

# A UNIDADE, COERÊNCIA E COMPLETUDE DO ORDENAMENTO JURÍDICO E O CONCEITO DE REINCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

*Marcelo Wendel da Silva\**

**Resumo:** *O presente trabalho, cujo tema é tratar do conceito de reincidência tributária visa, antes de tudo, quebrar paradigmas tendentes a desmistificar conceitos formalmente legais, mas materialmente contrários ao ordenamento. É esse o conteúdo que se extrai da maioria dos conceitos de reincidência propostos pelos diversos entes federativos competentes. Demonstra-se que diante da avidez por arrecadação os entes federativos, sem nenhum compromisso com a coerência, completude e unidade do direito, criam normas em total descompasso com a Constituição, transformando um Estado Democrático de Direito em um estado arbitrário, em total desrespeito às garantias constitucionais erigidas com cláusulas pétreas pelo legislador constituinte.*

**Palavras-chave:** *Reincidência. Reincidência tributária. Conceito. Direito penal. Princípios constitucionais.*

**Abstract:** *This work, which subject is to treat concept of tax backsliding aims, before all, break paradigms tending to contradicting formally legal concepts, but opposite to an constitutional right. There is the content that is extracted of most of the concepts of backsliding when several competent States were proposed for. It is demonstrated that the greediness for the collection of taxes, without obligation with the coherence and unity of the right, the States were believing standards in total disagreement with the Constitution, turning a democratic State of right into an arbitrary state, disregarding the constitutional guarantees, stony clauses set up by the constitutional legislator*

**Keywords:** *Backsliding. Tax backsliding. Concept. Penal right. Constitutional beginnings.*

## Introdução

No direito, assim como em todas as ciências exige-se um vocabulário técnico com termos específicos.

---

\* Advogado e sócio do escritório CGMM advogados – Uberaba / MG; Pós Graduado em Direito Tributário pela UNISUL; Graduado pela Universidade de Uberaba / MG; Professor de Direito Administrativo e Direito Processual Penal do Curso Técnico de Segurança Pública da Polícia Militar do Estado de Minas Gerais.

Mesmo sendo o direito uno, completo e coerente é possível que didaticamente possa ser dividido em áreas, com a finalidade de tornar o estudo e o uso mais simples e prático, não se podendo admitir a existência de conflitos entre os conceitos técnicos existentes.

Partido da possibilidade de uma divisão meramente didática, tanto o direito penal como o direito tributário, por serem ramos do direito público e estarem diretamente relacionados com uma limitação ou intervenção na liberdade e propriedade do cidadão, devem estar estritamente ligados ao princípio da legalidade, não podendo, em nenhum momento, distanciar dessa diretriz básica do ordenamento.

Não somente diante do princípio da legalidade, mas, sobretudo, diante da coerência, completude e unidade do ordenamento, não se pode conceber a existência de conceitos divergentes dentro de uma mesma estrutura jurídica.

O presente trabalho visa demonstrar que o conceito de “reincidência” previsto no direito penal e o previsto no direito tributário, têm a mesma finalidade, mas divergem em um ponto significativo, colocando em questionamento a completude, unidade e coerência do ordenamento.

Pretende-se primeiramente demonstrar em que consiste um ordenamento jurídico, traçando características como a completude, a unidade e a coerência, defendidas por Norberto Bobbio.

Em seguida será proposta a idéia de que não se concebe uma autonomia de qualquer ramo do direito, demonstrando que as divisões propostas são meramente didáticas e buscam uma maior praticidade, mas que em nada influencia na análise do ordenamento como um todo.

Será tratado também, o conceito de reincidência previsto no direito penal e os demais conceitos previstos nas diversas leis estaduais tributárias, para se concluir que há uma divergência significativa nesses conceitos, causadora de prejuízos ao contribuinte. Essa divergência incita a exposição de argumentos tendentes a identificar dentro do ordenamento, qual conceito deve prevalecer.

Dentro dos argumentos a serem propostos, estão os princípios basilares do direito, como o princípio da presunção de inocência, princípio do contraditório e da ampla defesa, princípio da inafastabilidade da apreciação jurisdicional, e será demonstrado, também, que não há no ordenamento pátrio o chamado “contencioso administrativo” não havendo, portanto coisa julgada administrativa em seu sentido técnico – jurídico.

Por fim, concluir-se-á que em um ordenamento uno, completo e coerente não é possível admitir normas com finalidades idênticas e com conceitos divergentes, notadamente quando uma delas, além de conflitar com a lógica do ordenamento, conflita, também, com princípios basilares e inafastáveis, considerados como garantias constitucionais e elevados à imutabilidade pelo legislador constituinte.

## **1 A coerência, unidade e completude do ordenamento**

O direito normalmente é classificado em direito subjetivo e objetivo. Tem-se que o direito subjetivo é aquele em que se tem a permissão dada por uma norma jurídica, para fazer ou deixar de fazer alguma coisa, para ter ou não ter algo ou exigir, por meio dos órgãos competentes, que, em caso de violação de uma norma, busque o cumprimento da mesma ou a reparação de um dano causado (DINIZ, 2001, p. 244). Nas palavras de Paulo Nader (2001, p. 78) “O direito subjetivo corresponde às possibilidades ou poderes de agir, que a ordem jurídica garante a alguém. Corresponde a antiga colocação romana, hoje superada, do *jus Facultas Agend.*”.

Já o direito objetivo é entendido como sendo um conjunto de normas de uma organização social, sendo o *jus norma agendi* (NADER, 2001, p. 78). Para Maria Helena Diniz o direito objetivo “é um complexo de normas jurídicas que regem o comportamento humano, prescrevendo uma sanção no caso de uma violação (*jus est norma agendi*)” (DINIZ, 2001, p. 244).

O direito positivo entendido como um conjunto de normas de um determinado lugar em um dado tempo é uno e indecomponível, sendo a divisão em ramos como o direito público e o privado, uma divisão meramente acadêmica e largamente aceita por ser útil, não só para o aprendizado como também para a ciência. Aurora Tomazini de Carvalho expressa esse entendimento ao afirmar que:

O direito é uma realidade complexa, cientificamente inapreensível, por isso requer cortes para ser conhecido e quanto mais específico o conhecimento, mais cortes são necessários. Assim, surgem os “ramos do Direito”, que nada mais são do que delimitações metodológicas realizadas por aqueles que pretendem conhecer o Direito. Com isso podemos dizer que não há qualquer ramo definido ontologicamente no Direito, enquanto dado-material; todos eles existem em função do conhecimento jurídico e dentro de outro plano, o da Ciência do Direito, como dado – formal. (CARVALHO, 2005, p. 54)

Tratar da completude do ordenamento está diretamente relacionado a uma análise da existência ou não, de lacunas dentro desse ordenamento. Se se entende ser o ordenamento completo, é consequência inexorável dessa completude a inexistência de lacunas. Maria Helena Diniz afirma que

[...] a expressão *lacuna* concerne a um estado incompleto do sistema. Ou como nos diz Binder, há lacuna quando uma exigência do direito, fundamentada objetivamente pelas circunstâncias sociais, não encontra satisfação na ordem jurídica. (DINIZ, 2001, p. 434)

É possível entender que um ordenamento é completo não só por inexistir lacunas. Para Hans Kelsen, não há lacunas no ordenamento, mas essa teoria das lacunas é importante como um limite à atuação do magistrado. O citado autor entende que “lacuna” é uma criação do poder legislativo visando limitar a interpretação do magistrado quando se deparar com situações não abarcadas concretamente dentro do ordenamento (DINIZ, 2001, p. 438). Outros autores entendem que não existem lacunas porque há juizes. Sendo o juiz obrigado a decidir todo e qualquer litígio que lhe é apresentado, até esse momento é possível reconhecer a existência de lacunas, pois, no momento da aplicação do direito ao caso concreto essa lacuna não mais deverá existir por ter o Juiz meios previstos no ordenamento que o possibilite dar solução ao litígio (DINIZ, 2001, p. 440). Seja admitindo a existência de lacunas ou não, a grande maioria dos autores concordam no sentido de ser o ordenamento completo.

Norberto Bobbio também defende a completude do ordenamento ao afirmar que:

[...] por completude entende-se a propriedade pela qual um ordenamento jurídico tem uma norma para regular qualquer caso. Uma vez que a falta de uma norma se chama geralmente “lacuna” (num dos sentidos do termo “lacuna”), “completude” significa “falta de lacuna”. Em outras palavras, um ordenamento é completo quando o juiz pode encontrar nele uma norma para regular qualquer caso que se lhe apresente, ou melhor, não há caso que não possa ser regulado com uma norma tirada do sistema. (BOBBIO, 1999, p. 115)

Outra característica do ordenamento jurídico é a sua unidade. Por unidade é possível entender como sendo um conjunto de normas entre as quais existe uma ordem. Essa ordem deve ser entendida como o relacionamento da norma com outras normas e dela com todo o sistema (BOBBIO, 1999, p. 71).

