

FIXAÇÃO DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS NA LEGISLAÇÃO PAULISTA: DA PERMISSÃO AO DEVER

Fábio Lemos Cury¹

Resumo:

A legislação em vigor estabelece que a autoridade Administrativa do Estado de São Paulo “poderá”, desde que satisfeitos certos requisitos, reduzir ou relevar sanções aplicadas aos pelas infrações tributárias instrumentais. Isso tem sido interpretado pelo Tribunal Administrativo como uma mera faculdade do aplicador, ou seja, aplica-se ou não essa redução, a critério da Autoridade. Esse estudo se dedica a essa questão demonstrando que a literalidade dos textos legais é apenas um primeiro passo do trabalho de exegese, devendo-se buscar a construção dos sentidos dos textos de maneira coerente com o sistema de princípios e conteúdos postos e pressupostos em todo o ordenamento, analisando-se a questão também pela ótica da lógica deôntica. Tudo levando, assim, à conclusão de que não há uma faculdade, mas sim um dever de redução dessas penalidades, satisfeitos os requisitos legais.

Palavras-chave:

Sanção por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, atos administrativos discricionários, exegese, lógica deôntica.

Abstract:

The legislation states that to the State's administrative authority of São Paulo it is “possible”, as long as certain requirements are satisfied, reduce or absolve sanctions imposed by infractions of ancillary tax obligations. This has been interpreted by the Administrative Court as a mere optional act to the applicator, meaning that there is a possibility of applying or not this article, at the discretion of the Authority. This study is dedicated to this issue ant to demonstrate that the literal interpretation of legal texts is just a first step in the exegesis, which should be sought to construct the meaning of the text consistently with the system of principles and the perceptions of the law system, analyzing this matter also from the perspective of the deontic logic. All leading thus to the conclusion that there is not a mere option or discretionary power, but the duty to reduce or absolve these sanctions, as long at the legal requirements are satisfied.

Keywords:

Sanctions for the infraction to ancillary tax obligations, discretionary administration acts, exegesis, deontic logic.

¹ Advogado, mestrando em direito tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, Especialista em direito tributário pela Fundação Getúlio Vargas – GV/Law.

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Colocação do problema: permitido, facultativo ou obrigatório?.....	5
2. Alguns pontos de partida.....	8
2.1. O Direito, como conjunto das normas válidas.....	8
2.2. O Direito e sua expressão: os textos.....	10
2.3. Do texto à norma: a trajetória da interpretação.....	13
2.4. Norma e sua estrutura completa: situação normativa do problema.....	16
2.5. A força normativa e semântica dos princípios.....	20
3. Construção do sentido dos enunciados em questão.....	23
3.1. A legalidade administrativa e o dever-poder da Administração.....	23
3.2. Além da literalidade: elementos con-formadores da norma sancionadora.....	28
3.3. Valores: os valores normativos e os valores do julgador.....	33
4. Uma visão lógica sobre a obrigação de reduzir ou eliminar as multas....	36
5. Síntese conclusiva.....	39
6. Bibliografia.....	41

Introdução

Na ânsia de resolver certas questões práticas muitas vezes se deixa de atentar com o devido afinco sobre algumas questões teóricas relevantes; talvez o descuro com rudimentos da teoria da interpretação seja um dos mais flamejantes exemplos desse engano. Surpreendido na missão de aplicar o direito o intérprete menos atento a essas preocupações parece apegar-se a categorias que, talvez, não tenha recebido sem as devidas reflexões e que podem lhe levar a equívocos.

Consequência desse tipo de açodado enfoque, como é o caso em exame, consiste no alçar da literalidade de um dispositivo de lei a critério último de determinação de suas significações possíveis quando, ao revés, não passa do critério primeiro para o ingresso no plano dos conteúdos normativos. Interpretação literal não é interpretação; é proto-interpretação, é o ponto de partida para o labor exegetic.

Este estudo se dedica a duas disposições às quais essa patologia interpretativa tem se abatido: o artigo 92, da Lei 6.374/89 e o artigo 527-A, do Decreto 45.490/2000, ambos que estabelecem que a autoridade Administrativa - satisfeitos certos requisitos - poderá reduzir ou relevar as penalidades impostas aos sujeitos passivos, por infrações à legislação do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado de São Paulo. A questão é sobre a abrangência do termo “poderá”, que tem sido lido pela Administração Tributária como sinônimo de uma faculdade.

Assim, no primeiro tópico demonstraremos o entendimento que vem sendo aplicado pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo acerca das disposições em exame, ao considerar a “possibilidade” que lhe é atribuída para reduzir ou relevar o valor das sanções pelo descumprimento da legislação tributária como sendo meras faculdades, de sorte que sua aplicação pode ou não ser realizada, ainda que presentes casuisticamente os elementos que determinem tal redução ou eliminação.

Avançaremos, no segundo capítulo, em demonstrar algumas considerações mais detidas sobre o direito, seu objeto, seus planos de expressão e a interpretação como construção do sentido dos textos jurídicos. Ali se demonstrará a imperiosa reentrância do intérprete na busca de significações que se associam a partir de diversas disposições dos textos do direito - em especial os princípios - e que determinam e condicionam as interpretações possíveis das disposições normativas.

Firmada essa plataforma teórica, estabelecida sobre as bases da mais abalizada e atual filosofia do conhecimento e da linguagem, se passa à urdidura de um significado à disposição “poderá” objeto desse breve estudo. Assim, no capítulo terceiro, se demonstra que o sistema do direito positivo distingue as liberdades individuais dos poderes da Administração, já que esta exerce funções, no pressuposto do atingimento das finalidades públicas preconcebidas nos textos normativos. Sempre pautada no cumprimento desses fins, a Administração não tem poderes, mas deveres-poderes.

Ademais disso, a interpretação de tal disposição não se pode fazer alijada dos núcleos semânticos dos princípios, que do altiplano das disposições constitucionais infiltram todas as construções de sentido realizadas na marcha da positivação. Confluem os princípios da individualização da pena, da proporcionalidade e razoabilidade, da presunção de inocência (*in dubio pro reo*), vedação ao confisco e devido processo legal; tudo a tornar inconcebível tomar-se por mera faculdade adequar os efeitos norma sancionadora às circunstâncias pessoais do agente infrator e a repercussão do dano que sua conduta haja causado.

Como bem pontua LOURIVAL VILANOVA, o juiz não julga o direito, mas sim julga conforme o direito. E a utilização dos modais deônticos para regência das condutas intersubjetivas já antessupõe uma valoração prévia, que não pode ser suplantada ao sabor da ideologia dos aplicadores.

Em remate, já no quarto capítulo deste breve estudo se desenha em termos lógicos a demonstração daquilo que, em conteúdos, se ponderou nos itens precedentes: a permissão de agir de determinada maneira não significa uma

faculdade. Haverá faculdade apenas se essa permissão de agir for associada a uma permissão para não agir. Se a permissão de agir, por outro modo, se associar a uma não permissão de não agir, o que se terá será a obrigatoriedade. E é o que se tem no caso, já que o ordenamento não concebe que satisfeitos os requisitos legais o julgador deixe - ao sabor de sua mercê - de adequar a sanção a ser aplicada às circunstâncias dos agentes e do resultado da conduta infratora.

Com efeito muitas as sanções previstas pela legislação bandeirante, notadamente aquelas relativas aos deveres instrumentais, tomam por base de cálculo valores integrais das operações cuja documentação respalda, fazendo com que infrações nas quais se incorreu sem qualquer prejuízo ao Erário e incorridas ao manto da boa-fé, importem somas elevadíssimas aos sujeitos passivos.

Enfim, o reflexo da discussão é muito prático; a solução que se propõe é, a nosso modo de ver, capaz de colocar - como afirma LOURIVAL VILANOVA - no ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência, mesmo porque a melhor solução a um caso não há de ser a mais rápida, mas aquela que resista a ao crivo da consistência.

1. Colocação do problema: permitido, facultativo ou obrigatório?

Este estudo tem por objeto a análise da aplicação de disposições da legislação paulista dirigidas aos julgadores administrativos, em especial no que diz respeito à fixação das multas aos sujeitos passivos.

Com efeito, o artigo 92 da Lei 6.374, de 1º de Março de 1989, dispõe sobre a possibilidade de que, atendidos certos requisitos (ausência de dolo, fraude ou simulação na prática da infração, bem como que esta não implique falta de pagamento de imposto), a sanção aplicada sujeito passivo possa ser reduzida ou relevada. Eis o que enuncia o referido artigo:

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

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

§ 2º - Não poderá ser relevada, na reincidência, a penalidade prevista na alínea a do inciso VII do artigo 85.

