NOTAS SOBRE A REITERAÇÃO E AS NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS SANCIONATÓRIAS

Robson Maia Lins

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Professor nos cursos de especialização em Direto Tributário do Cogeae (PUC/SP) e IBET
Advogado

1. INTRODUÇÃO

A ideia de que se deve punir de forma mais severa aqueles que pratiquem uma conduta ilícita por vezes repetidas deriva do senso de justiça e da noção de que a pena, antes aplicada, foi insuficiente para cumprir o seu papel social de desestímulo ao cometimento do fato ilícito.

Mas a repetição é bem mais intricada do que pode parecer a primeira vista. Identificar até que ponto é cindível o contínuo de movimentos, as ações e as condutas é problema dos mais difíceis com que se possa deparar o intérprete.

Hoje, o emprego de expedientes da semiótica e análise do discurso normativo mostram-se de grande valor ao permitir uma nova perspectiva para o exame de velhos problemas como este. Firmando bem as premissas de que o direito se comporta como linguagem, muito bem traçada por Gregorio Robles Morchón e Paulo de Barros Carvalho, torna-se possível empregar noções trazidas da semiótica no deslinde de problemas jurídicos, abrindo-lhe novos e ricos horizontes investigativos.

É mediante a observação detalhada do fenômeno jurídico, que se faz possível reconhecer as falhas existentes nas prescrições do sistema de direito positivo e que tanto prejudicam o adequado tratamento da matéria por parte dos órgãos julgadores quer na esfera administrativa, quer na esfera judicial. É isso que, neste texto, nos propomos fazer sobre o tema da reiteração como termo antecedente de normas sancionatórias, mais especificamente, quanto a chamada multa isolada qualificada.

A exposição dividir-se-á em três blocos: no primeiro deles, observaremos a ideia de conduta sob o prisma da semiótica, reconhecendo quais cortes podem ser feitos em sua estrutura e como se dá a interpretação dos gestos humanos. Num segundo momento, trataremos da reiteração como um problema de corte: como é possível dizer que algo é *uma* ou *várias* condutas? E no terceiro instante, procederemos a um cotejo das formas que a doutrina penalista trata da reiteração da conduta e de como o Conselho de Contribuintes e o STJ vem dando tratamento à matéria, apontando de forma crítica seus fundamentos.

2. O QUE SE QUER DIZER COM "GESTO", "AÇÃO", "CONDUTA" E "MOVIMENTO"

Uma distinção que se mostra necessária ao estudo analítico com que se pretende tratar do tema da reiteração da ação humana e de como se dá o seu reconhecimento pela linguagem jurídica é aquela que se pode traçar entre *movimento*, *ação* e *conduta*.

Antes de explicá-la de forma mais minudente, é necessária a advertência: a separação ora proposta quer fracionar analiticamente um fenômeno que em seu acontecer é indivisível. É dizer que são cortes traçados de maneira a separar aspectos que não se sucedem de forma cronológica, mas tão somente lógica na formação daquele conteúdo proposicional que chamamos conduta jurídica.

Para melhor compreender e dimensionar aquilo de que se pretende falar, é necessário ter em mente duas premissas: (1) direito é texto que se insere num contexto comunicacional próprio, que é o jurídico prescritor de condutas; (2) é texto vertido em linguagem própria, distinta daquela da realidade social, trata-se daquilo a que chamamos linguagem jurídica.

Firmadas essas premissas já podemos evocar outro instrumental útil a esse primeiro empenho analítico. Toda linguagem se faz pelo emprego de símbolos que se referem a um ou vários objetos. Quando esse símbolo é inserido em um discurso, passando a integrar o conjunto dos enunciados existentes naquele corpo de linguagem, constitui uma realidade própria daquela língua, como já o escrevera Vilém Flusser (2002). A esses objetos Habermas denominou "objetos da experiência" e às construções, que – elas sim – instauram essa realidade inaugurada pela língua, chamou de "enunciados". Essa é, tomadas as cautelas que devem ser tomadas em qualquer comparação que se pretenda séria, a mesma distinção que faz Paulo de Barros Carvalho entre o "evento" –

que corresponde à manifestação fenomênica inalcançável e irrepetível que se esvai no tempo e espaço – e "fato" – o relato em linguagem do evento que, ao contrário deste, permanece é demarcado em tempo e espaço construindo a realidade.