Por ser o ordenamento composto por diversas normas, isso faz com que o mesmo seja complexo e não por isso ele não será uno é nesse sentido que se pode traduzir as palavras de Bobbio:

Que seja unitário um ordenamento simples, isto é, um ordenamento em que todas as normas nascem de uma única fonte, é facilmente compreensível. Que seja unitário um ordenamento complexo, deve ser explicado. Aceitamos aqui a teoria da

construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria serve para dar uma explicação da unidade do ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que *as normas de um ordenamento não estão todas no mesmo plano*. Há normas superiores e inferiores. As inferiores dependem das superiores. Subindo das normas inferiores àquelas que se encontram mais acima, chega-se a uma norma suprema, que não depende de nenhuma outra norma superior, e sobre a qual repousa a unidade do ordenamento. (BOBBIO, 1999, p. 48/49)

É essa norma suprema que Kelsen deu o nome de norma fundamental, e que é responsável por toda a unidade do ordenamento, criando um sistema hierarquizado de normas em que as inferiores são criadas pelas superiores de onde fundamentam a sua validade e existência, sendo a “norma fundamental” o fundamento de validade de todas as normas que pertençam a esse ordenamento (KELSEN, 1998, p. 228).

Kelsen afirma que:

Como a norma fundamental é fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem jurídica, ela constitui a unidade na pluralidade destas normas. Esta unidade também se exprime na circunstância de uma ordem jurídica poder ser descrita em proposições jurídicas que se não contradizem. (KELSEN, 1998, p. 228)

Para que se entenda um conjunto de normas como sendo um ordenamento jurídico, é preciso que seja unitário e essa unidade se dará por meio da construção escalonada, onde há uma estrutura hierárquica para dispor as normas (BOBBIO, 1999, p. 48). Será por meio da construção escalonada do ordenamento que será possível buscar a sua unidade, na medida em que se tem a norma fundamental, defendida por Hans Kelsen, termo unificador de todo o ordenamento.

Ao poder constituinte é dada a legitimidade de fixar normas válidas, que serão impostas a todos aqueles que são referidos pela norma constitucional, tendo o poder de obrigar a coletividade a obedecer essas normas. Serão as normas constitucionais que fundamentarão as normas infra-constitucionais e assim será até a aplicação da lei ao caso concreto gerando a unidade do ordenamento jurídico (BOBBIO, 1999, p. 59).

No tocante à coerência do ordenamento jurídico, será coerente o ordenamento que possibilitar a correção do direito quando diante de uma antinomia jurídica (DINIZ, 2001, p. 469). Maria Helena Diniz afirma que:

Antinomia é o conflito entre duas normas, dois princípios, ou de uma norma e um princípio geral de direito em sua aplicação prática a um caso particular. É a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular. (DINIZ, 2001, p. 469)

De acordo com a classificação sugerida pela Doutrinadora Maria Helena Diniz (2001, p. 469), as antinomias podem ser *aparente* ou *real*. Será *aparente* quando os critérios para a solução pertencerem ao ordenamento jurídico. A antinomia será *real* quando não houver solução dentro do ordenamento, devendo ser editada uma nova norma afim de que seja eliminada.

Quanto ao conteúdo a antinomia pode ser *própria* ou *imprópria*. A antinomia *própria* ocorre quando uma conduta é ao mesmo tempo permitida e proibida. *Imprópria* é a antinomia em que há uma incompatibilidade material.

Quanto ao âmbito, a antinomia será *antinomia de direito interno* que ocorrerá com relação às normas de um mesmo ordenamento; e *antinomia de direito internacional* que é possível diante de tratados, convenções, costumes e princípios gerais de direito internacional.

Por fim, quanto à extensão da contradição a antinomia será *total-total* quando uma das normas não puder ser aplicada sem que se conflite com a outra; será *total-parcial* quando uma das normas não poderá ser aplicada em nenhuma hipótese sem conflitar com a outra e, a outra, por ser mais ampla conflita só em parte com a anterior, sobrando um âmbito de validade sem conflito; será ainda *parcial-parcial*, se as duas normas são conflitantes entre si somente em parte, sobrando, para as duas um âmbito de validade sem conflitar uma com a outra (BOBBIO, 1999, p. 89).

Pela coerência do ordenamento jurídico não se admite que se tenham normas conflitantes, seja o conflito total-total, total-parcial ou parcial-parcial. Exige-se do ordenamento o dever de coerência não se admitindo antinomias, sendo essa regra dirigida tanto ao legislador quanto ao aplicador do direito (BOBBIO, 1999, p. 110).

Norberto Bobbio afirma que:

A coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a *justiça* do ordenamento. É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou de outra, conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tendem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da paz ou da ordem), e a exigência da justiça (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as conseqüências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria. (BOBBIO, 1999, p. 113)

Diante da completude, unidade e, principalmente, coerência do direito é claro constatar que um ordenamento com essas características não admite a existência de termos

conflitantes e, admitir dois significados para um mesmo instituto, como ocorre com o instituto da reincidência, é admitir a incoerência do ordenamento por existir uma antinomia e uma incompletude, por haver lacunas a serem preenchidas visando compatibilizar as duas normas e, também, a falta de unidade por quebrar a teoria do escalonamento, fundamento base da unicidade do direito.

## 2 A autonomia do Direito Tributário

Muito se discute doutrinariamente sobre a autonomia desse ou daquele ramo do direito. Nem mesmo a grande distinção entre o direito público e o direito privado é uma solução absoluta (KREPSKY, 2006, p. 59), KREPSKY (2006, p. 59) afirma que:

A aparente importância secundária da classificação do Direito em divisões e ramos ou sub-ramos pode trazer consequências inesperadas caso se intente creditar-lhe exagerada importância. Estudar o Direito considerando suas divisões, de maneira a facilitar a compreensão do fenômeno jurídico através de uma abordagem didaticamente facilitada é procedimento aconselhável para o estudioso do direito. O problema está na supervalorização dessas classificações, a ponto de emprestar aos diversos ramos do Direito uma “autonomia” capaz de justificar interpretações muitas vezes equivocadas dos operadores do Direito sobre o alcance de determinados institutos jurídicos.

Para a maioria dos autores não é possível conceber a autonomia do direito Tributário, pois eles entendem que essa autonomia é meramente didática e como informa Aliomar Baleeiro (1999, p. 239) “A autonomia do Direito Fiscal, criando conceitos próprios, leva-o em certos casos, conforme a *ratio legis*, a afastar-se dos conceitos do Direito Privado”.

Paulo de Barros Carvalho (2000, p. 15/16) também coaduna com a idéia de que o direito tributário não pode ser encarado de forma autônoma, informando que sua autonomia não passa de uma autonomia didática e afirma que:

[...] Com isso se predica banir a pretensa autonomia científica que chega a lhe conferir autores da melhor suposição. Repetimos a inadmissibilidade de tais foros de autonomia científica, sem destruir aquele que é o mais transcendental entre os princípios fundamentais do direito – o da unidade do sistema jurídico. O direito tributário está visceralmente ligado a todo universo de regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, nas suas construções, qualquer delas, por mais distante que possa parecer.

Hugo de Brito Machado (2007, p. 81) defende que a autonomia do direito dividindo-o em departamentos é meramente didática e visa facilitar os estudos, não devendo prevalecer a autonomia de nenhum ramo do Direito.

A autonomia do direito, seja ele qual for, é meramente didática, e não se confunde com a autonomia que parte da doutrina entende no sentido de fragmentação do direito positivo. Para Aurora Tomazini de Carvalho (2005, p. 49) a autonomia do direito tributário, e sua análise, é ainda mais restrita, pois analisa o ramo do direito penal tributário, e esse problema “concentra-se na distinção entre Ciência do Direito e Direito Positivo”.

A citada autora, ainda afirma que:

O cientista cria o objeto formal cientificamente, mas não tem o condão de alterar a natureza do dado-material (Direito Positivo) para criar juridicamente um ramo, pois são linguagens diferentes. Ademais, tentar isolar regras jurídicas como se prescindisse da totalidade do conjunto seria ignorar o Direito enquanto sistema. Aprendemos com as lições de Alfredo Augusto Becker que, “pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática”. O problema é que muitos autores enxergam o “ramo” (divisão metodológica) como juridicamente existente e por isso surge toda a discussão doutrinária sobre o assunto. (CARVALHO, 2005, p. 49)

## **2.1 Direito positivo e ciência do direito**

A ciência do direito em sentido amplo seria qualquer estudo que se faz com metodologia, sistematização e fundamentação com foco voltado para o direito, abrangendo qualquer disciplina que com ele se relaciona. Em sentido restrito, a ciência do direito é o estudo metodológico, sistematizado e fundamentado das normas previstas em um dado ordenamento jurídico (DINIZ, 2001, p. 217).

O direito positivo nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho (2005, p. 56):

[...] apresenta-se como linguagem prescritiva, direcionada à alteração de condutas intersubjetivas. Já a Ciência do Direito apresenta-se como linguagem descritiva, informativa de um objeto, que é o Direito Positivo. Sob esta ótica, a Ciência do Direito é uma metalinguagem, ou seja, uma linguagem que tem por objeto outra linguagem. É linguagem descritiva sobre a linguagem prescritiva do Direito.