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

Referida disposição, com algumas alterações posteriores, encontra espelho no art. 527-A, do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre Estado de São Paulo, instituído pelo Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, *in litteris*:

Art. 527 - A. A multa aplicada nos termos do art. 527 **poderá** ser reduzida ou relevada por órgão julgador administrativo, desde que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação, e não implique falta de pagamento de imposto (Lei n. 6.374/89, art. 92 e § 2º, na redação da Lei n. 10.619/2000, art. 1º, XXXI, e Lei n. 10.941/01, art. 44). (Acrescentado o art. 527-A pelo inciso I do art. 2º do Decreto n. 46.676, de 09 de abril de 2002, DOE de 10 de abril de 2002; efeitos a partir de 01 de maio de 2002)

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

§ 2º - Não poderão ser relevadas, na reincidência, as penalidades previstas na alínea a do inciso VII e na alínea x do inciso VII do art. 527. (grifamos)

A questão se coloca é quanto ao conteúdo semântico da expressão “poderá” que se insere no enunciado em questão, a qual tem sido interpretada pela Jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, a instância revisora do contencioso administrativo bandeirante, como sendo uma faculdade do julgador administrativo. É dizer: para o órgão administrativo, mesmo que presentes os requisitos referidos na legislação em apreço, a diminuição ou eliminação da penalidade não lhe é obrigatória, podendo-se aplicá-la ou não. Vejamos alguns dos precedentes nesse sentido:

ICMS - FALTA DE PAGAMENTO - REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO - CONVÊNIO ICMS 24/2001 - FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS - REDUÇÃO DA MULTA. Infração corretamente caracterizada pelo conjunto probatório carreado aos autos. **A redução da multa nos termos do art. 527-A do RICMS é faculdade concedida aos ímplies julgadores, os quais, em atenção aos comandos normativos, poderão ou não estender esse benefício ao contribuinte quando entender cabível.** Recurso parcialmente conhecido e não provido. (Recurso Ordinário. DRT. 10. Processo nº 632960/2005. Auto de Infração nº 3041665-6. Publicação em 12/11/2012. Grifamos)

FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO APURADA ATRAVÉS DE LEVANTAMENTO FISCAL. FALTA DE EXIBIÇÃO À AUTORIDADE FISCALIZADORA DE DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS À ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS À ENTRADA DE MERCADORIAS. Quanto à alegada nulidade da decisão recorrida - Pacífico na jurisprudência que o Juiz não está obrigado a responder a todos os argumentos invocados pela partes, quando já encontrado motivo suficiente que dê supedâneo ao resultado encontrado. **A redução/relevação da multa constitui faculdade subjetiva do órgão julgador, pois sua aplicação depende sempre da apreciação dos elementos e circunstâncias de cada caso concreto. Em razão disso, não está ele obrigado a declinar os motivos pelos quais deixa de acolher pedido dessa natureza, mesmo presentes seus pressupostos.** Quanto à ocorrência de decadência - O aresto indicado como paradigma não se presta a demonstrar divergência no critério de julgar, pois tratou de situação fática distinta - falta de recolhimento do imposto, por guia especial, na entrada de mercadoria do exterior. Ainda que assim não fosse, quanto ao item 1, tratando-se de levantamento fiscal, o prazo decadencial é contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN. Quanto ao item 3, havendo a comprovação de dolo, a fluência do prazo decadencial desloca-se, nos termos da parte final do § 4º, do artigo 150, do CTN, e reabre-se uma nova contagem com base no artigo 173, I, do mesmo diploma. Quanto ao mérito: como é sobejamente sabido, a matéria atinente a levantamento fiscal é estritamente de fato, não podendo ensejar Recurso Especial. Quanto às demais alegações (tripla penalização, multa confiscatória, aplicação das Instruções CAT/68), nenhum paradigma foi oferecido. Quanto ao pedido de redução/relevação da multa - há Súmula 6 deste TIT. RECURSO NÃO CONHECIDO. (Recurso Especial. DRT 1C. Processo nº 935390/2006. Auto de Infração nº 3054405-1. Publicação em 26/03/2011. Grifamos)

Os precedentes acima colacionados são apenas alguns exemplos dentre os muitos outros que se podem colher da Jurisprudência do referido Tribunal

administrativo². Relevante notar que o julgado acima se sustenta no fundamento de que, consistindo a diminuição ou eliminação da multa mera faculdade, mesmo que presentes seus elementos, sequer seria necessária a fundamentação ou justificação das razões que levaram à aplicação ou não aplicação de tal disposição.

Interessante notar que o tribunal administrativo em voga, noutras situações, apresenta como fundamento para não aplicação da disposição em apreço a assertiva de que a penalidade imposta pela lei visa coibir uma determinada forma de comportamento (a infração), sendo certo que a diminuição ou eliminação da multa corresponderia a uma violação ao espírito sancionador positivado, incentivando a prática infracional. Vejamos exemplo dessa asserção:

ICMS - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA— FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E DE SAÍDA. , RECURSO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO: Clara a acusação, corretamente capitulada e plenamente respaldada no material probatório carreados aos autos. Não logrou a autuada apresentar justificativa aceitável para a falta que resultou de sua conduta. **Não acolhida a pretendida relevação da multa aplicada uma vez que resultaria na mitigação da importância** dos deveres legalmente impostos no interesse da fiscalização e arrecadação de tributos. (Recurso Ordinário. DRT 12. Processo nº 465959/2007. Auto de infração nº 3075547-5. Publicação em 01/08/2009. Destacamos).

De fato, da íntegra do voto condutor do julgado acima referido se pode colher a asserção de que a infração praticada pelo contribuinte envolvido (falta de escrituração de documentos fiscais) resulta em prejuízo à ação fiscalizadora da Administração. Daí porque não se poderia admitir que tal conduta fosse *“incentivada por meio da pretendida relevação da multa aplicada, sob pena de se mitigar a importância desses deveres legalmente impostos no interesse da Fiscalização”*.

O que se pretende, pois, é responder às seguintes indagações: **(i)** A disposição dos arts. 92, da Lei 6.374/89 e 527-A, do Decreto 45.490/2000, no caso de satisfeitos os requisitos ali determinados, encerram permissão ou obrigatoriedade na diminuição ou relevação da penalidade?; **(ii)** existe a possibilidade de se deixar

² No mesmo sentido: (Recurso Especial. DRT 06. Processo nº 142493/2005. Auto de Infração nº 3031747-2. Publicação em 08/11/2008) ; (Recurso Ordinário. DRT 1ª. processo nº 641864/2002. Auto de Infração nº 2050551-6. Publicação em 12/10/2007)

de aplicar a disposição em exame ao fundamento de que se deve desestimular a prática das infrações tipificadas na legislação?

2. Alguns pontos de partida

2.1. O Direito, como conjunto das normas válidas

Concluir é pôr fim, levar a cabo, assentar, firmar definitivamente, resolver-se. A expressão deriva do termo latino *concludere*, significando o fechamento, o cercamento (*claudere*) de um determinado objeto. E não se chega a um fim que se pretende aceitável intersubjetivamente sem a exposição dos caminhos que levam a ele. E este meio é o método (justamente derivado do grego *méthodos*, significando um caminho para se chegar a um fim³) que permita o controle da conclusão a que se chegou. O método do qual nos valem para surpreender as questões postas neste estudo é o hermenêutico-analítico, afeito às propostas do Constructivismo Lógico-Semântico proposto por LOURIVAL VILANOVA e desenvolvido por PAULO DE BARROS CARVALHO.

Passemos, pois, a alguns cortes e definições a partir dos quais buscaremos propor nossas conclusões.

Direito são normas. Tomamos o direito positivo como o conjunto das normas jurídicas válidas em um determinado país, as quais são relacionadas segundo certos princípios unificadores, tanto sintática quanto semanticamente, e que são produzidas pelo homem (objeto cultural) com vistas ao atingimento de certas expectativas normativas.

E essa definição demanda alguns esclarecimentos. O primeiro deles diz respeito às normas, as unidades a partir das quais se determinam o conjunto do direito. Em senso estrito, norma jurídica está no plano das significações: são as proposições prescritivas cujo conteúdo se constrói a partir da interpretação dos textos que integram o direito positivo. Sua estrutura lógica é invariavelmente implicacional, e pode ser representada em termos formais da seguinte maneira:

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2010. Página 45.

D(H→C). Decompondo tais elementos temos um dever-ser “D” representativo da autoridade constituída que estabelece uma relação de causalidade jurídica (→) entre uma hipótese “H” que dispõe critérios para reconhecimento de um fato que, se ocorrido, implica uma consequência “C” consistente na relação que se instaura entre um sujeito ativo e um sujeito passivo em torno de uma obrigação: a um será dado o direito subjetivo de exigir algo; a outro o dever jurídico de prestar-lhe. A isso voltaremos adiante, em maiores detalhes.

Sendo composto por normas, i.é., por mensagens que veiculam prescrições, o direito é também fenômeno comunicacional. É um corpo de linguagem de função prescritiva, estruturado a partir de textos (no caso, escritos) que buscam transmitir mensagens: as mensagens deônticas. Nos dizeres de FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁴:

A concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são do que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões sîgnicas: suporte físico, significado e significação.

Como corpo de linguagem criado pelo homem para regência das relações intersubjetivas, o direito é também fato cultural; nessa medida é entremeado pelos valores. Decisões pautadas em valores influenciam desde o momento pré-jurídico, ao se decidir politicamente qual conduta se deverá reger por meio dos modais da obrigação (O), permissão (P) ou proibição (V ou Ph) e com o auxílio dos códigos da licitude e ilicitude, de modo a incentivá-las ou desincentivá-las. Os valores estarão presentes igualmente em todos os posteriores atos de aplicação (positivação) do direito, por exemplo, ao se entender qual a disposição rege um determinado caso, quais os fatos são suficientes à prova das situações tipificadas ou em que medida os fatos comprovados podem determinar a redução de sanções legalmente previstas para fazer frente ao princípio da individualização das penas.

⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. Página 40

Por fim, importa que se ressalte também o caráter sistemático do direito positivo. É que suas unidades se relacionam em relações de subordinação (hierarquia) e co-ordenação sendo estas as relações ditas sintáticas, além de relacionarem também semanticamente por mecanismos de derivação e inter-determinação (auto-referências). Marca do sistema do direito positivo é tratar-se de sistema dinâmico, na medida em que se auto-regula, estabelecendo uma relação de relatividade entre sua aplicação e sua criação, como aponta GABRIEL IVO⁵ em sua magnífica obra sobre a produção e controle normativos:

Assim, quem se situa no interior do sistema jurídico logo verifique que normas regulam a criação de outras normas. O direito auto-regula-se. A característica de o direito regular a sua própria criação faz dele um sistema dinâmico. Mais, estabelece uma relação de relatividade entre aplicação e criação do direito. Se as normas jurídicas somente podem ser criadas conforme outras normas, a criação do direito é, simultaneamente, aplicação do direito, pelo que os atos criadores do direito são, também, atos aplicadores do direito”.

Há, ademais, uma homogeneidade sintática das unidades do sistema do direito (as normas) invariavelmente estruturadas na forma implicacional à qual aludimos parágrafos acima, além de uma abertura semântica em relação à linguagem social da qual colhe os fatos que desencadeiam a causalidade jurídica.