Os relatos – ou, já podemos assim dizer, os fatos – se articulam sempre uns com outros construindo uma realidade, tal como os fios se juntam para formar um tecido. Se há algo que se possa apontar como comum à forma de sua construção é o se fazerem por meio de cortes. Esses cortes – de natureza lingüística e seletores de propriedades relevantes àquele tipo de linguagem – incidem na complexidade do evento e limitam-no de maneira a possibilitar sua objetivação e, com isso, a intersubjetividade que caracteriza a comunicação autêntica. Aquilo que é recortado e enunciado sob a forma de fato *permanece* e passa a integrar a realidade, aquilo que não é registrado se *esvai*. Colocando de outra maneira, o fato *acontece* e fica gravado no tempo e no espaço, o evento *ocorre* e sua verificação não ultrapassará a vivência intuitiva (FLUSSER, 2010, p. 22).

E se é no serem realizados por meio de cortes seletores de propriedades que todos os fatos coincidem, é também aí que termina sua semelhança. A depender da linguagem em que se esteja a produzir e articular novos fatos, diferentes serão as regras que determinam as propriedades relevantes para a construção do fato. Assim, de um "mesmo" substrato fenomênico, de um mesmo evento "isolado"[1], é possível construir diferentes fatos a depender do contexto comunicacional em que estejam os participantes do discurso.

Da mesma situação de um sujeito levantar o braço, para bem ilustrar o que se fala, poderá ele expressar sua anuência numa assembléia ou reclamar a palavra nesta mesma reunião a depender de como e quando o faça. Ainda seguindo a luz dada pelo exemplo, já podemos dizer que: uma coisa é o dispor o braço em posição ereta, outra é algo o significado que ele expressa. Voltemos nossa atenção com mais detalhe a esta última afirmação.

O levantar o braço, naquele contexto de uma assembléia, é um signo linguístico que como todos os outros desempenha uma relação triádica na qual que podem identificar, também em trabalho de decomposição analítica daquilo que é ontologicamente indissociável: (1) um suporte físico; (2) um significado e (3) uma

[1] As palavras mesmo e isolado estão grafadas entre aspas porque as operações de separar e identificar também só poderiam ser desempenhadas pelo emprego de meios linguísticos, sendo contradições nos próprios termos as expressões *mesmo evento* e *evento isolado*. Deixemos como está, em nome de uma maior fluidez da leitura e das ideias, consignando a necessária advertência.

significação[2]. Os movimentos corporais do sujeito servem de suporte físico que, mediada pela interpretação dos demais membros da assembléia que lhe atribuem significação, refere-se a um significado que bem poderia ser a anuência desse participante.

O que se pretende dizer com a separação traçada entre *movimento*, *ação* e *conduta* é o transpor o raciocínio semiótico para o agir humano reconhecendo aí valioso instrumento para a compreensão deste tipo de signo. E assim, chamaremos de *movimentos* a instância física em que se transmitem as mensagens de forma intersubjetiva, isto é, o suporte físico do signo ação humana; ao significado, ao objeto do signo, àquilo a que se refere o gesto atribuiremos a alcunha de *ação* e; à significação, àquilo que se constrói por meio da interpretação do fato denominemos *conduta*. Já o signo do agir humano, formado pela união indissolúvel entre *movimento*, *ação* e *conduta*, é o que passaremos a chamar de *gesto*.

3. DA COMPLEXIDADE À UNIDADE E O PROBLEMA DOS ATOS "COMPLEXOS"

Firmadas as noções de *movimento*, *ação* e *conduta*, podemos seguir o raciocínio incitados pela seguinte questão: o que faz algo ser considerado *um* gesto ou *vários* gestos?

De acordo com o nível de detalhe com que se pretenda enxergar, mesmo o mais simples dos gestos como aquele sustentar horizontalmente o braço de que já tratamos, pode ser decomposto em uma série de movimentos cuja enumeração somente encontrará fim nos limites a que esteja restrito os horizontes da cultura do interprete.

Este "mesmo" movimento que é uno para o presidente da assembléia, poderia ser decomposto em uma série de micro-movimentos – mas ainda assim movimentos segundo aquela acepção que traçamos – tantos quantos fossem os graus percorridos no movimento angular do erguer do braço, quando visto pelos olhos de um geômetra, ou tantos quantos fossem os impulsos nervosos transmitidos se tomado o ato pelo prisma de um neurologista.