Sendo o direito positivo um conjunto de normas prescritivas de um dado ordenamento jurídico e, a ciência do direito uma linguagem descritiva do direito positivo. Inere-se que o cientista quando opta por ter por objeto determinado grupo de normas, está fazendo um corte no ordenamento no sentido, unicamente de delimitação do seu estudo (CARVALHO, 2005, p.

56). Fazendo esta distinção entre ciência do direito e direito positivo, o direito tributário e, notadamente, o direito penal tributário só existirão no âmbito da ciência do direito, pois o ordenamento continuará uno.

Diante das premissas acima afirmadas é indubitável que, seja qual for o ramo do direito que se queira estudar, essa divisão em ramos é meramente didática e científica não alterando em nada a unidade do ordenamento não se concebendo, portanto, a existência de verdadeiras antinomias, sob o argumento de não existirem por se tratar de ramos distintos e autônomos do direito.

### **3 Direito Penal e Direito Tributário Penal**

Para definir o direito penal, tem-se que compreendê-lo como sendo todas as relações jurídicas em que se encontre uma “sistematização ordenadora do delito e da pena” (JESUS, 2002, p. 5). Damásio afirma que não há diferenças entre o ilícito penal, o civil e o administrativo, o que os diferencia é exatamente a grau de reprovabilidade definido pelo legislador. Estar-se-á diante de um ilícito penal quando a reprovabilidade for maior, ao ponto de ser imputada ao infrator até a pena mais cruel permitida em nosso ordenamento, como a restrição da liberdade. Ao contrário se estará diante de um ilícito civil ou administrativo quando o grau de reprovabilidade for menor, proporcionando a aplicação de penas mais brandas, inclusive a restrição de direitos ou penas pecuniárias (JESUS, 2002, p. 161).

Frederico Marques, citado por Damásio Evangelista de Jesus (JESUS, 2002, p. 161) define o Direito Penal “como o conjunto de normas que ligam ao crime, como fato, a pena como consequência, e disciplina também as relações jurídicas daí derivadas, para estabelecer a aplicabilidade das medidas de segurança e a tutela do direito de liberdade em face do poder de punir do Estado”.

Será uma norma penal toda e qualquer norma jurídica que tenha como configuração em sua hipótese a descrição de um crime, e no seu consequente uma pena. Crime, pelo conceito analítico adotado pela grande maioria dos doutrinadores, dentre eles Rogério Greco é um fato típico, ilícito e culpável (GRECO, 2008, p. 37).

O fato típico é composto de: a) uma conduta dolosa ou culposa, omissiva ou comissiva; b) resultado; c) nexos de causalidade entre a conduta e o resultado. Tipicidade é a

subsunção de uma conduta ao fato típico definido pela lei seja ela penal ou tributária. A ilicitude pode ser definida como a atijuridicidade da conduta, é uma contrariedade à conduta estabelecida pelo ordenamento. Já a culpabilidade pode ser definida como sendo o juízo de reprovação pessoal que se faz sobre a conduta do agente (GRECO, 2008, p. 28/39), o aspecto subjetivo do agente.

Partindo da premissa de que uma norma penal é toda norma que tem no seu antecedente a descrição de um crime e no seu conseqüente uma pena e que, crime é um fato típico, ilícito e culpável, sempre que uma norma abarcar estas características é possível entender que se está diante de uma norma jurídica penal, seja ela diretamente ligada ao direito penal propriamente dito, ao direito civil, ao direito administrativo ou ao direito tributário.

Fazer uma divisão entre direito penal e direito penal tributário é meramente didático e científico, são cortes epistemológicos realizados no direito que não alteram o direito positivo que é uno (CARVALHO, 2005, p. 60). Portanto, pode-se depreender que por ser uma divisão meramente didática, estando o operador do direito diante de uma norma que no seu antecedente descreve uma conduta e no seu conseqüente uma sanção, a referida norma é de caráter penal devendo, por via de conseqüência, respeitar os princípios e regras gerais presentes no direito positivo.

Ricardo Lobo Torres ao escrever sobre infrações e sanções em matéria tributária, esclarece de forma precisa sobre a existência de um *direito penal tributário* em substituição a um *direito tributário penal* ao afirmar que:

Da dualidade apontada e do relacionamento por vezes íntimo entre penalidade pecuniária e tributo decorre a controvérsia sobre a existência de um Direito Penal Tributário ou de um Direito Tributário Penal.

A doutrina mais antiga defendia o conceito de Direito Tributário Penal, que conteria as normas tributárias projetadas para o campo penal (cf. Rubens Gomes de Souza, *op. cit.*, p. 105).

Hoje, entretanto, prevalece a tese da existência de um Direito Penal Tributário. São normas de natureza penal que produzem conseqüências na esfera tributária. Desaparecem, portanto, as diferenças entre sanções penais e administrativas e entre multas penais e moratórias.

Seja como for, a norma sancionatória se apóia em princípios incluídos no que se convencionou chamar de Constituição Penal, pois:

- a) se sujeita aos princípios constitucionais penais da tipicidade e da legalidade (art. 5º, XXXIX).
- b) aplica-se segundo o princípio da personalização, não podendo passar da pessoa que cometeu o ilícito (art. 5, XLV).
- c) não se converte, quando se tratar de multa, em pena privativa da liberdade (art. 5º, LXVII).
- d) não retroage, salvo quando beneficiar a situação do réu (art. 5, XL).

e) não se subordina, para a aplicação pelo Judiciário, à prejudicialidade do procedimento administrativo (art. 5, XXXV).

f) se sujeita aos demais princípios constitucionais, expressos ou implícitos, que condicionam a aplicação de penas, como os princípios da boa fé, do federalismo, da independência dos juízes, do Estado de Direito etc. (TORRES, p. 291).

Ricardo Lobo Torres é peremptório ao defender que há diferenças significativas entre penalidade e tributo. No primeiro caso está-se diante do poder de punir do estado e, no segundo o poder de tributar que visa garantir recursos para atender às necessidades públicas, restringindo o direito de propriedade dos cidadãos. (TORRES, p. 2)

Os fundamentos para defender a aplicabilidade da chamada “constituição penal” reside, principalmente, na premissa de que as penalidades e as multas fiscais não se confundem com o tributo. “A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória”, assim como a pena em matéria estritamente penal, “tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário; é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício” (TORRES, p. 2).

#### **4 Da segurança jurídica e a efetividade da prestação jurisdicional**

##### **4.1 Da soberania popular e o estado de direito democrático**

No Estado de direito democrático sobreleva-se a submissão incondicionada do ente estatal à observância irrestrita à prescrição legal, porquanto calcado na premissa gravada no art. 1º, Parágrafo Único da Constituição Federal: “todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Prevalece consoante cristalinamente descrito no citado artigo, o princípio da Soberania Popular, visto que o exercício e competências das atividades legislativa, executiva e judiciária são outorgadas, por lapso determinado de tempo, a representantes eleitos direta ou indiretamente, imprimindo concluir que a gestão temporária do Estado está umbilicalmente vinculada à vontade popular, corolário do Estado Democrático de Direito.

Importante trazer à lume as precisas lições do preclaro jurista Alexandre de Morais (2006, p. 131/132):

O Estado Democrático de Direito significa a exigência de reger-se por normas democráticas, com eleições livres, periódicas e pelo povo, bem como o respeito das autoridades públicas aos direitos e garantias individuais.

Urge destacar que, consoante dito anteriormente, a administração pública não poderá ser prestada à revelia dos administrados, importando concluir que tal inobservância fere veladamente o alicerce do Estado Democrático de Direito, pois os governantes foram instituídos para salvaguardar o interesse popular e não propósitos individualistas.

Destarte, todos os atos estatais dirigir-se-ão à consecução de interesses alinhavados ao Estado de Direito Democrático, sob pena de serem manchados com o vício insuperável da inconstitucionalidade. Este preceito é o modelo pelo qual deverá guiar-se toda a atividade pública, inclusive no processo de elaboração de normas, em estrita conformidade com o devido processo legislativo.

Nesse sentido, o entendimento de André Del Negri (2003, p. 99) que, em obra de sua lavra, Controle de Constitucionalidade no Processo Legislativo, assevera:

Parece não restar dúvida de que a legitimação deve ocorrer na fonte de produção do Direito, e para que as normas possam ser elaboradas de forma legítima há de ter a participação popular mesmo que indiretamente, pelos representantes debatendo e votando os projetos normativos, mas com rigorosa observação ao devido processo constitucional como fator determinante de atendimento aos direitos fundamentais que objetivam a legitimação do Estado de Direito Democrático.