2.2. O Direito e sua expressão: os textos

Como sistema constitucional, o direito parte de um plano de expressão por meio do qual transmite suas mensagens prescritivas. Trata-se dos textos, i.é., o substrato lingüístico ou a base empírica para que se alcance o sentido dos comandos prescritivos. Como texto, aqui tomado no plano de sua expressão, o direito consiste num conjunto de signos; estes signos não contém um sentido, mas sim suscitam um sentido que lhe será atribuído pelo intérprete.

Cabe aqui abrir parêntese para algumas definições próprias da semiótica (a teoria geral do signos). Um signo é uma unidade de qualquer sistema

⁵ IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. página. XXVII

comunicacional. Possui status lógico de relação⁶: por seu intermédio um suporte físico (algo material, tal como as marcas de tinta no papel, as ondas sonoras da fala etc.) representa um significado, é dizer, uma realidade individualizável. Essa representação provoca no sujeito cognoscente uma noção, idéia ou conceito que se designa significação, e que se refere ao significado.

Todo sistema de signos possui três planos: **(i)** o sintático, que exprime a relação dos signos entre si (v.g. a gramática de uma língua ou a lógica); **(ii)** o semântico, que cuida da relação do signo com o significado ao qual se refere (e.g. um dicionário, que busca definir os conteúdos que se atribuem aos signos); e **(iii)** o plano pragmático, que diz com a relação dos signos com seus utentes, i.é., relaciona-se aos usos dados ao signo. São planos de uma mesma realidade, apenas analiticamente distinguíveis.

Tais categorias se aplicam, com fins analíticos, ao estudo do direito, permitindo a vislumbrar a relação entre os textos do direito positivo (suportes físicos), a realidade individualizada à qual se referem, isto é, os significados (a região das condutas intersubjetivas normativamente reguladas) e as significações (as normas jurídicas, como significações suscitadas pelo texto nos intérpretes). Trata-se de mecanismo útil na lida com um sistema tal qual o direito, expresso em linguagem, e que já denuncia - mesmo nessas brevíssimas linhas - uma relevante premissa: o suporte físico (texto bruto) não contém o sentido que suscita, é dizer, não contém sua significação (as normas jurídicas), a qual lhe é atribuída por um intérprete.

Fechando este parêntese, importa anda que se supere a ambiguidade do termo “texto”, já que pode ser utilizado tanto na acepção de plano da expressão como no conteúdo que esse plano provoca no intérprete. Daí a distinção realizada por PAULO DE BARROS CARVALHO ao atribuir àquele a designação de texto em sentido estrito e este último texto em sentido amplo, diferença que também aponta

⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. 8ª edição Página 37.

GREGORIO ROBLES, ao tratar o plano da expressão como texto bruto e apenas texto como aquele plano referente aos conteúdos⁷.

De todo modo, importa que se registre que os textos do direito positivo consistem em um conjunto de signos que, suscitando na mente do intérprete uma idéia ou noção, fazem referência a um determinado objeto. O sentido, pois, não reside no signo; nem dele se pode extrair: quem atribui sentido ao signo é o intérprete, sendo certo que as significações estão no plano das idéias.

Essa só constatação já sepulta a concepção de que interpretar é extrair o sentido constante da letra fria dos textos jurídicos⁸. Não. Interpretar não é extrair sentido, é atribuir sentido ou, noutros dizeres, construir um sentido. É que o sentido dos textos não vem “dado”, sendo sim construído por meio do labor exegético. A propósito de destacar a natureza construtiva da ação hermenêutica esclarece GREGORIO ROBLES:

Las normas jurídicas no vienen <<dadas>> directamente por el texto bruto del ordenamiento, sino que sólo alcanzan su verdadero ser tras una operación de construcción hermenéutica, que es la que proporciona el texto jurídico elaborado del sistema (...) El derecho no viene dado de antemano a la ciencia a través de la voluntad del legislador o de la autoridad. El Derecho no se identifica con el texto bruto, con el ordenamiento. Antes al contrario, el Derecho es el sistema que resulta de la construcción, es decir, el texto elaborado sobre la base del texto bruto que proporciona la autoridad. El derecho es una realidad <<construida>> y no una realidad <<dada>>

Daí que se deve sempre atentar para os distintos planos da expressão e do conteúdo, do texto e suas enunciações e disposições e a norma, como bem aponta RICCARDO GUASTINI⁹:

Em suma, a distinção entre disposição e norma não faz mais do que reproduzir, de maneira talvez não óbvia, a distinção totalmente óbvia entre discurso das fontes e discurso dos juristas-intérpretes. A disposição é um enunciado que constitui o objeto da interpretação. A norma é um enunciado que constitui o produto, o resultado da

⁷ CARVALHO, Autora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2010. Página 174.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Página 188.

⁹ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Página 28.

interpretação. Nesse sentido, as normas são - por definição - variáveis dependentes da interpretação.

Temos então que o direito positivo, como um sistema comunicacional (S) que parte de textos, comporta uma subdivisão - em termos analíticos - em quatro subsistemas ou ordens, tal como proposto por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰. E essa divisão se dá entre: **(i)** o subsistema S1, conjunto dos enunciados, tomados no plano de sua expressão; **(ii)** o subsistema S2, conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos isolados, ainda sem articulação normativa; **(iii)** o subsistema S3 das significações normativas já articuladas i.é., normas jurídicas em sentido estrito; e **(iv)** subsistema S4, que corresponde à forma superior do sistema normativo. E a consideração desses planos em que se manifesta o direito positivo chama atenção para o processo interpretativo e sua trajetória. Vejamos como se dá esse processo.

2.3. Do texto à norma: a trajetória da interpretação

No afã de construir a significação de uma norma jurídica em seu sentido estrito, isto é, uma mensagem deôntica de sentido completo o intérprete se depara com o plano da literalidade da expressão dos textos do direito positivo (S1). Trata-se aqui do texto em seu sentido estrito, que expressa um conjunto de palavras, frases, períodos e parágrafos. Trata-se do ponto de partida, é dizer, do primeiro ponto de contato do intérprete com o conteúdo positivado. Conceber o direito em seu plano de expressão é importante pois se trata do *“único e exclusivo dado objetivo para os integrantes da comunidade comunicacional. Tudo mais será entregue ao teor das subjetividades”*¹¹. É também nos domínios do plano da expressão em que o direito efetivamente inova na ordem jurídica, por meio da enunciação de novos conteúdos positivos, por meio de novos textos legislativos, por exemplo.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Página 144.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. 8ª edição. Página 109.

Ao se referir a plano de expressão, entretanto, não se trata exclusivamente se seu aspecto material, mesmo porque ao primeiro contato com ele já se inicia a atribuição de certos conteúdos de sentido. O que se quer destacar, nesse subdomínio (S1), é que se cuida do campo da literalidade textual, que veicula os enunciados prescritivos.

Após a tomada de contato com o plano da literalidade do texto, é dizer, dos enunciados prescritivos, o intérprete passa a atribuir-lhes ou desenvolver significações, deixando para trás o plano da mera literalidade textual. Nesse domínio (S2), o intérprete passa a cuidar de significados dos termos jurídicos. Neste plano ainda não se trata de referir às normas jurídicas em seu sentido completo: cuidam-se das *“significações que se erguem a partir de frases prescritivas, de enunciados ditados por órgãos competentes que integram o corpo legislativo”¹²*.

Pois bem. Tendo tomado contato com as significações das frases prescritivas isoladamente consideradas, o intérprete passa a empreender um processo de contextualização, de modo a produzir unidades completas de sentido para as mensagens normativas (S3). Trata-se do plano das significações prescritivas, das normas jurídicas em senso estrito, quando a soma das significações isoladas tomadas nos planos S1 e S2 se compõe de maneira a permitir a síntese de uma mensagem deôntica: permite dizer que conforme o direito positivo, caso ocorrida uma determinada hipótese, deverá ser o desencadeamento de uma consequência que implique uma relação obrigacional que vinculará dois sujeitos.

Exemplo citado por PAULO DE BARROS CARVALHO a ilustrar tal situação é a do texto que proclame “a alíquota do imposto é de 3%”. De fato, como explana o ilustre professor, a literalidade do texto é incapaz de oferecer ao intérprete o conteúdo de uma mensagem deôntica. Tampouco as significações de base que se podem construir a partir dessa literalidade serão suficientes para se estabelecer uma significação normativa. Os 3% incidiriam sobre qual base? A quem cabe pagar e a

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. 8ª edição. Página 114.

quem cabe exigir a exação? E qual o fundamento jurídico que sustenta a instalação desse liame obrigacional?¹³

A resposta a tais indagações insusceptíveis de serem hauridas pela literalidade textual ou pelos conteúdos de significação isolados dos enunciados fará com que o intérprete empreenda constantes retornos aos planos S1 e S2, perpassando diversos diplomas normativos e - sobretudo - o plano constitucional que outorga o fundamento de validade última a todos os enunciados prescritivos e lhes condiciona o sentido a partir dos vetores axiológicos que são os princípios; tudo de maneira a conseguir, só então, estabelecer o conteúdo total de uma norma jurídica em sentido estrito.

Nesse sentido é que a norma jurídica em sentido estrito é referida como unidade irreduzível de manifestação do deôntico. Nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁴:

É que os comandos jurídicos, para terem sentido, e, portanto, serem devidamente compreendidos pelo destinatário, devem revestir um quantum de estrutura formal. Por certo que ninguém entenderia uma ordem, em todo o seu alcance, apenas com a indicação da conduta desejada: “pague a quantia de x reais”. Adviriam logo algumas perguntas e, no segmento das respectivas respostas, chegaríamos à fórmula que nos dá sentido completo. Supondo identificado o sujeito que deve cumprir o comento, perguntaria este: pagar a quem? Quando? Por quê? ao atender a tais indagações iríamos perfazendo aquele mínimo irreduzível que possibilita a mensagem do direito.