Dizer que se está diante de *um* gesto – e não de *vários* – é algo que não depende menos do movimento "em si" que da interpretação feita pelo sujeito que esteja na função de intérprete. Só há um signo a partir da percepção de um movimento, isto é, o

[2] São várias as terminologias empregadas nas matrizes de diferentes semioticistas, neste texto será adotada aquela de Edmund Husserl que também é aquela empregada por Paulo de Barros Carvalho no desenvolvimento de seu Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência (2009).

gesto só existe em um cenário comunicativo qualquer quando for encontrado um receptor que o interprete. Isso porque é somente com a existência de um receptor que se instaura a autêntica comunicação (VOLI, 2008).

O ser um ou ser vários é um problema de corte e, logo, de linguagem. Colocando-o sob esse olhar, o fracionamento ou a integração de movimentos se dará em razão dos critérios que uma linguagem utilize para fazer seus cortes no evento construindo o(s) fato(s) que lhe é(são) correspondente(s). Foi pela diferença de critérios linguísticos – isto é, dos cortes seletores de propriedades – que daquele movimento de levantar de braço viram diferentes coisas o presidente, o geometra e o neurologista.

Qual deles leu corretamente? Qual deles viu a ação tal qual *realmente* é? Qual deles contou os movimentos certos? Ora, todos! Cada um construiu um fato linguístico adequado ao contexto comunicacional em que o pretendia inserir. São três fatos linguísticos distintos, construídos pelo emprego de diferentes cortes seletores de propriedades a partir de *uma mesma* ação. São três realidades que não coincidem, nem poderiam, pois são três estratos linguísticos diferentes.

O que me permite então dizer que se trata de um ou de vários movimentos? Gregorio Robles Morchón ao tratar da idéia de ação, que difere um tanto daquela adotada neste trabalho[3], a define como conjunto de movimentos a que se pode atribuir de significado unitário (ROBLES, 2005, pp.12-13). Guardadas as diferenças entre as definições dadas ao termo, há naquela elaborada pelo professor espanhol algo que nos parece útil: a noção de significado unitário.

Segundo a concepção semiótica adotada como premissa neste trabalho, o significado corresponde àquilo a que se quer referir com o uso do signo, ao objeto. A noção de significado adotada por Gregorio Robles Morchón mais tem a ver com aquela que denominamos *significação* do que com a que chamamos significado. Isto porque trata-se de algo que é *atribuído pelo intérprete*, construção deste, que faz a ponte entre o suporte físico e aquilo a que este está a se referir.

Fazendo então os reparos necessários: a *unidade* é predicado que podemos atribuir à conduta. Não importa "quantos" movimentos sejam necessários ou se o agir é ou não divisível, o gesto só é existente, perfeito – e uno – quando presentes todos os elementos necessários ao seu reconhecimento enquanto tal.

[3] A diferença traçada entre ação e conduta não se confunde com aquela proposta por Robles Morchón embora nela tenha encontrado fonte de inspiração. O professor espanhol define ação como o conjunto de movimentos a que se pode atribuir significado unitário (ROBLES, 2005, pp.12-13) e conduta como a ação contemplada pela perspectiva de sua relação com o dever (ROBLES, 2006, p.222).

Por força da característica de seletor de propriedades que tem o corte linguístico, é forçoso dizer que aqueles elementos desnecessários ou inúteis à caracterização do gesto, não ingressam na realidade linguística. Enquanto os movimentos não se afigurarem às regras do contexto linguístico, ele simplesmente não existe naquele contexto comunicacional, porque não há conduta. Assim, por exemplo, cada um dos movimentos angulares registrados pelo geômetra ou os impulsos neuronais apontados pelo neurologista simplesmente não interessam à construção da realidade instaurada pela linguagem empregada naquele contexto assembleia: interessa apenas que um sujeito habilitado a tanto levantou o braço para manifestar sua concordância. Esse é o gesto. *Essa é a unidade*, pois a este(s) movimento(s) é atribuída *uma* significação, *uma conduta*.

Pondo a teoria à prova: examinando o problema do Fato Gerador "Complexivo"

Entre os estudiosos de Direito Tributário é famosa a classificação dos fatos geradores em *instantâneos*, *continuados* e *complexivos*. Seriam da primeira classe aqueles verificados quando do esgotamento de uma unidade de tempo, já os segundos diriam respeito a acontecimentos que perduram por intervalos maiores que aquela unidade e, finalmente, o terceiro grupo seria formado por aqueles acontecimentos que precisassem passar por um processo de formação, dado em várias unidades de tempo.