Noutro giro, no tocante ao planejamento estatal das políticas públicas, indispensável ao crescimento sustentável de longo prazo e, sobremaneira, no que tange aos recursos exigidos para a ampliação e continuidade da prestação de um serviço público capaz de propiciar à população as condições básicas mínimas de subsistência, em consonância e direcionada ao princípio da Soberania Popular, mister se faz trazer à lume o trabalho de Andréa Queiroz Fabri, a qual, em texto, traduz a visão de um plano diretivo em consonância com o paradigma do Estado de Direito Democrático, assim pontificando:

Tomando-se como base o paradigma democrático, as funções do Estado, como responsável pelo planejamento, são postas à prova. Tem-se aqui o propósito de verificar contradições entre o que se denomina Estado de Direito Democrático e alguns dos aspectos que permeiam os institutos inseridos na Constituição, em sua relação com o paradigma da democracia. Para tanto, mister revisitar a concepção de Estado na atualidade, uma vez que ainda se encontra a noção da existência de um Estado Social Democrático, pressupondo a exigência de prestações materiais estatais à coletividade, configurando este ente de direito público o “pai”, sem o qual os indivíduos não podem realizar seus mais nobres anseios. (FABRI, 2005, p. 61)

Neste prisma, a obediência dos gestores públicos ao paradigma do Estado de Direito Democrático tem nascedouro no planejamento estratégico das políticas públicas, donde infere-se que o orçamento dos gastos e investimentos públicos deverá retratar a vontade popular.

No tocante ao processo leigiferante, este deverá considerar, no cerne das discussões e aprovação de normas a observância inarredável da Soberania Popular, posto que atrelado ao devido processo constitucional e decorrência incondicionada do Estado Democrático de Direito.

Na hipótese do descumprimento dos princípios norteadores do Estado de Direito Democrático, o sistema prevê a terceira via ou terceiro poder, tendente a tutelar os interesses desrespeitados, qual seja: o poder judiciário.

#### **4.2 A função pacificadora do Estado**

Conforme dito alhures, o Estado de Direito Democrático pressupõe a vontade popular (Soberania Popular) na condução da administração pública, consubstanciada na elaboração de planos e políticas públicas vinculadas à satisfação do interesse público e a produção de normas em estrito respeito ao devido processo constitucional e aos princípios democráticos.

Contudo, não se pode olvidar da cada vez mais freqüente incidência de desvios de conduta pelo administrador público ou também pelo administrado, em sede de planejamento, produção de normas ou execução das políticas públicas em detrimento do Estado de Direito Democrático.

Desse modo, cabe ao Estado, por intermédio de seus representantes eleitos ou diretamente, no exercício da democracia e vontade popular, punir exemplar e eficazmente o agente público ou administrado, tendo em vista coibir a reiteração da conduta do infrator e impor, respeitados os princípios derivados do paradigma do Estado de Direito Democrático, a sanção indispensável à pacificação social.

Trazendo à colação as concisas lições de Ada Pellerini Grinover, Antônio Carlos de Araújo Cintra e Cândido Rangel Dinamarco:

[...] compreende-se que o Estado moderno exerce o seu poder para a solução de conflitos interindividuais. O poder estatal, hoje, abrange a capacidade de dirimir os conflitos que envolvem as pessoas (inclusive o próprio Estado), decidindo sobre as pretensões apresentadas e impondo as decisões. No estudo da jurisdição, será explicado que esta é uma das expressões do poder estatal, caracterizando-se este como a capacidade, que o Estado tem, de decidir imperativamente e impor decisões. O que distingue a jurisdição das demais funções do Estado (legislação, administração) é precisamente, em primeiro plano, a finalidade pacificadora que o Estado a exerce. (CINTRA, 2002, p. 24)

Segundo dito linhas atrás, o gestor público está amarrado à vontade da lei e esta, indubitavelmente, à Soberania Popular. Reflexamente, em sendo o Estado um ente ficto criado pelo homem para servir aos seus interesses e propósitos, o administrador público outorgado da competência (temporária) administrativa deverá exercê-la visando o interesse público.

Dessa forma, uma vez avocada as prerrogativas para a punição dos indivíduos, esta deverá ser concretizada sob um duplo aspecto: pacificação social do conflito e, sobremaneira, a efetividade da pena como instrumento inibidor de reincidências delitivas.

Neste prisma, deverá o gestor público guiar-se pela solução eficaz do conflito. Assim, em sendo aplicada a sanção neste duplo aspecto, pacificação social do conflito e efetividade da tutela estatal, estar-se-á atendendo o princípio da segurança jurídica.

Ao contrário do que pretendem alguns, a segurança jurídica não deve ser interpretada exclusivamente sob o ponto de vista da uniformidade e coerência da resolução de conflitos. Mais que isso, carece de contextualização sob o ângulo da pacificação social e efetividade da solução do litígio como forma de evitar as reiteradas práticas de desvios de conduta.

A segurança jurídica está diretamente relacionada à proibição tendente a prejudicialidade do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada, nos exatos termos do art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal.

Todavia, este não é o fundamento único pertinente ao princípio segurança jurídica. Mais que a coerência, o referido princípio está conectado, também, ao restabelecimento da ordem pública, notabilizado pela prestação eficaz de solução de conflitos que, indubitavelmente, incute na mente do pretense agente delituoso a certeza e efetividade da punição, evitando-se assim futuros conflitos.

## 5 Coexistência dos processos administrativo e judicial

### 5.1 Do direito de petição, o devido processo legal e o princípio da inafastabilidade do poder jurisdicional

Na esteira do que foi dito anteriormente, cumpre ao Estado dirimir os conflitos advindos das relações jurídicas entre particulares e administração pública ou pelos agentes públicos em decorrência da prática de atos arbitrários ou ilegais contrários ao interesse públicos.

Assim dispõe o art. 5º, XXIV, da Constituição Federal:

São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

O direito de petição, historicamente, teve nascedouro na Inglaterra, durante a Idade Média por força do *right of petition*, consubstanciando-se no *Bill of Rights* de 1689, o qual possibilitou aos súditos que endereçassem petições ao rei (MORAES, 2006, p. 292).

Dito direito é o instrumento garantidor do administrado de insurgir-se em face da administração pública o pleito em defesa de ato praticado contra ilegalidade ou abuso de poder, fulcrado no princípio da Soberania Popular.

Nas indispensáveis lições de Alexandre de Moraes (MORAES, 2006, p. 292):

Dessa forma, como instrumento de participação político-fiscalizatório dos negócios do Estado que tem por finalidade a defesa da legalidade constitucional e do interesse público geral, seu exercício está desvinculado da comprovação da existência de qualquer lesão a interesses próprios do peticionário.

Todavia, em que pese o direito assegurado ao administrado de peticionar diretamente aos órgãos públicos, independentemente do pagamento de taxas, objetivando tutelar direitos decorrentes da prática de atos ilegais ou com abuso de poder, urge destacar o princípio estampado no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal: *a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário lesão ou ameaça a direito*.

Mister se faz consignar a inteligência do art. 5º, LV, da Constituição Federal: *Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*.

Conquanto dito linhas atrás, o Estado é subordinado ao primado da lei e, na medida em que lhe foram atribuídas as prerrogativas inerentes a gestão da coisa pública, cumpre a este o cumprimento irrestrito de tal encargo.

A Carta Constitucional de 1988, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, na dicção do art. 1º, proclama o princípio federativo, consubstanciado na separação e harmonia dos poderes legislativo, executivo e judiciário.

Interpretando-se sistematicamente os comandos constitucionais citados, preliminarmente, conclui-se pela incontroversa existência na sistemática constitucional brasileira dos processos judicial e administrativo, derivados de esferas diversas de poder, quais sejam: no âmbito do poder executivo, processo administrativo e, atinente ao poder judiciário, o processo judicial.

Doravante se depreende da existência de recurso administrativo e judicial, seria ponderável proceder a seguinte indagação?

É possível a coexistência de processo administrativo e judicial?

Inicialmente, em cognição sumária, a prescrição do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, não subordina, ordinariamente, a tutela administrativa como pressuposto ao ingresso do poder judiciário.

Invocando o abalizado jurista Alexandre de Moraes (2006, p. 297):

Inexiste a obrigatoriedade de esgotamento da instância administrativa para que a parte possa acessar o judiciário. A Constituição de 1988, diferentemente da anterior, afastou a necessidade da chamada jurisdição condicionada ou instância administrativa de curso forçado, pois já se decidiu pela inexigibilidade de exaurimento das vias administrativa para obter o provimento judicial (RP 60/224), uma vez que exclui a permissão que a Emenda Constitucional nº 7 à Constituição anterior estabeleceria, de que a lei condicionasse o ingresso em juízo à exaustão das vias administrativas, verdadeiro obstáculo ao princípio do livre acesso ao poder judiciário.

Esgotamento das vias administrativas: Não pode a lei infraconstitucional condicionar o acesso ao Poder Judiciário ao esgotamento da via administrativa, como ocorria no sistema revogado (CF/67, art. 153, § 4º).

Outra questão tormentosa que se apresenta diz respeito ao fato de que, caso o poder judiciário preste a tutela jurisdicional em momento anterior à decisão administrativa, não estaria invadindo a competência do poder executivo?