Mas há, ainda uma outra instância a ser vencida pelo intérprete na compreensão de uma mensagem prescritiva completa. É que a norma não pode ser tomada de forma Isolda, já que mantém relações de coordenação e de subordinação com as demais normas do sistema do direito positivo. Trata-se do subdomínio S4, que relaciona as unidades normativas em coordenação e subordinação, possibilitando a aferição de sua pertinência, aplicabilidade em cada caso.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. 8ª edição. Página 117.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Página. 40.

Ao cabo dessas considerações, é evidente que o labor exegético não se pode prender à clássica noção da “interpretação literal”, que, rigorosamente, sequer pode se considerar como interpretação. A literalidade diz com a estrutura morfológica dos textos, sequer avançando sobre significações de base - mesmo que isoladamente consideradas. Dista ainda mais da noção de norma jurídica, que já pressupõe o relacionamento de significações construídas a partir de diversas disposições dos textos normativos de maneira a suscitar um sentido deôntico completo. A geração do sentido normativo tampouco pode prescindir de um trato com o contexto do sistema do ordenamento - as relações de subordinação e coordenação - entre as normas jurídicas.

A literalidade é apenas o ponto de partida para ingresso no conteúdo dos textos do direito positivo. Não é interpretação, mas pressuposto de interpretação, uma vez que se atém preponderantemente ao plano sintático da linguagem prescritiva. Noutros dizeres, pretender afirmar o sentido de uma norma a partir da disposição literal do texto equivale a atribuir uma significação calcada no aspecto sintático da linguagem positivada, simplesmente ignorando seus indissociáveis âmbitos semântico e pragmático. Nesse sentido é a conclusão do já referido professor PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁵

Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência. de qualquer modo, a exegese dos textos legais, para ser completa, tem que valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de se chegar ao conteúdo intelectual.

Com tais considerações pretendemos haver desvelado o rotundo equívoco ao apego literal a expressões colhidas dos enunciados prescritivos sem um exercício de interpretação que permita seu relacionamento com todo o contexto que determina e condiciona o sentido dos textos do direito positivo.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009. 3ª Ed. Página 201.

É o que se passa, por exemplo, ao se tomar a expressão “poderá” contida nos artigos 92, da Lei 6.374/89 e 527-A, do Decreto 45.490/2000 de maneira irrefletida, sem atinar aos demais enunciados também integrantes do sistema do direito positivo que con-fluem em conferir-lhe coerência.

2.4. Norma e sua estrutura completa: situação normativa do problema

Malgrado os esforços descritivos que nos empenhamos em desenvolver, não é demais atentar para a ambigüidade do termo “norma jurídica”, o qual costuma ser utilizado tanto para referir-se aos enunciados prescritivos, é dizer, aos produtos do processo de enunciação (texto bruto), quanto para as significações normativas dotadas de sentido deôntico completo (fruto da interpretação). Daí a opção metodológica por distinguir entre normas jurídicas em sentido amplo ou lato como as primeiras e normas jurídicas em sentido estrito as segundas¹⁶.

Tomamos as normas jurídicas em sentido estrito como as significações que se constroem a partir dos textos do direito positivo, as quais estão invariavelmente estruturadas na forma implicacional “D (H→C)” (onde se lê: deve ser que, se ocorrida a hipótese “H”, então se instaurará a relação-consequente C entre um sujeito ativo e um sujeito passivo), de maneira a permitir a construção de um sentido deôntico completo; daí falar-se em expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico.

Na essência da norma jurídica, contudo, há mais que isso. Há ainda o componente coercitivo, implementado por meio de uma sanção; esta que é expressa uma norma secundária (uma segunda dimensão do mesmo fenômeno normativo).

Com efeito, quando se fala em norma jurídica em sentido completo, se pressupõe duas dimensões: (i) uma norma primária, que vincula deonticamente a ocorrência de um fato à prescrição de uma conduta; e (ii) uma norma secundária que

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009. 3ª Ed. Página 201. Página 129.

é ligada a esta primeira a que prescreve uma sanção a ser aplicada no caso de se verificar a hipótese prevista pela primeira. i.é., a conduta juridicamente devida¹⁷, e não realizada a conduta por ela preconizada.

A representação formal da norma jurídica em sentido completo, portanto, é a seguinte:

$$D[H \rightarrow C(S', S'')] \vee [H'(-c) \rightarrow C' (S' \rightarrow S'')]$$

As variáveis da fórmula que aqui reproduzimos são as seguintes: **(i)** O Dever-ser neutro “D”, interproposicional, neutro, que instaura a implicação jurídica e representa o ato de autoridade ponente da norma jurídica; **(ii)** A proposição-hipótese da norma jurídica primária “H”: é o antecedente da norma primária. Aponta conotativamente critérios de identificação de uma situação de possível ocorrência; **(iii)** O conectivo condicional \rightarrow , que representa a implicação deôntica; **(iv)** A proposição-consequente “C(S', S'’)”: é o consequente da norma primária, que estabelece a relação jurídica entre os sujeitos ativo (S’) e passivo (S’), modalizando uma conduta como Obrigatória (O), Permitida (P) ou proibida; **(v)** O conectivo \vee , representando a disjunção includente; **(vi)** A proposição H’ (-c): representa o antecedente da norma secundária, descrevendo conotativamente o fato jurídico consubstanciado no não atendimento à conduta c (daí -c) preconizada no consequente da norma primária; **(vii)** A proposição C’ (S’ \rightarrow S’): consequente da norma secundária, que estabelece uma causalidade jurídica equivalente à sanção, isto é, uma relação entre os sujeitos Ativo (o mesmo sujeito ativo da norma primária) e um Sujeito Passivo que se identifica com o Estado Juiz, instado a suprir o descumprimento da conduta c pela ação jurisdicional.

Cabe ainda destacar que o conceito de sanção a que nos referimos no tratar da norma secundária relaciona-se à possibilidade de o sujeito ativo exercer seu direito subjetivo de ação para exigir perante o Estado a efetivação do dever

¹⁷ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. Página 73.

constituído na norma primária. A esse propósito explana com usual clareza AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹⁸:

Considerando, no entanto, 'sanção' na segunda acepção – como relação jurídica que habilita o sujeito ativo a exercer seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir perante o Estado-Juiz a efetivação do dever constituído na norma-primária, mediante o emprego da coação estatal – a resposta para nossa pergunta [existe norma sem sanção?] é: 'não', porque, como já dissemos acima, não há um direito pertencente ao sistema jurídico que não seja assegurado coercitivamente pela via judiciária. A 'sanção' nesse sentido tem uma conotação mais estrita, não apenas de relação jurídica punitiva, instaurada em decorrência de fato ilícito, de cunho reparatório, mas de um vínculo de ordem processual, mediante a qual se postula o exercício da coatividade jurídica (também punitiva e decorrente de ato ilícito), para assegurar a garantia de um direito.

Destarte, quando se fala em sanção como a possibilidade de ação estatal como forma de implementação do conseqüente da norma jurídica primária, é relevante destaca que essa noção **não** guarda identidade com a idéia de sanção extrajudicial decorrente, por exemplo, do descumprimento de obrigações tributárias instrumentais ou principais, tais como aquelas que autorizam as reduções ou eliminações de multas objeto deste artigo.

Com efeito, as normas que instituem sanções extrajudiciais pelo descumprimento de obrigações tributárias - instrumentais ou principais - consistem em normas primárias que se justapõe a outras normas primárias. Em seu antecedente prevêm as hipóteses de não pagamento tempestivo da prestação tributária ou o descumprimento de uma obrigação instrumental e, em seu conseqüente, o dever jurídico de prestar a multa em favor da pessoa política dotada de capacidade tributária. A essa norma corresponderá a norma secundária própria, que preverá, em seu antecedente, o não pagamento voluntário da penalidade imposta e, em seu conseqüente, a instauração da relação processual tendente à exigência forçada de referida quantia.

Com essas asserções temos já bem definida a estrutura das normas jurídicas em sentido estrito, afastando-a ainda mais da literalidade dos enunciados, e permitindo ainda localizar o problema cuja solução se pretende neste estudo.

¹⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2010. Página 316.

De efeito, a redução ou relevação das multas de que tratam os artigos 92, da Lei 6.374/89 e 527-A, do Decreto 45.490/2000 dizem com um dos critérios da proposição-consequente de uma norma jurídica primária sancionadora. Em especial se relacionando quanto a seu critério quantitativo (determinação da base de cálculo ou alíquota da penalidade aplicável, respeitados os critérios individualizadores da pena).

E localizar no consequente de uma norma o problema em voga levará à conclusão da obrigatória consideração de aspectos de intenção e de culpabilidade para a determinação do *quantum* a pagar a título de multa, fatores de resto desinfluentes para determinação da proposição-hipótese da norma sancionadora (CTN, 136), ligada apenas ao reconhecimento do fato jurídico infracional.

2.5. A força normativa e semântica dos princípios

Até este ponto avançamos no propósito de demonstrar o direito como um sistema comunicacional em que suas unidades estão relacionadas em subordinação e coordenação. Seus conteúdos são dados por meio de entrâncias e reentrâncias nas diversas disposições que veicula e, como de resto se dá em todo sistema de linguagem, num contexto de auto-referências. E os princípios ocupam papel central nesse sistema, exercendo função ordenadora sobre as demais normas, além de constituir critério de interpretação e integração para conferir coerência semântica a esse sistema.

Os princípios, decerto, são normas. Ora normas em seu sentido amplo: conteúdos de elevada carga axiológica e prestigiados em enunciados de elevada hierarquia, que malgrado não constituam estruturas normativas completas as determinam semanticamente; ora normas em sentido estrito, como limites objetivos. A propósito dos princípios pontifica PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁹:

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009. Página 262.

