.

Por Princípio, entendemos ser normas jurídicas, já que o sistema somente contém normas. Utilizando da lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, “‘princípios’ são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”³³.

Vejam, na sequência, os princípios do ramo penal que mais nos aproveitam - obviamente sem intenção alguma de afirmar que são os únicos- em sua “permeabilidade”, para usar do termo consagrado por Maria Ângela Lopes Paulino³⁴, dada a importância que assumem frente à seara tributária, que por mais recente, possui instrumentos menos elaborados na direção de disciplinar os ilícitos e as sanções a eles aplicadas, em contraponto ao rico arsenal penal, já analisado e debatido por séculos a fio.

3.2.2.1 Os princípios da Legalidade e Tipicidade

Destes dois princípios podemos falar em um só tópico. Não que haja pouco o que se falar de cada um deles. A razão é que estes dois valores, altos e valiosos no plano constitucional, estão ligados intimamente. Ambos já se fazem presentes nos estudos sobre direito tributário, mas aqui as autoridades que detêm competência tributária sancionatória costumam transgredir estes valores, que também são limites objetivos, quando maneja decretos e medidas provisórias para constituir materialidades infracionais e lhes impor sanções. Por isso mesmo este tópico se faz presente: para que o cuidado tomado na seara penal seja de certa forma invejado pelos tributaristas e que se busque repreender tais agressões.

O primeiro surge no art. 5º, inciso II do Texto Magno, estatuinto que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei”. Sua obediência na seara impositiva tributária deve ser tomada em alta conta, sob pena de desnaturação da exação. A intenção é de que apenas o legislativo opere na implantação ou majoração de tributos, e vindica a

participação dos representantes do povo, seguindo a linha erigida pelos norte-americanos do “*no taxation without representation*”, nesta imposição. Ora. Se na tributação assim ocorre, que dirá sobre *infração* e *sanção*? É imprescindível que também sejam postas com observância estrita ao princípio da Legalidade, visto que estão diretamente conjugadas às regras de tributação. Além disso, nosso CTN dispõe expressamente no inciso V do art. 97 neste sentido, tornando obrigatória sua observância.

Em segundo lugar, umbilicalmente ligada à questão do princípio da legalidade, temos o princípio da tipicidade, onde se estabelece que todos os elementos descritores do fato infracional sejam perfeitamente estabelecidos na lei, de modo que possibilite identificar corretamente todas as condutas reprovadas e também a sanção a que serão sujeitos os agentes, na relação jurídica subjacente.

As observações dirigidas ao legislador devem ser transpostas em tudo o que for cabível ao aplicador do direito. Mormente pelas autoridades fiscais, que têm sua atividade plenamente vinculada ao que dispõem os instrumentos legislativos.

3.2.2.2 O princípio da individualização da pena.

O princípio da individualização da pena está inscrito no art. 5º, inciso XLVI, da Constituição, prescrevendo que “a lei regulará a individualização da pena...”.

É certo que tal disposição é diretamente concernente ao direito Penal, mas podemos retirar lições que nos aproveitem no estudo da sanção decorrente de simples infrações tributárias. O autor Affonso Celso Favoretto, mestre em Direito Penal pela PUC/SP, traz interessante observação sobre as etapas de individualização da pena. Seriam a (i) individualização legislativa; (ii) individualização judicial; e (iii) individualização executória.

A primeira delas consiste na observação do princípio da individualização, pelo legislador, “já no momento da elaboração da lei penal, de modo a atribuir patamar abstrato de pena adequado para que, em um momento posterior, o magistrado possa avaliar cada caso concreto e, dentro dos parâmetros estabelecidos pelo legislador, tornar concreta a sanção penal”³⁵. Tal comentário se aplica perfeitamente ao nosso estudo quanto as infrações tributárias, enquanto os agentes do sistema se movimentam no exercício de sua competência.

As duas etapas de individualização seguintes são a judicial e a executória, que deixam ao alvedrio do magistrado aplicar, de acordo com o substrato fático a que tem contato, as sanções já delimitadas pelo legislador. A estas duas formas de individualização temos de fazer pequenas ponderações, com os olhos voltados à competência tributária sancionatória. Em nosso campo de estudo, devemos esclarecer que o interessante é que o legislador seja ao máximo exaustivo em sua tipificação e dosimetria das sanções correspondentes a cada tipo de infração tributária. Isso seria bastante saudável, visto que concorreria para diminuir a margem de subjetividade por parte dos aplicadores da lei no campo administrativo, e também mitigaria o indesejável fenômeno do ativismo judicial, que comparece hodiernamente de maneira marcante, com o judiciário atuando na positivação de normas, e que deve ser combatido.