A título de exemplo, o administrado “A” interpõe recurso administrativo em face do órgão “B”, requerendo a anulação de auto de infração e que dito recurso não comporta efeito suspensivo. Desse modo, “A” aciona o poder judiciário e ingressa com uma ação judicial

postulando a anulação do auto de infração com pleito de efeito suspensivo e, conseqüentemente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Ora, não se pode negar que o ingresso ao poder judiciário, *in casu*, inobstante a desnecessidade do esgotamento da instância administrativa, se fez necessário, tende em vista a imprestabilidade do recurso administrativo no tocante à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Outro ponto controvertido diz respeito ao ingresso de recurso administrativo e judicial fundado no mesmo objeto e causa de pedir.

Diante do exemplo colacionado, forçoso admitir que, em princípio, ingressar com o mesmo objeto e causa de pedir não poderia parecer coerente, caso não se buscasse guarida ao Código de Processo Civil que dispõe:

Art. 3º. Para propor ou contestar a ação é necessário ter interesse e legitimidade.

Seguindo os ensinamentos da doutrina mais abalizada, o interesse de agir é informado pelo binômio “necessidade” e “adequação”. A necessidade pressupõe a relevância de invocar a prestação jurisdicional, não se permitindo, por conseguinte, acessar o aparato jurisdicional por mero capricho.

Nos ensinamentos de Alexandre Freitas Câmara (2008, p. 118):

O Estado não pode exercer suas atividades senão quando esta atuação se mostre absolutamente necessária. Assim, sendo pleiteado em juízo provimento que não traga ao demandante nenhuma utilidade (ou seja, faltando ao demandante interesse de agir), o processo deverá ser encerrado sem que se tenha um provimento de mérito, visto que o Estado estaria exercendo atividade desnecessária ao julgar a procedência (ou improcedência) da demanda. Tal atividade inútil estaria sendo realizada em prejuízo daqueles que realmente precisam da atuação estatal, o que lhes causaria dano (que adviria, por exemplo, do acúmulo de processos desnecessários em um juízo ou tribunal).

[...]

O interesse de agir é verificado pela presença de dois elementos, que fazem com que esse requisito do provimento final seja verdadeiro binômio: “*necessidade* da tutela jurisdicional” e “*adequação* do provimento pleiteado”[...].

[...]Essa necessidade da tutela jurisdicional decorre da proibição da autotutela, sendo certo assim que todo aquele que se considera titular de um direito (ou outra posição de vantagem) lesado ou ameaçado, e que não possa valer seu interesse por ato próprio, terá de ir a juízo em busca de proteção.

Humberto Theodoro Júnior (2007, p. 47) ao trazer em seu livro, ensinamentos sobre interesse de agir, afirma que:

Entende-se, dessa maneira, que há interesse processual se a parte sofre um prejuízo não propondo a demanda, e daí resulta que, para evitar esse prejuízo, necessita exatamente da intervenção dos órgãos jurisdicionais.

Localiza-se o interesse processual não apenas na *utilidade*, mas especificamente na *necessidade* do processo como remédio apto à aplicação do direito objetivo no caso concreto, pois a tutela jurisdicional não é jamais outorgada sem a *necessidade*.

Assim, no exemplo descrito, será “necessário” o pleito judicial para salvaguardar o direito à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não permitido no recurso administrativo. Ao contrário, na hipótese de previsão expressa na legislação administrativa do recebimento do recurso administrativo com efeito suspensivo, caso manejasse uma ação judicial, seria decretado carecedor de ação.

Doravante os argumentos apresentados, perfeitamente possível a coexistência dos recursos administrativo e judicial, feitas as advertências nas situações nas quais falte interesse de agir ao demandante.

## **6 Da impossibilidade da coisa julgada administrativa**

Segundo apresentado acima, é perfeitamente possível, a coexistência do processo administrativo e judicial, ressalvadas as hipóteses de falta de interesse de agir.

Contudo, concernente a prevalência da coisa julgada, administrativa ou judicial, as questões devem ser tratadas sob a ótica dos princípios da inafastabilidade da jurisdição, separação dos poderes e isonomia.

Preliminarmente, indispensável trazer o conceito de coisa julgada.

Alexandre de Moraes (2006, p. 301) define coisa julgada:

[...] coisa julgada é a decisão judicial da qual não caiba mais recurso, caracterizando-se a imutabilidade.

A proteção jurídica constitucional incide sobre a coisa julgada material (*auctoritas rei judicatae*), que, como recordam Nelson e Rosa Nery, é aquela “entendida como a qualidade que torna imutável e indiscutível o comando que emerge da parte dispositiva da sentença de mérito não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Uma vez concebido o conceito de coisa julgada como aquela qualidade de não mais poder ser discutido o dispositivo da sentença de mérito, nas precisas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello, pode-se deferir a coisa julgada administrativa:

[...] a situação sucessiva a algum ato administrativo em decorrência do qual a Administração fica impedida não só de retratar-se dela na esfera administrativa, mas também de questiona-la judicialmente.

Na doutrina de Hely Lopes Meirelles (2007, p. 681):

[...] a denominada coisa julgada administrativa, que, na verdade, é apenas um preclusão de efeitos internos, não tem o alcance da coisa julgada judicial, porque o ato jurisdicional da Administração não deixa de ser um simples ato administrativo decisório, sem a força conclusiva do ato jurisdicional do Poder Judiciário. Falta ao ato jurisdicional administrativo aquilo que os publicistas norte-americanos chama *the final enforcing power*, e que se traduz livremente como o poder conclusivo da Justiça Comum. Esse poder, nos sistemas constitucionais que não adotam o contencioso administrativo, é privativo das decisões judiciais.

Nos ensinamentos de José dos Santos Carvalho Filho (2007, p. 829):

Podemos conceituar, portanto, a coisa julgada administrativa como sendo a situação jurídica pela qual determinada decisão firmada pela Administração não mais pode ser modificada na via administrativa. A irretratabilidade, pois, se dá apenas nas instâncias da Administração.

Segundo se pode inferir das lições dos preclaros juristas, a coisa julgada administrativa está circunscrita ao âmbito do poder executivo, visto que não goza definitividade, podendo ser anulada pelo poder judiciário. Em verdade, o termo “coisa julgada administrativa” é impróprio, haja vista que este conceito é restrito ao poder judiciário, pois este, sim, exerce jurisdição. Destarte, o emprego da palavra coisa julgada pode ser empregada no processo administrativo, mas limitando-se o seu alcance na esfera da administração.

Nas palavras de José do Santos Carvalho Filho (2007, p. 829):

O instituto da coisa julgada é estudado na teoria geral do processo, indicando uma decisão judicial que não mais pode ser alterada. Nas palavras de Frederico marques, “é a imutabilidade que adquire a prestação jurisdicional do Estado, quando entregue definitivamente.

No Direito Administrativo, a doutrina tem feito referência à coisa julgada administrativa, tomando por empréstimo o instituto em virtude de alguns fatores de semelhança. Mas semelhança está longe de significar a igualdade entre essas figuras. Primeiramente, é preciso levar em conta que a verdadeira coisa julgada é própria função jurisdicional do Estado, função essa que tem o objetivo de autorizar que o juiz aplique a lei no caso concreto.

De outra maneira, conforme estatuído no art. 37, da Constituição Federal, que condiciona expressamente à administração pública a observância aos princípios de legalidade,

impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, imprime ao ente público o dever de anular os atos administrativos eivados de ilegalidade ou praticados com abuso de poder.

Inclusive, tal matéria está pacificada no Supremo Tribunal Federal, a teor da Súmula 473, *verbis*:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que o tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revoga-los, por motivos de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Neste prisma, a Súmula ressalva expressamente a possibilidade de apreciação judicial, mesmo sendo permitida a revogação ou anulação dos atos eivados de ilegalidade.

Outro fundamento que rechaça a tese da “coisa julgada administrativa” está adstrita a circunstância de que, não podendo a administração pública socorrer-se ao poder judiciário para anular seus atos, uma vez escoados os prazos de anulação ou revogação dos mesmos, fere o princípio da isonomia, doravante restringe o acesso ao poder judiciário à administração pública, fato este incondicionalmente permitido em relação ao administrado.

Por derradeiro, o mais forte fundamento para a inexistência da coisa julgada administrativa está respaldado no princípio da inafastabilidade da proteção jurisdicional, princípio basilar do Estado de Direito Democrático, na qualidade de palavra última de conflito levado à apreciação do poder judiciário.

Retomando o exemplo alhures colacionado, na hipótese da aplicação de auto de infração fundado na saída de mercadoria descoberta de documento fiscal no valor de R\$ 1.000.000,00 (hum milhão de reais), na data de 01/01/2000. A legislação do referido tributo prevê o prazo de 30 (trinta) dias para a interposição do recurso administrativo, o qual é dotado de efeito suspensivo. Não logrando êxito no recurso de primeiro grau, interpôs recurso dirigido ao colegiado, sendo o mesmo julgado, à unanimidade, totalmente improcedente. Nesse sentido, o administrado exercitou todas as prerrogativas de defesas previstas no regulamento administrativo, o qual foi definitivamente julgado em 31/12/2004. Na data de 02/01/2005, ingressa com ação anulatória de débito fiscal objetivando o cancelamento do referido auto de infração. Eis que, na data de 01/12/2006, foi lavrado outro auto de infração no importe de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) pela suposta saída de mercadoria sem a emissão de nota fiscal. Conforme fundamentado pelo agente fiscal na lavratura do auto de infração, a multa foi majorada em 50% (cinquenta por cento) em função da reincidência do sujeito passivo.