Assim, nessa breve digressão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos 'princípio' como 'norma'; nos dois últimos, princípio como 'valor' ou como 'critério subjetivo'

Em verdade, os princípios apresentam-se no ordenamento sempre como normas, mas, por vezes, como normas em sentido amplo (enunciados ou proposições) ou como normas em sentido estrito. Sempre, contudo, como normas. Também por isso, os princípios sempre são proposições construídas pelos intérpretes.

Independentemente das premissas das quais se parta, o que se quer ressaltar ao tratar da normatividade dos princípios é sua atuação como núcleos de significação de elevado grau axiológico e aptidão para irradiar conteúdos significantes que determinam e condicionam todas as cadeias de posituação. A violação a um princípio, como alerta ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA²⁰ representa mais do que a violação a uma norma qualquer: expressa a violação a toda a coerência sistemática do direito positivo:

Sem outros cuidados, podemos, agora, sustentar que um princípio jurídico-constitucional, em rigor, não passa de uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional. Exerce, tal princípio, uma função axiologicamente mais expressiva, dentro do sistema jurídico (Souto Maior Borges), Tanto que sua desconsideração traz à sirga consequências muito mais danosas que a violação de uma simples regra. Mal comparando, acutilar um princípio constitucional é como destruir os mourões de uma ponte, fato que, por certo, provocará seu desabamento. Já, lanhar uma regra correspondente a comprometer uma grande parte desta mesma ponte que, apesar de danificada, continuará de pé

Nesse sentido a prescritividade dos princípios exerce como que uma força centrípeta sobre os conteúdos de significação que o sistema do direito positivo constrói em direção à região da individualidade e concretude na marcha do processo de posituação. Os conteúdos semânticos dos princípios, destarte, agem desde um momento pré-jurídico por influência sobre os enunciados a serem introduzidos no ordenamento, como agirão também - e principalmente - num âmbito jurídico,

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros editores, 2007. 23ª edição. Página 50.

permitindo o controle de validade (adequação) do produto legislado ou positivado. Sobre a ação dos princípios na interpretação dos textos do direito, PAULO DE BARROS CARVALHO²¹ adverte:

Conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, conferindo conteúdo, sentido e alcance à mensagem legislada. Tal empresa, contudo, nada tem de singela. Requer o envolvimento do exegeta nas proposições inteiras do todo sistemático, incursionado pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por certas normas, a que chamamos princípios

Ao conferir de unidade semântica ao sistema do direito positivo os princípios exercem eficácia limitadora à ação positiva (os atos de produção/aplicação normativas), permitindo o controle de validade das normas postas e sua adequação (coerência) aos conteúdos que determinam; nessa medida “*são capazes de infirmar o Direito legislado ordinário quando não possa conciliar-se com eles por os contradizer inequivocamente*” como assevera KARL LARENZ²² transcrito por MIZABEL DERZI em nota à maiúscula obra de ALIOMAR BALEEIRO.

Com essas breves asserções se busca apontar a preponderância dos princípios no labor exegético dos textos do direito. A literalidade, como dissemos linhas acima, é só o pressuposto da interpretação, seu ponto de partida. Deve o intérprete retornar ao texto e buscar atribuir a ele o sentido que mais se adéque aos núcleos de significação dotados de mais elevada hierarquia e que expressam os valores mais caros prestigiados pela normatividade: os princípios.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. Página 33.

²² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição. Revisada e complementada. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997. Página 17.

3. Atribuição de sentido aos enunciados em questão

O capítulo precedente é suficiente a demonstrar o quanto a pretensa interpretação chamada literal dista de ser critério efetivo de atribuição de sentido ao conteúdo dos textos do direito. O apego à expressão “poderá reduzir ou relevar” empreendido pela jurisprudência do Tribunal Administrativo nas disposições objeto deste estudo é prova disso.

E, com efeito, a consideração dos demais elementos do direito positivo desautoriza a interpretação dada pela corte administrativa. Vejamos como isso se dá.

3.1. A legalidade administrativa e o dever-poder da Administração

O princípio da legalidade, uma das mais caras conquistas do constitucionalismo ocidental, encontra pontos de apoio em diversas disposições da Constituição da República. Está enunciado no inciso II, do art. 5º, da Carta Política, no art. 150, inciso I, do texto constitucional, referindo-se especificamente à legalidade tributária, bem como no art. 37, *caput*, ao referir-se ao regime Administrativo. Não há área jurídica abrigada das luzes da legalidade, que permeia toda a ação do Estado.

Marca dos princípios é sua generalidade e abstração. E de sua generalidade decorre sua co-implicação, sua inter-determinação e seu des-dobramento em outros princípios. E isso vemos com naturalidade, já que marca das linguagens - e com a jurídica não haveria de ser diferente - é sua auto-referencia. É dise: um termo se explica por uma sucessão de outros termos; assim como um princípio muitas vezes se explica por certos sub-princípios nos quais desdobra.

Nesse sentido, vetor axiológico que orienta toda a produção e aplicação das normas administrativas, assim como determina o regime dos atos administrativos, é o da supremacia do interesse público, desdobração, aliás, dos princípios da legalidade, republicano e do Estado de Direito. A ação administrativa deve se dar em prol dos interesses coletivos representados pelos conteúdos veiculados na

Constituição e nos textos legais elaborados a partir dos representantes do povo. Com usual eloquência esclarece GERALDO ATALIBA²³:

Deveras, pelo princípio da legalidade afirma-se, de modo solene e categórico, que, sedo o povo titular da coisa pública e sendo esta gerida, governada e disposta a seu (do povo) talante - na forma da Constituição e como deliberado por seus representantes, mediante solenes atos legais - , os administradores, gestores e responsáveis pelos valores, bens e interesses considerados públicos soa meros *administradores*, que, como tais, devem obedecer à vontade do dono, pondo-a em prática, na disposição, cura, zelo, desenvolvimento e demais atos de administração dos valores, bens e interesses considerados públicos (do povo).

Assim, os regimes jurídicos da legalidade a que estão assujeitados os particulares e a Administração não se confundem. enquanto que àqueles existe faculdade; a esta há obrigação: só se pode fazer o que a lei autoriza. Daí que, segundo HELY LOPES MEIRELLES²⁴, “*na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal*”, sendo que “*a lei que para o particular significa ‘pode fazer assim’; para o administrador público significa ‘deve fazer assim’*”.

Destarte, ao passo em que no Direito Privado vige a dinâmica da autonomia da vontade, no direito administrativo impera o dever da ação segundo a supremacia do interesse público, i.é., do corpo social, representado sobretudo pela “lei” em sentido amplo. A Administração pública exerce função, “*que se traduz na idéia de indeclinável atrelamento a um fim preestabelecido e que deve ser atendido para o benefício de um terceiro*”²⁵. A função administrativa se exerce sem liberdade: sua ação é jungida à implementação de valores e finalidades estabelecidas pelo ordenamento em especial pelo texto constitucional e os princípios que veicula.

Com tais considerações se tem plenamente afastada a idéia - que a uma análise literal e descontextualizada poderia parecer óbvia - de que a partir de um enunciado tal como aquele que é objeto deste estudo e que se refere a uma

²³ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2001. Página 125.

²⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros editores, 1996. Página 82.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 24ª edição. Página 95.

“possibilidade” ou “permissão” se possa inadvertidamente concluir que a atribuição de um poder à Administração Pública equivale à atribuição de uma faculdade que se possa exercer pautando-se na lógica do talante. Não pode.

Como decorrência da concatenação dos conteúdos constitucionais, quando um poder é conferido por ele à Administração Pública é porque a esta só é lícito agir quando haja permissão expressa: sem tal permissão sua ação não seria possível. Ocorre que essa permissão encerra um dever: um dever de agir consonante a permissão estabelecida, cuja instituição mesma se deu com vista à implementação de certos bens jurídicos dados por valiosos pelo corpo social. Não há poder-faculdade, mas sim poder-dever de agir na implementação das finalidades pressupostas pelas normas. A esse propósito pontifica MARIA SILVIA ZANELLA DI PIETRO²⁶

Embora o vocábulo poder dê a impressão de que se trata de uma faculdade da Administração, na realidade trata-se de um poder-dever, já que reconhecido ao poder público para que o exerça em benefício da coletividade; os poderes são, pois, irrenunciáveis. Todos eles encerram prerrogativas de autoridade, as quais, por isso mesmo, só podem ser exercidas nos limites da lei.

Eis que os agentes da Administração incorrem em rotundo equívoco ao tomar por faculdade o poder-dever atribuído pela legislação.

Oportuna, a esse propósito, a lição do insigne professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO²⁷ ao destacar a natureza instrumental dos poderes da Administração. Constituem-se instrumentos destinados à implementação das finalidades públicas; nada mais. Daí porque a ação administrativa não se pode pautar pelo talante ou pela mercê. Trata-se, na linha do que pontifica o referido doutrinador paulista, de um dever-poder cuja obrigatoriedade se reforça pela antecedência do caráter devido à permissão que confere um poder:

Convém reiterar, e agora com maior detença, considerações dantes feitas, para prevenir intelecção equivocada ou desabrida sobre o alcance do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse provado na esfera administrativa. **A saber: as**

²⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2010. Página 89.

²⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 24ª edição. Página 94/95.

prerrogativas que nesta via exprimem tal supremacia não são manejáveis ao sabor da Administração, porquanto esta jamais dispõe de “poderes” *sic et simpliciter*. Na verdade, o que nela se encontram são “deveres-poderes”, como a seguir se aclara, isso porque a atividade administrativa é desempenho de “função”.

Tem-se função apenas quando alguém está assujeitado ao dever de buscar, no interesse de outrem, o atendimento de certa finalidade. Para desincumbir-se de tal dever, o sujeito de função necessita manejar poderes, sem os quais não teria como atender à finalidade que deve perseguir para a satisfação do interesse alheio. Assim, direitos e poderes são irrogados, única e exclusivamente, para propiciar o cumprimento do dever a que estão jungidos; ou seja: são conferidos como meios impostergáveis ao preenchimento da finalidade que o exercente de função deverá suprir.