3.2.2.3 O princípio da Proporcionalidade.

O exercício da competência tributária sancionatória deve ser permeado por instigações desta índole no intuito de que as condutas sejam reprimidas devidamente, de modo a não ensejar excessos ou até criação de sanções aquém da gravidade do comportamento, significando insuficiência na repressão de condutas tidas por afronta aos anseios do subsistema tributário.

3.2.2.4 O princípio da Igualdade Penal.

O princípio da igualdade é encontrado no *Caput* do ar. 5º da Constituição Federal. Seu enunciado prescreve: “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*”.

A Igualdade na seara penal é extremamente voltada aos indivíduos, que são, por natureza, desiguais, ficando claro em vários dispositivos constitucionais que a intenção é exatamente promover uma harmonização na aplicação da lei penal no intuito de evitar que situações semelhantes seja tratada de forma díspar.

Transportando esta análise para ao campo tributário, onde há ocorrência de empresas, as quais disputam mercado palmo a palmo, tentando sobressair de formas legítimas aos percalços de suas atividades, nas sanções tributárias, os agentes competentes a elaborar tais enunciados prescritivos devem sempre estar atentos em proceder uma correta tipificação e dosimetria de “penalidades”, sob a indesejável consequência, na aplicação da norma geral e abstrata pelos agentes do fisco, abrir azo a se estar tratando de forma totalmente diferente duas empresas situadas na mesma situação jurídica, interferindo na livre concorrência.

3.2.2.5 Princípio do *in dubio pro contribuinte*.

A atividade punitiva do Estado encontra barreiras, nos domínios do direito penal, onde, ante a circunstancia de inexistência de provas ou ineficiência por parte dos órgãos acusadores em as levar ao conhecimento do julgador, deve o réu ser beneficiado com a dúvida, consubstanciando o princípio penal do *in dubio pro reo*.

Por razões semelhantes, o CTN veicula enunciado de teor semelhante, no intuito de que o aplicador da norma geral e abstrata, no exercício de sua competência sancionatória, tenha em conta o mandamento contido no artigo 112, que dispõe do seguinte conteúdo:

CTN

Art. 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.

Assim, temos que a conduta do contribuinte, quando não caracterizada perfeitamente de acordo com a hipótese da infração, deverá ser enquadrada na hipótese mais favorável a ele, o que não significa impossibilidade de aplicação de sanção material.

4. CONCLUSÃO

O tema da competência tributária sancionatória ainda não é explorado a contento pelos pesquisadores que se debruçam sobre as questões de Direito Tributário. A obra (Direito Tributário Sancionador) de Paulo Coimbra representou e representa talvez o maior estudo, e de grande valor dogmático para que surjam mais abordagens voltadas à construção de uma malha mais bem elaborada de enunciados descritivos e que se evolua a discussão, a exemplo do que ocorrera com as Ciências Penais. O presente trabalho tratou de princípios penais em paralelo àquelas lições e às de MARIA ÂNGELA PAULINO, mas fizemos comentários que não são de todo idênticos.

Aqui tivemos o cuidado de começar a discussão pelo tema da competência, que sem dúvidas deve ser encarada como o ponto de partida da questão da competência sancionatória nos lindes tributários. Competência Tributária Sancionatória é aptidão para criar normas jurídicas de cunho *sancionatório*. E é justo por ser uma aptidão para sancionar que devemos enfatizar o fato de que foram eleitos rigorosamente os mesmos atores para tributar e também para sancionar condutas. A norma sancionatória não tem razão de existir sem a norma de tributação, que, por sua vez, perde totalmente sua força sem aquela. Por isso é que aqui está dito serem indissociáveis as outorgas para tributar e para aplicar a sanção.

Não se afasta a possibilidade de criação de uma norma geral nesta matéria, por exemplo, com o intuito de harmonizar a produção legislativa sancionatória em todo o território nacional, por exemplo. A criação de norma é atividade humana e, como tal deve ser empreendida pelo agente competente e com os cuidados inerentes ao procedimento adotado. Nos dois casos, o sistema do direito positivo ficaria prejudicado caso se permitisse a construção de sanções por ente distinto do que deve tributar.

Posteriormente restou abordada a temática das Fontes do Direito. É que aquela criação de norma é entendida como *atividade de enunciação*, o que, conforme fora defendido, deve ser pautada na observância por parte dos órgãos ou agentes envolvidos nesta atividade, de que todo e qualquer enunciado, desde os mais gerais e abstratos, até os individuais e concretos, devem ser influenciados pelos valores que o sistema do direito positivo busca implantar. Uma questão prática correlativa ao REsp. 1133110/PE, onde a competência tributária sancionatória foi debatida, se erigiu a argumentação de que o Fisco estadual de Pernambuco agiu fora de suas prerrogativas e teve sua atitude, pelo Judiciário, sancionada pela invalidade da atuação.