O regulamento do ente tributário assim prevê em sede de reincidência tributária<sup>1</sup>:

A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 700 e 800 deste Regulamento, determinará o agravamento da penalidade, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade tenha capitulação legal idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecurável na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

Tendo em mira as situações descritas no exemplo, coaduna-se o conceito de reincidência trazido à interpretação sistemática da definição do instituto à luz da legislação brasileira?

## 7 A reincidência

De acordo como os dicionaristas, reincidência consiste em: ato ou efeito de reincidir, obstinação, insistência, teimosia<sup>2</sup>; pertinácia, repetição pelo mesmo indivíduo, de um crime ou de um ato delituoso<sup>3</sup>.

Para o direito o conceito mais comum é aquele previsto no código penal que no artigo 63 prescreve que:

Verifica-se a reincidência quando o agente comete novo crime, depois de transitar em julgado a sentença que, no País ou no estrangeiro, o tenha condenado por crime anterior.

Diante do conceito de reincidência tratado pelo Código Penal, claro está que só será reincidente aquele que, primeiramente, já tenha praticado uma conduta contrária ao direito. Não havendo a prática de uma conduta anterior, não há que se falar em reincidência, pois, estar-se-á diante de um *primário*. Além de já ter praticado uma conduta anterior, o agente

<sup>1</sup> Conceito de reincidência trazido de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, Decreto 43.080/2002, disponível em [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/ricms\\_2002\\_seco/partegeral2002\\_8.htm#art209](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms_2002_seco/partegeral2002_8.htm#art209). Acessado em 25/08/2008 .

<sup>2</sup> Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa. Disponível em [www.uol.com.br](http://www.uol.com.br). Acessado em 18/08/2008.

<sup>3</sup> Michaelis, dicionário da língua portuguesa. Disponível em [www.uol.com.br](http://www.uol.com.br). Acessado em 18/08/2008.

tem que ter sido condenado por essa conduta anterior e, essa condenação já tenha sido transitada em julgado. Somente com o trânsito em julgado é que se pode concluir que o agente realmente praticou o fato supostamente delituoso. Até o trânsito em julgado, pelo princípio da presunção de inocência, garantia Constitucional, ninguém será considerado culpado. Ainda dentro da previsão contida no Código Penal, o artigo 64, inciso I informa que para que surta o efeito da reincidência “não prevalece a condenação anterior, se entre a data do cumprimento ou extinção da pena e a infração posterior tiver decorrido período de tempo superior a 5 (cinco) anos, [...]”.

Rogério Greco (2008, p. 229) ao tratar da reincidência prevista no artigo 63 afirma que:

O mencionado artigo refere-se a três fatos indispensáveis à caracterização da reincidência: 1º) prática de crime anterior; 2º) trânsito em julgado da sentença condenatória; 3º) **prática de novo crime, após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.** (grifo nosso)

Damásio Evangelista de Jesus (2002, p. 565) sobre reincidência também afirma que:

A reincidência pressupõe uma sentença condenatória transitada em julgado por prática de crime. Há reincidência somente quando novo crime é cometido após a sentença condenatória de que não cabe mais recurso.

No direito tributário vários são os conceitos de reincidência. A lei 4.502, de 30/11/1964, que trata do antigo “imposto sobre o consumo”, atual Imposto sobre Produto Industrializado – IPI, em seu artigo 70 prescreve que:

Art. 70. Considera-se reincidência a nova infração da legislação do Imposto de Consumo, cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica ou pelos sucessores referidos nos incisos III e IV do artigo 36, dentro de cinco anos da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior.

Cada Estado, no âmbito de sua competência tributária tenta, de forma equivocada, definir reincidência da forma que melhor lhes convém, sendo oportuno traçar alguns exemplos:

Alagoas, Lei 5.900, de 27/12/1996, que dispõe sobre ICMS em seu artigo 76 assim dispõe:

Art. 76. A reincidência será punida:

I – na primeira, com a multa original, acrescida de 50% (cinquenta por cento) do seu valor;

II – nas subseqüentes, com o valor previsto no inciso anterior, acrescido de mais 10% (dez por cento) para cada reincidência, calculada sobre o valor da multa original.

Parágrafo único – considera-se reincidência a prática de nova infração à mesma disposição legal, por parte da mesma pessoa, natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos, contados da data em que transitou em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior.

Maranhão, Decreto 14.689, de 09/08/1995, que consolida e altera o regulamento da Administração Tributária e do Processo Administrativo Tributário, com redação dada pelo decreto 19.798, de 15/08/2003, artigo 10:

Art. 10 – São circunstância agravantes:

[...]

II – a reincidência;

[...]

§ 4º - Reincidência é a nova infração ao mesmo dispositivo da legislação tributária, cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória, referente à infração anterior.

§ 5º - Ocorrendo as circunstâncias agravantes referidas nos incisos I e III deste artigo, a multa será aplicada em dobro.

Minas Gerais, Decreto nº 43.080, regulamento do ICMS, artigo 222, inciso VIII:

Art. 222 – para efeito de aplicação da legislação do imposto:

[...]

VIII - caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade tenha capitulação legal idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecurável na esfera administrativa, relativamente à infração anterior;

Pernambuco, Lei nº 11.514, de 29/12/1997, que dispõe sobre infrações, penalidades e procedimentos específicos, na área tributária, art. 9º:

Art. 9º - Para fins dessa Lei considera-se:

I – reincidência – a prática de nova infração a um mesmo dispositivo ou a disposição idêntica da legislação tributária, pelo mesmo contribuinte, anteriormente responsabilizado em virtude de decisão administrativa transitada em julgado;

Sergipe, Lei 3.796, de 26/12/1996, que dispõe sobre ICMS:

Art. 74. Haverá desconto no pagamento da multa, desde que recolhida com o principal, se este houver, na forma e percentual previstos em regulamento.

§ 1º. Não se aplica o disposto no “caput” deste artigo, aos casos de reincidência específica, nem aos de comprovada má-fé, na prática de infrações.

§ 2º. Considera-se reincidência específica a repetição da mesma infração, pela mesma pessoa, quando a decisão condenatória proferida em processo anterior já

houver passado em julgado nas instâncias administrativas, e, neste caso, a multa cabível será aplicada em dobro.

Piauí, Lei 4.257, de 06/01/1989, que disciplina a cobrança do ICMS, com redação dada pela Lei 4.952, de 06/08/1997:

Art. 73. Para os casos de reincidência, cuja pena deverá sofrer exacerbação, serão observados os seguintes critérios:

I – considerar-se-á apenas a reincidência específica;

II – o prazo de ocorrência será de 5 (cinco) anos, contados da data em que houver passado em julgado, administrativamente a decisão condenatória referente à infração anterior;

III – na primeira ocorrência a multa será elevada :

a) até 30 de junho de 1996, em 50% (cinquenta por cento);

b) a partir de 1º de julho de 1996, em 20% (vinte por cento);

IV – nas demais ocorrências, a multa será elevada:

a) até 30 de junho de 1996, em 100% (cem por cento);

b) a partir de 1º de julho de 1996, em 40% (quarenta por cento);

art. 74. A reincidência se caracteriza pela prática de nova infração a um mesmo dispositivo da legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, no prazo estabelecido no inciso II, do artigo anterior.

Bahia, Lei 3.956, de 11/12/1981, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia, art. 51:

Art. 51 – Em caso de reincidência específica, a multa será aumentada em 30% (trinta por cento) do seu valor.

Parágrafo único. Considera-se reincidência específica a repetição da infração capitulada no mesmo dispositivo legal, pela mesma pessoa, dentro de 2 (dois) anos, contados da data em que a imposição da multa anterior tornou-se definitiva no âmbito administrativo, desde que não tenha havido impugnação do lançamento perante o Judiciário.

Diante dos conceitos de reincidência acima apresentados é fácil constatar a diversidade desses conceitos, mas também é fácil perceber que a maioria dos legisladores dos diversos entes federativos não considera a reincidência com o mesmo sentido daquele previsto pelo direito penal, salvo o Estado de Bahia, que dá ao conceito de reincidência o mesmo sentido daquele previsto no direito penal e, o Estado da Paraíba que considera a infração anterior somente após a data “em que se tornar definitiva” não deixando expresso quando é esse momento o que se leva a crer que, pela interpretação mais benéfica ao contribuinte, será definitiva após o trânsito em julgado de uma sentença proferida por um Juiz competente.

Em comum, o conceito previsto no direito penal e a maioria dos conceitos previstos no direito tributário, têm a identidade de uma mesma prática contrária ao direito e a finalidade de se considerar a reincidência.