Paulo de Barros Carvalho, nos idos anos de 1974, inspirado na *Teoria dos fundamentos óbvios* de Alfredo Augusto Becker, pôs-se a investigar tal classificação afim de ver se a mesma se sustentaria ante um exame mais detido. Seus resultados parecem confirmar o quanto foi dito neste texto algumas linhas acima sobre a *unidade da conduta*. A respeito dos fatos geradores *complexivos*, assim escreve o professor:

> Nos chamados *fatos geradores complexivos*, se pudermos destrinçá-los em seus componentes fáticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto.
> (CARVALHO, 2010, p.334)

Segundo a terminologia e os cortes analíticos aqui propostos, resta claro que o registro de apenas alguns dos movimentos apontados como necessários, na medida em que cada um deles seja desprovido de importância jurídica, não é capaz de ensejar

significação jurídica. É dizer: não os torna aptos à formação d'uma norma, não são várias, nem é sequer uma conduta.

O que importa, para o direito, é tão somente aquele *movimento* que signifique uma *ação* e possa ser então objeto de um processo de significação, isto é, ser uma *conduta* e desempenhar este papel num cenário jurídico normativo. Se este movimento pode ser fracionado – ou não –, pelo emprego de regras de outra linguagem, para o direito não importará. A *conduta* só existe naquele momento em que todos os seus elementos formadores estejam presentes, antes disso, nada há juridicamente.

4. DA UNIDADE À PLURALIDADE E A IDÉIA DE REITERAÇÃO

Mas que se quer dizer com a idéia de conduta *reiterada*? Como dizer que algo se repete? O senso comum nos diz que alguém faz algo *reiteradamente* quando repete a *mesma coisa* por diversas vezes. O estudo da etimologia nos leva ao termo latino *iter* que quer dizer: trajeto, viagem, caminho, estrada, via, meio, modo, maneira (HOUAISS, 2010). Reiterar, *reiteratìo* no latim, seria o fazer da mesma maneira, tomar o mesmo caminho.

O estudo do termo nos leva a ideia de que são quatro os traços fundamentais para que se possa dizer que um algo qualquer é reiterado: (1) seja um em vários – pluralidade; (2) seja semelhante a outro(s) – semelhança; (3) suceda a outro(s) – sucessão – e; (4) sejam, esse algo e o outro, praticados pelo mesmo sujeito – *individualização*[4].

O tema da *pluralidade* pode ser devidamente tratado pelo tema da unidade das condutas de que tratamos anteriormente. Para que algo possa ser considerado reiterado, é necessário que sejam várias as condutas, ou melhor, que sejam várias as significações construídas a partir de um dado conjunto de movimentos, que cada uma das unidades diga respeito a um movimento (ou conjunto deles) com significação jurídica. É preciso que *sejam vários os gestos*. Se quando tomados de forma isolada, os movimentos não representem ação (juridicamente relevante) alguma, deles não se pode dizer condutas. Não servem à caracterização de algo *reiterado*, porque lhes falta o traço da pluralidade.

Mas não bastará o ser vários. É necessário que tais condutas guardem alguma *semelhança* entre si. Importante afirmar que a semelhança não se confunde com identidade: fossem rigorosamente idênticas as condutas não se justificaria nem o plural.

[4] O termo empregado aqui não está associado à unidade, mas ao étimo indivíduo.

Como a noção de reiteração pressupõe a de pluralidade, não se pode falar em identidade, mas tão somente em semelhança. Dizer que algo é semelhante a outro algo é afirmar que, apesar de distintos, estes objetos guardam alguns traços que lhes permitem a equiparação.

Para os fins do direito, a semelhança poderá ser auferida mediante o exame da cadeia de positivação das normas individuais e concretas cuja semelhança se pretenda verificar: devem elas derivar da mesma norma geral e abstrata ou de normas de um mesmo grupo.

No âmbito direito penal, onde a matéria recebe melhor trato sistemático do que no direito tributário, é possível observar a existência de duas formas em que a reiteração das condutas tem relevo jurídico: a reincidência genérica e a reincidência específica. A primeira tem lugar quando a norma geral e abstrata é semelhante a outra por pertencer à mesma classe: *crime* (i.e. normas cujo antecedente é um fato ilícito tipificado na legislação penal enquanto *crime*, conforme previsto no art. 63 do Código Penal[5]), a segunda, acontece quando as condutas encontram seus traços de semelhança em classe mais restrita, como no caso da reiteração de crimes de lavagem de dinheiro (arts. 12, §§ 3º e 4º da Lei 9.613[6]).