Em razão de se contar com menos parâmetros e construções doutrinárias a respeito da competência sancionatória, mister trazer construções do direito penal que concernem à questão das

penas, o que, com as devidas adaptações, pode contribuir enormemente para nossa discussão. Por isso, princípios tipicamente penais, que por vezes até mesmo já se encontram aplicados na esfera tributária, têm de ser trazidos novamente à baila para a útil operação de comparação das legislações e equiparação das fundações doutrinárias. O princípio penal da intervenção mínima orienta que cada um dos domínios trate de fazer valer suas prescrições à seu modo, utilizando, claro, dos postulados penais. Nos casos mais extremos, o próprio subsistema penal é quem virá acudir na aplicação da sanção. O sistema do direito positivo é uno e indivisível. Não concebemos a possibilidade de uma norma ou disposição ser interpretada fora deste contexto, sob pena de relegar parte fundamental na construção normativa e edificar enunciados prescritivos ou mesmo descritivos (na dogmática) totalmente à par do objeto.

¹ Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito* [tradução João Baptista Machado]. 6. ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998. p. 16.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 345.

³ http://www.vatican.va/archive/cod-iuris-canonici/portuguese/codex-iuris-canonici_po.pdf

⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 309.

⁵ Poderão no sentido de estarem em consonância com a ordem jurídica. Entretanto, sabemos que os textos jurídicos gozam de presunção de constitucionalidade e somente sairão do leque possível ao aplicador a partir de sua retirada do sistema, por um *procedimento adequado* e por um *agente competente* para tanto.

⁶ op. cit. p. 503.

⁷ ibidem. p. 382.

⁸ Dirigimos a análise para a figura do legislador somente para afinar o estudo, em direção a nosso objetivo de debruçar sobre norma de competência tributária sancionatória. Não se está, com isso, querendo dizer que inexistem normas de competência voltadas para outros atores do sistema, que não os Legisladores dos diversos entes federativos.

⁹ Termo empregado no sentido amplo, podendo significar enunciado proveniente das mais diversas espécies normativas primárias ou secundárias admitidas no sistema do direito positivo.

¹⁰ Kelsen. Op. cit. p. 11.

-
- ¹¹ Expressão que aparentemente assume o sentido de órgão em vários trechos.
- ¹² Op. cit. p. 37.
- ¹³ Op. cit. p. 10.
- ¹⁴ Ibidem. p. 53.
- ¹⁵ Idem.
- ¹⁶ Idem.
- ¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. – São Paulo: Saraiva, 2009. p. 114.
- ¹⁸ Op. cit. p. 59.
- ¹⁹ *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional* – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014.
- ²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. Pág. 586.
- ²¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ²² Op. cit. p. 62.
- ²³ ibidem. p. 218.
- ²⁴ idem.
- ²⁵ Ressalta ele, em *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, página 221, que é a competência para criar leis em sentido amplo.
- ²⁶ ibidem. p. 248.
- ²⁷ ibidem. p. 255.
- ²⁸ ibidem. p. 259.
- ²⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo : Noeses, 2006, p. 60.
- ³⁰ *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 234.
- ³¹ Op. cit.p. 167.
- ³² PAULINO, Maria Ângela Lopes. *As Sanções no Direito Tributário: Princípios e Espécies*. Dissertação de Mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, São Paulo, 2012, p. 151
- ³³ *Direito Tributário, linguagem e método*. p. 257.
- ³⁴ Op. cit. p. 99
- ³⁵ FAVORETTO, Affonso Celso. *Princípios Constitucionais Penais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

BIBLIOGRAFIA

ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. *Incidência Jurídica: teoria e crítica*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão no Recurso Especial nº 1.133.110 - PE (2009/0064634-1). Relator : Ministro Sérgio Kukina. Recorrente : Estado de Pernambuco. Recorrido: Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A. Publicado no DJe de 19/09/2014. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=39005252&num_registro=200900646341&data=20140919&formato=PDF. Acessado em 28/11/2014

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Saraiva, 2014.

FAVORETTO, Affonso Celso. *Princípios Constitucionais Penais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro e GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

Kelsen, Hans. *Teoria pura do direito* [tradução João Baptista Machado]. 6. ed. - São Paulo : Martins Fontes, 1998.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária - decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MOURA, Frederico A. Seabra de. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALÉM, Tarek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2 ed. – São Paulo : Noeses, 2006.

_____. *A revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses 2005.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. *As Sanções no Direito Tributário: Princípios e Espécies*. Dissertação de Mestrado apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

SCAVINO, Dardo. *A Filosofia Atual: Pensar sem Certezas*. São Paulo: Editora Noeses 2014, Capítulo I (O Giro Lingüístico).

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

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo. Editora Noeses: 2008.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Causalidade e relação no direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.