Para ambos os conceitos exige-se que ocorra a repetição do fato tido como contrário à lei. A finalidade da existência do instituto da reincidência também é a mesma, tanto num conceito como noutro busca-se punir o infrator que praticou um ato contrário ao direito por duas ou mais vezes, agravando a penalidade a ele aplicada. Nesse sentido afirma Juliana Borges (2005, p. 125/126) que:

A reincidência, na qualidade de agravante de penalidade, é, em si mesma considerada, uma conduta proibida (a conduta de reincidir, de cometer novamente uma infração). Descrita no antecedente normativo, como fato antijurídico, quem a pratica recebe uma pena como consequência jurídica, consistente no agravamento de uma situação. Por isso dissemos que, como finalidade da reincidência, temos na verdade, as próprias finalidades da pena, quais sejam, retributiva e preventiva, seguindo a teoria mista.

Já a divergência que se encontra nos conceitos previstos no direito penal e no direito tributário é de extrema importância e relevância ao ponto de se criar uma aparente antinomia a ser solucionada pela coerência, completude e unidade do ordenamento.

O ponto de divergência dos dois conceitos está, exatamente, em determinar o momento em que a primeira conduta praticada pelo agente passa a ser objeto para a aplicação da agravante da reincidência.

Em ambos os conceitos exige-se uma conduta anterior que dê ensejo à possibilidade de se aplicar a agravante da reincidência. Ocorre que para a maioria das legislações tributárias a conduta anterior passa a valer para fins de reincidência “da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória, referente à infração anterior”<sup>4</sup>. Já o conceito previsto na legislação penal considera a infração anterior somente “depois de transitar em julgado a sentença que, no País ou no estrangeiro, o tenha condenado por crime anterior”<sup>5</sup>.

Formalmente, diante da coerência do ordenamento, é possível resolver essa suposta antinomia pela simples análise do artigo 22 da Constituição Federal de 1988, que estabelece a competência privativa da União para legislar em determinadas matérias, notadamente em se tratando de direito penal, *verbs*:

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

---

<sup>4</sup> Maranhão, Decreto 14.689, de 09/08/1995, que consolida e altera o regulamento da Administração Tributária e do Processo Administrativo Tributário, com redação dada pelo decreto 19.798, de 15/08/2003, artigo 10.

<sup>5</sup> Artigo 63 do Código Penal.

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

Definida a reincidência “[...] como sendo a segunda incidência de norma penal, sobre um fato ilícito novo, praticado pelo mesmo autor do fato jurídico que gerou a primeira incidência normativa” (BORGES, 2005, p. 121) e, tendo como efeito uma agravante da pena ou uma agravante genérica da situação do infrator, ainda é oportuno trazer as palavras de Juliana Borges (2005, p. 125):

Esse efeito da reincidência, de ser sempre uma agravante da penalidade, faz transparecer a sua finalidade, que se relaciona, por sua vez, com a própria natureza das penas: a conduta delitiva, cometida pelo reincidente, causa maior de reprovação social (retributiva); e se uma determinada penalidade (a primeira) não foi suficiente para coibir a prática do segundo ilícito, torna-se necessária outra mais rigorosa (preventiva).

Tendo, portanto, o instituto da reincidência uma natureza eminentemente penal, as legislações dos Estados que trazem esse conceito, notadamente aqueles que contrariam a lógica do ordenamento ou o próprio dispositivo penal, são inconstitucionais por estarem tratando de matéria privativa da União, nos termos do artigo 22 da Constituição Federal de 1988.

Ademais, nada obstante a inconstitucionalidade suscitada, ainda que se entenda que os Estados possa legislar em matéria penal, o que parece absurdo, os conceitos de reincidência previstos nos Estados contrariam a lógica do ordenamento ao ferirem princípios basilares do direito.

### **7.1 Conceito de reincidência e o princípio da presunção de inocência**

A Constituição Federal de 1988 traz no artigo 5º, inciso LVII, o princípio da presunção de inocência. Trata-se de uma garantia constitucional, cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, § 4º da CF/88, informando que “Ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”.

Fernando da Costa Tourinho Filho (2008, p. 28) assim define esse princípio:

Este princípio nada mais representa que o coroamento do *due processo law*. É um ato de fé no valor ético da pessoa, próprio de toda sociedade livre[...]. Assenta no reconhecimento dos princípios do direito natural como fundamento da sociedade, princípio que, aliados à soberania do povo e ao culto da liberdade, constituem os elementos essenciais da democracia.

O professor Roque Antonio Carrazza (2005, p. 1610), em palestra proferida no XIX Congresso Brasileiro de Direito tributário, retrata com maestria a importância dos princípios constitucionais ao afirmar que:

[...] na análise de qualquer problema jurídico, por mais trivial que seja ou por mais trivial que possa parecer, deve o jurista alçar-se ao altiplano dos princípios constitucionais. Para quê? Para verificar em que sentido, em que direção, os princípios constitucionais apontam. Nenhuma interpretação será havida por jurídica – e, portanto, por boa – se fizer *tábula rasa* de qualquer princípio constitucional.

Mas alguém poderia observar – com toda razão – que um princípio constitucional não passa de uma regra. Concordo. É, porém, uma regra básica, que, por ter um âmbito de validade maior, orienta a interpretação de outras regras, inclusive das regras constitucionais.

A presunção de inocência é uma garantia Constitucional “princípio basilar do Estado de Direito como garantia processual penal, visando à tutela da liberdade pessoal. Dessa forma há a necessidade de o Estado comprovar a culpabilidade do indivíduo, que é constitucionalmente presumido inocente, sob pena de voltarmos ao total arbítrio estatal”.(MORAES, 2006, p. 393)

O princípio da presunção de inocência proporciona a garantia ao cidadão de que não será declarado culpado salvo se por meio de uma sentença penal condenatória que já tenha sido transitada em julgado e, na instrução processual tenha sido respeitado o devido processo legal (*due process of law*) (MORAES, 2006, p. 393).

A exigência de um devido processo legal também é uma garantia Constitucional estampada no artigo 5º, inciso LIV, prescrevendo que “Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Essa garantia é complementada pelo inciso LV do mesmo artigo 5º da Constituição Federal que prescreve que “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral serão assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Nas palavras de Julio Fabbrini Mirabete (2004, p. 47):

Do princípio do contraditório decorre a igualdade processual, ou seja, a igualdade de direitos entre as partes acusadora e acusada, que se encontram num mesmo plano, e a *liberdade processual*, que consiste na faculdade que tem o acusado de nomear o advogado que bem entender, de apresentar as provas que lhe convenham etc.

Ao comentar ao inciso LV da Constituição Federal de 1988, Alexandre de Moraes (2006, p. 368) assevera que:

O devido processo legal configura dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade e propriedade quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa (direito à defesa técnica, à publicidade do processo, à citação, à produção ampla de provas, de ser processado e julgado pelo juiz competente, aos recursos, à decisão imutável, à revisão criminal).

...

O devido processo legal tem como corolário a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial criminal ou civil ou em procedimento administrativo, inclusive nos militares, e aos acusados em geral, conforme o texto constitucional expresso. Assim, embora no campo administrativo não exista necessidade de tipificação estrita que subsuma rigorosamente a conduta à norma, a capitulação do ilícito administrativo não pode ser tão aberta a ponto de impossibilitar o direito de defesa, pois nenhuma penalidade poderá ser imposta, tanto no campo judicial quando nos campos administrativos ou disciplinares, sem a necessária amplitude da defesa.

Por trânsito em julgado de uma sentença tem-se que entender, primeiramente que sentença é “o **ato do Juiz** que implica tanto as situações previstas no art. 267, como no art. 269 (art. 162, § 1º), ou seja, é tanto o ato que extingue o processo sem solução de mérito, como o que resolve o mérito da causa” (THEODORO JÚNIOR, 2007, p. 561) (grifei) e sentença transitada em julgado é uma decisão proferida por um Juiz competente que tem uma qualidade especial, “que reforça sua eficácia através da imutabilidade conferida ao conteúdo da sentença como ato processual (coisa julgada formal) e na imutabilidade de seus efeitos (coisa julgada material)”. (THEODORO JÚNIOR, 2007, p. 598).

A sentença é ato do Juiz e, somente essa podendo ter a qualidade especial de transitar em julgado, logo, para ter essa qualidade deve o Juiz ser competente e, competência é “justamente o critério de distribuir entre vários órgãos judiciários as atribuições relativas ao desempenho da jurisdição” (THEODORO JÚNIOR, 2007, p. 178). Já a jurisdição é uma “função pública realizada por um órgão competentes do Estado, com as formas requeridas pela lei, em virtude da qual, por ato de juízo, se determina o direito das partes com o objetivo de dirimir seus conflitos e controvérsias de relevância jurídica, mediante decisões com autoridade de coisa julgada, eventualmente passíveis de execução” (THEODORO JÚNIOR, 2007, p. 178).

Para que se possa falar em aplicação de uma penalidade, pelo princípio da presunção de inocência essa só poderá ser aplicada após o transito em julgado de uma sentença condenatória, ato de competência exclusiva de Juiz, proferida após o exercício da ampla defesa e do contraditório dentro de um procedimento judicial.