Segue-se que tais poderes são instrumentais: servientes do dever de bem cumprir a finalidade a que são indissoluvelmente atrelados. logo, aquele que desempenha função tem, na realidade, deveres-poderes. Não “poderes”, simplesmente. Nem mesmo satisfaz configurá-los como “poderes-deveres”, nomenclatura divulgada a partir de Santi Romano. (destacamos)

Pouco há de mais estranho à lógica da ação administrativa, portanto, do que a comprometida interpretação que o Tribunal Administrativo Paulista dispensa às disposições objeto deste estudo: ali na aplicação das sanções aos contribuintes não se há de fazer mercê ao obséquio do julgador. Este está jungido à aplicação da disposição que estatui a redução ou eliminação das penalidades, desde que obedecidos os requisitos ali instituídos.

A instituição desses requisitos *sine qua non*, causas suficientes da relevação ou minoração da pena já pressupõe a valoração positiva que o corpo legislado pretende prestigiar à redução das multas de modo a adequá-las às circunstâncias pessoais do agente e do seu resultado; prestígio que para ser implementado pela Administração depende de uma permissão legal expressa que é precisamente o que empreendem as disposições em exame.

Descem os valores do alti-plano das significações constitucionais com toda sua força semântica jungindo o agente da Administração à consideração de um dever-poder quando lhe haja sido direcionada uma enunciação prescritiva apenas referindo-se à simplicidade da expressão literal “poderá”.

A questão decerto não é nova, já tendo sido objeto de apreciação pelas cortes de superposição em situações em tudo similares a esta.

Exemplo que deita luzes sobre essa discussão é o da disposição do § 2º, do art. 60, do Código Penal (Decreto-lei n. 2.848, de 07/12/1940), que estabelece que a pena privativa de liberdade aplicada não superior a 6 (seis) meses, “**pode ser substituída pela de multa**”, satisfeitos certos critérios.

Ali, tal como nas enunciações objeto deste exame, o poder ou a permissão conferida ao Agente Público (no caso, ao Magistrado) não exprime faculdade, como pode parecer a uma leitura circunscrita à literalidade dos textos. Trata-se do legítimo dever-poder na ação conforme as expectativas normativas que emanam do ordenamento. E essa é a orientação do e. Supremo Tribunal Federal a respeito, como exprime o Aresto que julgou o *Habeas Corpus* 65.412, de relatoria do Ministro Moreira Alves, cuja ementa se transcreve:

'Habeas Corpus'. **Interpretação do artigo 60, parágrafo 2, do Código Penal na atual redação.** - Afiguraram-se-me republica correta a posição do parecer da Procuradoria-Geral da no sentido de que **o parágrafo 2. do Artigo 60. do Código Penal, em sua atual redação, confere ao juiz um poder-dever, e não mera faculdade**, no tocante a substituição da pena privativa de liberdade aplicada, não superior a seis meses, pela de multa, desde que preenchidos pelo réu os requisitos exigidos pelos incisos II e III do artigo 44 do mesmo Código. - Inexistência, no caso, de retroatividade benéfica. Incompetência, portanto, do juiz de execuções criminais para manifestar-se sobre essa substituição. 'Habeas Corpus' conhecido em parte.
(HC 65142, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 22/09/1987, DJ 18-12-1987 PP-29138 EMENT VOL-01487-02 PP-00421 - destacamos)

O mesmo entendimento tem sido dispensado pela Corte Suprema²⁸ à situação da revisão de atos administrativos eivados de vício. A revisão não é faculdade ou discricionariedade da administração: trata-se de um dever-poder de anulação dos próprios atos, de forma a implementar os valores e fins plasmados nos textos do direito positivo. Essa linha de idéias, é, também, aquela que adota o Superior Tribunal de Justiça²⁹.

Assim também a expressão “poderá” constante do art. 89, da Lei 9.099/95 foi considerada pelo Superior Tribunal de Justiça como instituidora de um dever-poder

²⁸ (RMS 28912 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 06/12/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-239 DIVULG 16-12-2011 PUBLIC 19-12-2011)

²⁹ (AgRg no RMS 12.121/DF, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 29/11/2007, DJ 17/12/2007, p. 222)

ao Ministério Público, afastando-se qualquer interpretação simplista ou supostamente “literal” que pretendesse atribuir à disposição a marca de uma mera facultatividade. Vejamos:

RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL EM TORNO DA APLICAÇÃO DO ART. 89 DA LEI 9.099/95 E DO ART. 299 DO CP. INEXISTÊNCIA DE PROPOSTA DA SUSPENSÃO CONDICIONAL DO PROCESSO. RECUSA DO MINISTÉRIO PÚBLICO NO TRANSCORRER DO JULGAMENTO. TEMA DESPREZADO PELO TRIBUNAL. APLICAÇÃO DO ART. 28 DO CPP.

1. A expressão "poderá", constante do caput do art. 89 da Lei n.º 9.099/95, não cria ao Ministério Público um poder discricionário, uma faculdade, porquanto o poder-dever de ofertar a proposta de suspensão condicional do processo, uma vez presentes os requisitos legais, persiste conduzindo a atuação do titular da ação penal, que não pode, sem motivo justificado, escolher pela persecução penal.

2. Cabe ao julgador aplicar o art. 28 do CPP, abrindo vista ao Procurador-Geral de Justiça se o órgão do parquet local, atuante no caso, se recusa a propor a suspensão condicional do processo.

3. In casu, o Tribunal a quo deixou de cumprir a determinação de remessa.

4. Recurso provido em parte para que, em sede de diligências, o Tribunal a quo providencie a oitiva do Procurador-Geral de Justiça acerca da conveniência e oportunidade da suspensão condicional do processo, sem prejuízo do exame posterior das outras questões suscitadas no presente apelo.

(REsp 272.781/ES, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 21/06/2007, DJ 13/08/2007, p. 412 - destaques nossos)

A questão objeto do precedente acima referido também teve seu reconhecimento pela Corte Suprema, que, a respeito, editou a Súmula nº 696.

Ao cabo dessas considerações, o que se pretende deixar assentado é que a interpretação dos textos do direito positivo, consoante se demonstrou nos itens precedentes deve levar em consideração o conjunto sistêmico dos enunciados. Do plano das significações literais (S1), mero pressuposto da interpretação, deve o intérprete realizar o exercício da busca dos sentidos isolados (S2) que lhe dêem a possibilidade de empreender associações de maneira a construir um sentido prescritivo completo (S3), o qual sobremodo deve ser relacionado aos demais conteúdos de mesma natureza elaborados a partir de outras disposições de sorte a se conceber uma coerência sistêmica tanto com as proposições de equivalente nível hierárquico quanto, sobretudo, com os princípios constitucionais (S4).

3.2. Além da literalidade: elementos con-formadores da norma sancionadora

Decerto que, como afirmou ROBLES em referência que fizemos acima, as normas não vem “dadas” pelo texto bruto do ordenamento: o direito é uma realidade

construída; não uma realidade “dada”. E lançar mão das categorias que nos propomos aplicar neste exame é elemento valioso para que se possa erigir conteúdos mais estáveis de significação, derribando sentidos que a uma análise mais superficial pareçam óbvios e que, com efeito, não resistem a um labor exegético mais detido. Aliás, foi ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁰ quem alertou para os perigos dos elementos “demasiado óbvios para merecerem crítica”, cuja insustentabilidade compromete de coerência todo o raciocínio do jurista.

Pois bem. Para além de não admitir uma automática consideração das permissões ou atribuições de poderes à Administração como sinônimos de faculdades, o ordenamento pátrio é eloqüente ao afirmar a necessidade de que na aplicação das disposições em exame se busque o máximo de adequação das penalidades às circunstâncias pessoais dos agentes infratores e o resultado de sua conduta infracional.

Ao disciplinar as infrações da legislação tributária, o art. 136, do CTN, estipula que, salvo lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A partir de tal dispositivo parcela da doutrina considera que a responsabilidade pela infração tributária é subjetiva, já que ao referir-se à “intenção do agente” o enunciado referiria à intenção no cometimento da infração (dolo); assim, onde não houvesse a caracterização da culpa (negligência, imperícia ou imprudência) não se poderia conceber a aplicação de penalidades. Essa interpretação, contudo, cede espaço àquela, mais aceita, de que a caracterização da responsabilidade tributária se pauta no regime de responsabilidade objetiva sendo irrelevante a determinação do dolo ou da culpa: basta a constituição do fato e do dano (fato jurídico que representa o evento danoso) e a existência de nexo de causalidade entre a conduta do infrator e esse fato para que a responsabilidade se instaure.

³⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. Página 12

Caracterização da responsabilidade e fixação de penalidades, entretanto, são situações muito distintas e muito distantes: situam-se em pólos opostos da norma primária sancionadora: o primeiro situa-se na hipótese-normativa; último no consequente. Assim, ao passo em que a intenção do agente ou responsável e os detalhes do dano causado não relevam para a identificação do fato que desencadeia a relação de causalidade jurídica (responsabilidade objetiva), sua relevância toma foros absolutos no momento da determinação da penalidade aplicável (no caso o *quantum* da multa), até por decorrência dos princípios da proporcionalidade, razoabilidade, individualização das penas, da equidade etc. Nesse sentido, valorosa a transcrição de excerto colhido de excelente artigo de autoria de MARIA ÂNGELA LOPES PAULINO PADILHA³¹:

Contudo, referida objetividade não afeta, impreterivelmente, a relação sancionatória, prescrita no consequente normativo, cuja construção é passível de atenuações autorizadas pelo próprio ordenamento Vicente, mediante a ponderação de valores envolvidos no caso concreto. Ultra-passando o momento da constituição objetiva da infração fiscal, parte-se para a graduação da sanção, fase em que é necessário considerar as peculiaridades do caso concreto, o devido processo legal em sua projeção substantiva (princípio da proporcionalidade), a individualização das penas (art. 5º, XLVI, CR/88) e a equidade (art. 108, IV, CTN) para a efetiva garantia do tratamento justo e isonômico na imposição de sanções, bem como a regra do *in dubio pro reo*, corolário do princípio constitucional da presunção de inocência (art. 5º, LIV, CR/88) e enunciado no art. 112, do CTN;

Com efeito a Administração Pública está jungida ao princípio da razoabilidade, segundo o qual a ação administrativa deve ser adequada aos fins colimados. E os fins colimados são os valores normativos, é dizer, as finalidades da Administração, dadas pelo ordenamento. E para que se obtenha a razoabilidade, tem-se a necessidade da proporcionalidade entre os meios utilizados pela Administração e os fins que prestigia.

³¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *A responsabilidade por infrações do Art. 136 do CTN e a graduação das sanções*. in *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. Moreira, André Mendes [et. al.]. São Paulo: Noeses, 2014. Página 863/864.

Ao discorrer com usual propriedade sobre o tema, PAULO DE BARROS CARVALHO³² destaca que a própria Corte Suprema já firmou entendimento acerca da aplicação dos princípios em apreço não apenas à Administração Pública mas a todo o raciocínio jurídico, de maneira que a fixação das multas está orientada por tais cânones. Nas palavras do insigne doutrinador paulista:

A imposição de multas, por conseguinte, deve ficar dentro do limite da razoabilidade e da proporcionalidade, ou seja, precisa guardar adequação com o ilícito praticado, não podendo ser excessivo relativamente ao dano causado e ao benefício obtido com a prática indevida, pois como leciona Odete Medauar, não pode m ser impostas aos indivíduos obrigações, restrições ou sanções em medida superior àquela necessária ao atendimento do interesse público segundo critério de razoável adequação dos meios aos fins

Particularmente no caso da fixação das multas como sanções pelo descumprimento da legislação tributária, o descuro aos cânones da proporcionalidade e da razoabilidade implica a aplicação de penalidade tendente à anulação do patrimônio do infrator de forma tendente a “esgotar” seu patrimônio e a consistência originária de suas fontes³³ de ganho. Nessa linha de raciocínio, aliás, Supremo Tribunal Federal vem assentando o entendimento de que a vedação ao confisco deita raízes em toda a aplicação da legislação tributária, aí incluído o direito sancionador:

“Recurso Extraordinário – Alegada violação ao preceito inscrito no art. 150, inciso iv, da Constituição Federal – Caráter supostamente confiscatório da multa tributária cominada em lei – Considerações em torno da proibição constitucional de confiscatoriedade do tributo – **Cláusula vedatória que traduz limitação material ao exercício da competência tributária e que também se estende às multas de natureza fiscal** – Precedentes – Indeterminação conceitual da noção de efeito confiscatório – Doutrina – Percentual de 25% sobre o valor da operação – “Quantum” da multa tributária que ultrapassa, no caso, o valor do débito principal – Efeito confiscatório configurado – Ofensa às cláusulas Constitucionais que impõem ao Poder Público o dever de proteção à propriedade privada, de respeito à liberdade econômica e profissional e de observância do critério da razoabilidade – Agravo improvido.
(RE 754554 AgR, Relator(a): Min. Celso De Mello, Segunda Turma, julgado em 22/10/2013, Acórdão Eletrônico DJe-234 DIVULG 27-11-2013 PUBLIC 28-11-2013 - grifamos)

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009. 3ª Ed. Página 881.

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros editores, 2007. 23ª Ed. Página 100.

E a noção de individualização da pena - princípio positivado no art. 5º, inciso XLVI da Carta Política - milita justamente na atribuição do direito ao administrado no sentido de que a pena que lhe é aplicada atenda às circunstâncias do ato infracional: a magnitude do dano, a posição do agente e sua intenção etc. Tudo, como se vê, construções erigidas a partir do texto positivado e que determinam o sentido das disposições em exame, no sentido contrário da literalidade que vem pautando a análise feita pelo Tribunal de Impostos e Taxas.

Também o princípio da presunção de inocência (art. 5º, LIV, da Constituição da República) que implica o princípio do *in dubio pro reo* se projeta sobre a questão em exame. Tal disposição encontra expressão também no artigo 112, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

Art. 112. A lei tributária que define a infração, ou que lhe comina penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

(...)

IV - à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação.

Ora, a disposição é clara ao estipular que a interpretação da lei tributária deve ser favorável ao contribuinte tanto no que diz respeito ao antecedente normativo ou a hipótese descritora dos fatos infracionais (“lei que define a infração”) quanto no conseqüente da norma (“ou lhe comine penalidades”) que estabelece a relação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo ao redor da obrigação de prestar a multa a ser aplicada.

Ao cabo dessas considerações nos parece já bastante evidente que todo e qualquer ato de aplicação de sanções tributárias - assim em razão do inadimplemento do crédito ou pelo descumprimento de deveres instrumentais - deve considerar as relações de intertextualidade com os demais capítulos dos textos normativos de modo a se atender ao significado genuíno da norma sancionadora.

A positivação deve e cumprir-se à luz desses conteúdos semânticos que se inter-determinam e co-implicam de maneira a permear toda a conformação do conseqüente de uma norma sancionadora.

E esse exercício não há de conduzir jamais à conclusão de que a necessidade de se individualizar as sanções aplicadas de acordo com as circunstâncias pessoais do agente e do resultado de sua conduta consoante critérios de proporcionalidade e razoabilidade possa ser suplantado por um simples talante atribuído ao sabor do julgador administrativo.

Noutros dizeres, ao fixar o conteúdo do consequente de uma norma sancionadora a partir dos artigos 92, da Lei 6.374/89 e 527-A, do Decreto 45.490/2000, o julgador administrativo jamais poderá prender-se à literalidade do texto e furtar-se à redução ou eliminação da multa desde que satisfeitos os requisitos legais.

3.3. Valores: os valores normativos e os valores do julgador

Ao colocar o problema que seria desenvolvido neste estudo chamamos atenção para uma das justificativas utilizada pelo Tribunal de Impostos e Taxas para deixar de aplicar as disposições que determinam a relevação ou redução das multas desde que satisfeitos certos requisitos. Trata-se do argumento de que - mesmo satisfeitos os requisitos legais - a relevação ou minoração se prestaria como estímulo à prática das infrações para as quais as sanções estão previstas, de maneira que melhor se faria ao deixar de aplicar a disposição.

O argumento não resiste a uma análise minimamente apurada sobre o texto positivado.

Decerto que o ciclo de positivação do direito se implementa por meio de decisões. Decisões que, por sua própria natureza, se pautam também em valores. Assim a decisão do legislador ao emitir enunciados orientando positiva ou negativamente uma dada conduta por meio dos modais deônticos Obrigatório (O), Permitido (P) ou Proibido (V ou Ph) carrega consigo valores que acabam

amalgamados no texto. Nesse sentido é o escólio de FABIANA DEL PADRE TOMÉ³⁴:

Dito de outro modo, toda norma jurídica é resultado de decisão. Não há norma sem ato decisório que lhe anteceda. E, considerando que a norma jurídica criada é constituída por linguagem, a atividade que a gera é um ato de fala. Para que o ato de fala ocorra regularmente, porém, a enunciação precisa ser realizada por autoridade competente, conforme procedimento estabelecido em outras normas, de superior hierarquia formal.

Mas a decisão de um órgão de aplicação terá margem sempre mais angusta do que aquela que o precedeu na elaboração de norma de maior generalidade e abstração. Noutros dizeres: um órgão de aplicação tal como o Tribunal Administrativo Paulista haverá de decidir e, assim, emitir certos valores sobre os fatos e sobre as normas em jogo: não poderá, entretanto, sustentar seu ato de aplicação quando os valores que pretender aplicar pareçam justamente contrários àqueles implementados pela norma a ser aplicada.

Ora, os enunciados dos artigos 92, da Lei 6.374/89 e 527-A do Decreto 45.490/2000 justamente veiculam uma determinação que visa resguardar uma decisão tomada, i.é., um valor jurídico-normativo implementado: o de impor a individualização das penas conforme a gravidade da infração e conforme o porte econômico e os antecedentes fiscais do contribuinte o que, aliás, não é sequer mera opção do legislador, mas sim um imperativo de adstrição aos princípios que orientam a ação sancionadora como se demonstrou nos itens precedentes.

Em suma, estimular ou desestimular as condutas infracionais por meio da possibilidade da redução ou eliminação das multas é decisão já tomada pelo ordenamento e pressuposta pelos dispositivos em exame: cabe ao aplicador implementá-la. Sua margem para atuação estará na calibragem ou no sopesamento da redução que deverá implementar; jamais na consideração sobre a conveniência de aplicação do dispositivo.

Em artigo acerca do poder de julgar, LOURIVAL VILANOVA³⁵ chama atenção justamente para o fato de que o julgar não é julgar o direito, mas sim julgar de

³⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008. Página 270.

acordo com o direito. É dizer, o julgador não pode pretender valer do conjunto dos valores que cultiva (sua ideologia) para assim julgar o ordenamento. Cabe-lhe aplicá-lo:

E julgar não é julgar o direito vigente, mas julgar de acordo com o direito que provém de fontes que independem dos juizes, muito embora eles, os juizes, se não elaboram o direito, colaboram na sua produção.

Julgar o direito mesmo, e substituí-lo quando não correspondendo a uma medida de valor, exige do juiz o que ele, como cidadão, pode fazer, mas não pode fazer como juiz: política do direito, isto é, a ação ou a concepção tendente a suplantar o direito vigente por outro direito mais congruente com o parâmetro de valor defendido. Mas esse critério de valor submerge às suas raízes em concepções do mundo, dependentes do oposto do homem na sociedade. E tais concepções nunca provém sem um substrato de ideologia. E como há várias ideologias, variadas seriam as concepções do direito e do justo, com o que se resvalaria no subjetivismo judicial, cada juiz julgando de acordo com seus critérios de valor, individualmente divergentes, e ideologicamente comprometidos.