Se o ponto de divergência entre os conceitos de reincidência está no momento em que o ato anterior passa a ser considerado para fins de aplicação da penalidade, não se pode admitir que, diante do princípio da presunção de inocência, o conceito previsto na maioria da legislação tributária venha prevalecer, pois para ela o fato anterior já surte efeitos para fins de reincidência “da data em que passar em julgado, **administrativamente**, a decisão condenatória, referente à infração anterior”<sup>6</sup> (grifei). Ora, passar em julgado administrativamente não representa, em nenhuma hipótese, um sentença, pois não é uma decisão proferida por um órgão Jurisdicional não sendo, assim, proferida por uma pessoa competente (Juiz), capaz de torná-la imutável ao ponto de se reconhecer o seu trânsito em julgado.

Ao contrário, o conceito de reincidência previsto no código penal é o correto na medida em que, está totalmente coerente com o ordenamento Pátrio, notadamente com os princípios constitucionais da presunção de inocência e do devido processo legal, pois só considera o ato anterior para fins de aplicação da reincidência “depois de transitar em julgado a sentença que, no País ou no estrangeiro, o tenha condenado por crime anterior”<sup>7</sup>, respeitando, ainda, conceito como o de coisa julgada como sendo uma decisão judicial qualificada com característica de imutabilidade.

## **Conclusão**

Admitir o conceito de reincidência tributária, como sendo aquele tratado pela maioria dos Estados, não considerando o trânsito em julgado da decisão anterior como aquela proferida por um juiz competente, para somente após esse momento servir de paradigma para a imposição da reincidência em caso da prática de nova infração, é admitir a possibilidade de uma antinomia aparente dentro do sistema. Aparentemente porque diante da completude, unidade e coerência do ordenamento, existindo essa antinomia, o próprio ordenamento deverá solucionar esse problema.

Na busca de uma solução dentro do ordenamento para a antinomia surgida, é fácil contatar que a referida norma que considera a reincidência como a simples prática de uma

---

<sup>6</sup> Maranhão, Decreto 14.689, de 09/08/1995, que consolida e altera o regulamento da Administração Tributária e do Processo Administrativo Tributário, com redação dada pelo decreto 19.798, de 15/08/2003, artigo 10.

<sup>7</sup> Artigo 63 do Código Penal.

infração por duas ou mais vezes, sem considerar uma sentença transitada em julgado, é de natureza penal, razão pela qual, diante da previsão constitucional da reserva legal da União em legislar sobre direito penal, prevista no artigo 22 da Constituição Federal de 1988, faz com que todas as normas previstas pelos Estados, e que contrariem o conceito trazido pelo direito penal, sejam formalmente inconstitucionais não podendo, portanto, prevalecer sobre o conceito previsto no direito penal.

Além de flagrante inconstitucionalidade formal, o conceito de reincidência tributária vigente nos Estados ainda padece de inconstitucionalidade material, na medida em que afronta princípios basilares do Direito.

Não há uma diferenciação dentro do direito positivo, entre o direito penal tributário e o direito penal. Todas as normas penais, sejam do direito penal ou do direito tributário, estabelecem em seu antecedente uma conduta que, se contrariada, merece uma sanção que está prevista no consequente sendo, portanto, normas penais que devem observar os princípios gerais e garantias individuais de todo cidadão.

A reincidência tributária em que a conduta anterior, para gerar o agravamento pela reincidência, não exige o trânsito em julgado da decisão, fere, inquestionavelmente, o princípio da presunção de inocência ao impor uma pena agravada por uma “suposta” infração anteriormente praticada sem, ao menos ter certeza da prática da infração anterior que ainda pode ser alterada por uma decisão judicial.

Aliada à contrariedade ao princípio da presunção de inocência, o conceito de reincidência tributária fere, também, princípios como o do devido processo legal, por não permitir que o contribuinte se defenda com os meios e recursos a ele inerentes, para que só depois de esgotados os meios de defesa, seja sua conduta considerada ilícita e passível de ser paradigma para a aplicação do agravamento da pena pela reincidência.

Conceber que um órgão administrativo ponha fim a um litígio em matéria tributária, ao ponto de sua decisão tornar definitiva e geradora de reincidência, é admitir o chamado “contencioso administrativo”. É sabido que o Brasil não adota o sistema do contencioso administrativo, ao menos formalmente, porque o que se vê diante do conceito de reincidência tributária previsto na maioria dos Estados trata-se de uma arbitrariedade totalmente contrária ao direito positivo.

A qualificação especial de que se reveste uma decisão de ser considerada “coisa julgada” é exclusiva de decisões proferidas por juízes competentes.

Não se admite a existência de coisa julgada administrativa, pois não coaduna com a lógica do ordenamento pátrio, sendo repelida pelo Estado Democrático de Direito.

Diante de tudo o que foi exposto, o conceito de reincidência tributária como sendo “a nova infração ao mesmo dispositivo da legislação tributária, cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica, dentro de 5 (cinco) anos da data em que passar em julgado, administrativamente, a decisão condenatória, referente à infração anterior” não é concebível em nosso ordenamento por ferir toda estrutura jurídica conquistada em séculos de história jurídica mundial.

Ao contrário, admitir tal conceito sob o argumento de existir uma divisão do direito e uma autonomia absoluta ao direito tributário, é reconhecer o autoritarismo do Estado, prevalecendo a arbitrariedade na busca arrecadatória incessante, em detrimento de garantias individuais e de um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

#### **Referências:**

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

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, trad. Maria Celeste C. J. Santos; apres. Tercio Sampaio Ferraz Júnior. 10<sup>a</sup>. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.

BRASIL, Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de consumo atual imposto sobre produto industrializado – IPI., Disponível em: [www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br). Acessado em: 15 de agosto de 2008.

BRASIL, Estado de Alagoas, Lei n° 5.900, de 27 de dezembro de 1996. - Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nos termos da Lei Complementar n° 87, de 13 de setembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em: <http://webx.sefaz.al.gov.br/legislacao>, acessado em: 13 de agosto de 2008.

BRASIL, Estado do Piauí, Lei n° 4.257, de 06 de janeiro de 1980 – que disciplina a cobrança do ICMS, com redação dada pela Lei 4.952, de 06/08/1997. Disponível em: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acessado em: 15 de agosto de 2008.

BRASIL, Estado da Bahia, Lei n° 3.956, de 22 de dezembro de 1981. Institui o Código Tributário do Estado da Bahia. Disponível em: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acessado em: 13 de agosto de 2008.

BRASIL, Estado do Maranhão, Decreto n° 14.689, de 09 de agosto de 1995 – Consolida e altera o regulamento da administração tributária e do processo administrativo tributário. Disponível em: [www.sefaz.ma.gov.br](http://www.sefaz.ma.gov.br). Acessado em: 15 de agosto de 2008.

BRASIL, Estado de Minas Gerais, Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002 – Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais. Disponível em: [www.fazenda.mg.gov.br](http://www.fazenda.mg.gov.br). Acessado em: 13 de agosto de 2008.

BRASIL, Estado de Pernambuco, Lei n° 11.514, de 29 de setembro de 1997 – dispõe sobre infrações, penalidades e procedimentos específicos, na área tributária, e dá outras providência. Disponível em: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acessado em: 15 de agosto de 2008.

BRASIL, Estado do Piauí, Lei n° 4.257, de 06 de janeiro de 1980 – que disciplina a cobrança do ICMS, com redação dada pela Lei 4.952, de 06/08/1997. Disponível em: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acessado em: 15 de agosto de 2008.

BRASIL, Estado de Sergipe, Lei n° 3.796, de 26 de dezembro de 1996 – que dispõe sobre ICMS. Disponível em: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acessado em: 15 de agosto de 2008.

BORGES, Juliana. **Reincidência tributária** – teoria e prática. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil**. V.1. 17ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris. 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário, **Revista de Direito Tributário** n° 94.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Direito penal tributário**. São Paulo: MP editora, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa. Disponível em [www.uol.com.br](http://www.uol.com.br). Acessado em 18/08/2008.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2007.

DEL NEGRI, André. **Controle de constitucionalidade no processo legislativo: teoria da legitimidade democrática**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FABRI, Andréa Queiroz. **Responsabilidade do Estado: planos econômicos e iniciativa privada**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.

GRECO, Rogério. **Código penal comentado**. Niterói, RJ: Impetus, 2008.

JUSES, Damásio E. **Direito penal**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

KELSEN, Hans, **Teoria pura do direito**. trad. João Baptista Machado. 6ª. ed. São Paulo: Martins Fontes.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros editores. 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 33 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20. ed. São Paulo: Editora Malheiros. 2005

Michaelis, dicionário da língua portuguesa. Disponível em [www.uol.com.br](http://www.uol.com.br). Acessado em 18/08/2008.

MIRABETE, Julio Fabrini. **Processo penal**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil – Teoria geral do direito processual civil e processo de conhecimento**. 47. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Infrações e Sanções em matéria tributária**. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Ed. Renovar. 11ª ed., p. 291. Material da 2ª aula da Disciplina Direito Internacional Tributário e Direito Penal Tributário, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário – UNISUL - REDE LFG.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Manual de processo penal**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2008.