Ora, ao enunciar a possibilidade de redução das sanções tributárias desde que preenchidos certos requisitos o legislador decidiu: implemento valores normativos para adequação das penalidades aos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade, individualização das penas e do *in dubio pro reo*. Eis que o derradeiro fundamento utilizado pelo Tribunal para furtar-se ao dever-poder que lhe atribui o sistema do direito positivo tampouco se sustenta.

³⁵ VILANOVA, Lourival. *O poder de julgar e a norma*. in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, vol. 1. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003. Página 356/360.

4. Uma visão lógica sobre o tema: da permissão à obrigatoriedade

Com efeito, e como se demonstrou acima, as condutas regidas pelo direito são modalizadas em Obrigatórias (O), Permitidas (P) ou Proibidas (V ou Ph); assim em termos formais, a conduta “p”, pode ser Obrigatória (“Op”), Permitida (“Pp”) ou Proibida (“Php”). Assim o direito modula as condutas possíveis, a fim de desempenhar seu papel de direção das condutas intersubjetivas. Estas são as categorias inauguradas por von Wright, que sistematizou a lógica deôntica, o que fez a partir da lógica alética que deitava suas preocupações acerca da possibilidade (M), impossibilidade (-M) ou da necessidade (-M-) de existência das coisas.

Há alguns autores que adicionam um quarto modal ou operador possível aos três que compõe a lógica deôntica, que seria o facultativo (F). A questão é interessante, e a lógica é o modo de a perceber, já que a linguagem usual não nos permite fazê-lo. É que em linguagem comum afirmar que uma dada conduta é permitida parece indicar que ela pode ser adotada ou não; em termos lógicos, entretanto, as coisas não se dão dessa maneira. Dizer que uma conduta p é permitida apenas diz com a possibilidade de que ela seja adotada, nada dizendo sobre sua omissão.

Haverá facultatividade se - e somente se - tal conduta puder ser realizada e também puder não ser realizada. Em termos formais: $Fp \equiv (Pp \cdot P-p)$, onde se lê: dizer que a conduta p é facultativa (Fp) equivale dizer (\equiv) que está permitido realizá-la (Pp) e também está permitido não realizá-la (P-p). Por outro lado, caso essa referida conduta p seja permitida (Pp) mas não for permitido deixar de realizá-la (-P-p), então o que se tem é sua obrigatoriedade, i.é., precisamente o contrário do que a permissão analisada sem maiores cautelas parece sugerir. Nos dizeres de DELIA ECHAVE, MARÍA URQUIJO e RICARDO GUIBOURG³⁶:

Quando en el lenguaje corriente hablamos de una conducta permitida, damos a esta palabra un significado más fuerte que el que le atribuye el lenguaje de la lógica deôntica: generalmente queremos decir que está permitido tanto cumplir la acción como omitirla. En el uso común (y aun en el de los abogados, “permitido contraer matrimonio” significa que uno puede casarse si lo desea, pero que también - si es su decisión - que le está

³⁶ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 7ª reimpressão. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008. Páginas 134/135.

permitido observar una conducta más prudente. En nuestro sistema, las acciones que están “permitidas” en ese sentido bidireccional de la permisión se llamarán facultativas. Pero hay que aclarar que, cuando decimos de una acción que está permitida (Pp), sólo queremos afirmar que está permitido cumplirla, sin abrir juicio sobre su omisión: si la omisión está también permitida, la conducta será facultativa: si la omisión está prohibida, la acción resultará en definitiva, obligatoria.

Pois bem. Se deixando para trás as obtusa literalidade textual a construção do sentido normativo leva à conclusão de que ao julgador administrativo não é dado deixar de diminuir ou eliminar a penalidade ao administrado quando satisfeitos os requisitos legalmente previstos (porque há um poder-dever e porque a individualização da pena é direito do administrado), o que se tem é, estreme de dúvidas, a obrigatoriedade dessa conduta.

Do relacionamento entre as proposições e fórmulas lógicas é possível se notar que elas se interdefinem por meio da utilização do operador de negação (-)³⁷.

Assim, em termos formais, pode-se dizer: $Op \equiv -P-p \equiv Ph-p$, onde se lê: afirmar que a conduta p é obrigatória (Op), equivale a afirmar que não é permitido que não se adote a conduta p (-P-p), o que é o mesmo que se dizer que é proibido que não se adote essa conduta (Ph-p).

Eis aí a expressão lógica do que se afirmou linhas acima. É dizer, sendo permitido à Administração a conduta de reduzir ou eliminar a sanção desde que satisfeitos os requisitos legais (Pp), e não sendo permitido que, satisfeitos tais requisitos, a excogitada conduta se deixe de aplicar (-P-p), uma vez que essa vedação decorre da interpretação sistemática das demais disposições do direito positivo, conclui-se sem rodeios que a “permissão” de que tratam os artigos 92, da Lei 6.374/89 e 527-A, do Decreto 45.490/2000 encerra comportamento obrigatório (Op).

Assim, o que se tem em relação às disposições em cotejo é precisamente o contrário do que aquela “interpretação literal” parece sugerir: há dever - e não

³⁷VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. 4ª Ed. Página 43.

faculdade - da Administração em reduzir ou eliminar as multas a serem fixadas aos sujeitos passivos.

Portanto, a deixar de aplicar a redução ou eliminação das multas em situações nas quais se haja provado a satisfação dos requisitos legais, a Administração deixa de cumprir a uma obrigação legalmente estatuída, o que equivale à prática de ilícito pelo agente aplicador e à ausência de fundamento da norma jurídica individual e concreta resultado dessa aplicação.

5. Síntese conclusiva

Um enunciado não porta significações. O sentido é construído pelo intérprete e atribuído ao texto, cuja literalidade é o ponto de partida para a ação exegética. O Não que a literalidade dos textos do direito seja insignificante: não é. O texto bruto é o elemento da intersubjetividade; nele as alterações legislativas se introduzem e é também o fundamento com o qual (ou em nome do qual) se realiza o controle das interpretações atribuídas aos textos pelos intérpretes e aplicadores.

A literalidade é a proto-interpretação. Deve-se partir desse plano de enunciações (S1) e atribuir a eles significações de base (S2) para reuni-las em conteúdos que permitam a construção de uma mensagem deôntica completa, é dizer, uma norma jurídica (S3). E esse processo requer do intérprete um constante reenvio ao sentido dos textos do direito positivo e suas significações, estabelecendo relações de coordenação e de subordinação entre seus significados de sorte que a norma guarde relação de coerência com o sistema do direito (S4). Os princípios constitucionais exercem papel determinante nesse papel interpretativo: sua força semântica e carga axiológica infiltram - determinando e condicionando - as significações possíveis de construção a partir dos textos do direito.

Os termos empregados pela linguagem prescritiva do direito positivo não podem ser irrefletidamente tomados em suas acepções de base, sem um esforço de contextualização com sistema do direito como um todo, num exercício de coerência.

Destarte, a interpretação literal que o Tribunal de Impostos e Taxas aplica aos enunciados dos artigos 92, da Lei 6.374/89 e 527-A, do Decreto 45.490/2000 no sentido de que o termo “poderá” ali identificado corresponda a uma “faculdade *subjetiva*” à redução ou eliminação das sanções tributárias aplicadas aos sujeitos passivos não encontra condições de sustentação. Trata-se de uma leitura não coerente, não convincente e, portanto, insusceptível de ansiar foros de verdade.

E com efeito não há facultatividade na outorga da possibilidade (permissão) de relevação ou diminuição das multas. E isso se demonstrou linhas acima com

considerações urdidas a partir do próprio ordenamento. A uma porque à Administração não se aplica o regime das liberdades individuais: a ela cabe o exercício de uma função no propósito de atingimento de finalidades pautadas na supremacia do interesse público já pressuposto nas valorações normativas. É dizer, a administração não tem poderes, tem deveres-poderes. A duas, trata-se de obrigação já que os princípios da individualização das penas, da proporcionalidade e da razoabilidade exercem sobre a Administração a força cogente de obrigar o ajustamento de toda e qualquer pena às circunstâncias da conduta infracional e seu resultado, o que se torna possível pelo implemento da conduta permitida à Administração nas disposições em exame.

Aliás, em termos lógicos, permissão e facultatividade estão longe de serem sinônimas como uma consideração menos detida à linguagem cotidiana parece sugerir. Facultatividade é permissão de fazer associada à permissão de não fazer. Quando uma permissão vier associada a uma não-permissão de não-fazer, como é o caso, o que se tem é uma conduta obrigatória. Assim, a atribuição do dever-poder de relevar ou reduzir as multas a serem aplicadas aos contribuintes desde que satisfeitos certos critérios longe de mera faculdade é uma obrigação imposta ao julgador administrativo.

Sendo, pois, a Administração obrigada a aplicar as referidas disposições em todos os casos que lhe sejam submetidos que atendam aos requisitos legalmente estatuídos, deixar de cumprir tal conduta importa cometimento de ilícito.

E as consequências práticas disso não podem ser mais evidentes, já que o ilícito ligado à gênese da constituição da sanção a acomete de irremissível nulidade, assim como compromete de nulidade o processo administrativo.

6. Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros editores, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª edição. revisada e complementada. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros editores, 2007. 23ª edição.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____, *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010. 8ª edição.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 23. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición y norma*. 7ª reimpressão. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica: produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006. página. XXVII

ROBLES MORCHÓN, Gregorio. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros Editores, 1996. 21ª edição.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 24ª edição

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *A responsabilidade por infrações do Art. 136 do CTN e a graduação das sanções*. in *O direito tributário: entre a forma e o conteúdo*. Moreira, André Mendes [et. al.]. São Paulo: Noeses, 2014

ROBLES MORCHÓN, Gregorio. *Teoría del derecho (fundamentos de teoría comunicacional del derecho)*. Madrid: Civitas, 1998.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

VILANOVA, Lourival. *O poder de julgar e a norma*. in *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, vol. 1. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003

_____. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. 4ª Ed