Mas não basta que sejam múltiplas e semelhantes, é necessário ainda que esse algo seja *sucessivo* para que se possa chamá-lo reiterado. É preciso que exista a idéia de que *antes* se fez algo de uma forma que se *volta a tomar*. É por essa razão que, no direito penal, se exige a existência de norma individual e concreta que tenha transitado em julgado (um gesto) em momento anterior ao cometimento da nova infração (o novo gesto).

Outro traço que se observa na idéia de reiteração é o da *individualização* do sujeito que repete a conduta. Este imperativo, no direito, tem razão no chamado princípio da individualização da pena que tem aplicação em nosso sistema jurídico sempre que se esteja a tratar de sanção. Pertence ao grupo de normas que parte da doutrina chama de

---

[5] Art. 63 - 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.

[6] Art. 12. Às pessoas referidas no art. 9º, bem como aos administradores das pessoas jurídicas, que deixem de cumprir as obrigações previstas nos arts. 10 e 11 serão aplicadas, cumulativamente ou não, pelas autoridades competentes, as seguintes sanções:
[…]
§ 3º A inabilitação temporária será aplicada quando forem verificadas infrações graves quanto ao cumprimento das obrigações constantes desta Lei ou quando ocorrer reincidência específica, devidamente caracterizada em transgressões anteriormente punidas com multa.
§ 4º A cassação da autorização será aplicada nos casos de reincidência específica de infrações anteriormente punidas com a pena prevista no inciso III do *caput* deste artigo.

Direito Sancionador, aplicáveis não só às relações regidas pelo direito penal, mas em todas as estruturas normativas cujo antecedente normativo for um ato ilícito.

Para a formação do fato jurídico *conduta reiterada* é preciso que o direito, enquanto linguagem, prescreva a forma em que esses quatro traços devem ser verificados. É necessário que exista uma *norma procedimental*[7], ou seja, uma norma que descreva os elementos formadores – ou mais precisamente, quê caracteriza o movimento – da ação que se designará por "conduta reiterada".

Os limites para que se possa verificar cada um dos quatro elementos da reiteração devem estar traçados nessa norma. A falta de dispositivos que possibilitem sua construção culmina na própria inexistência do instituto e impossibilidade de sua aplicação. O reconhecimento de que uma conduta é reiterada, a despeito da inexistência desta norma geral que a defina, abre margem a perigosa arbitrariedade que é coibida pelo nosso sistema jurídico em disposição muitas vezes expressa pelo brocardo *nullum crime, nulla poena sine praevia legge* (cf. Constituição Federal, art. 5º, II e XXXIX).

5. A REITERAÇÃO E OS ANTECEDENTES DAS NORMAS JURÍDICAS

Dado o maior rigor que a doutrina penalista empregou ao tema da repetição do fato ilícito, parece adequado colher algumas de suas lições antes de ingressar no exame da matéria na seara do direito tributário.

Algumas lições emprestadas do direito penal

A reiteração aparece no direito penal como a repetição de uma conduta moralmente reprovável, caracterizada como crime. Esta a acepção de *reincidência* que é encontrada nos dos dispositivos do Código Penal e na legislação esparsa. Como elementos essenciais, observamos que é necessário que um agente (*individualização*) cometa um *novo* (*pluralidade* e *sucessividade*, apontada a existência de um crime anterior) *crime* (*semelhança*). O consequente da norma que caracteriza a reincidência no direito penal é o aumento da pena, daí porque se costuma chamar a reincidência de *condição agravante da pena*.

[7] A classe de normas procedimentais é proposta por Gregório Robles Morchón em seu *Teoría del Derecho*. O professor de Palma de Mallorca divide as normas jurídicas em normas *ônticas* e *diretas da ação*, subdividindo estas em *procedimentais*, *potestativas* e *deônticas*, reconhecendo ainda neste último grupo a existência de três subclasses que denomina: *de conduta propriamente ditas*, *de decisão* e *executórias*.(ROBLES, 2006, p.214).

Graficamente poderíamos representar a reincidência da seguinte forma:

$$F_{reinc.} \equiv F_2 \bullet [F_1 \rightarrow P_1] \rightarrow C \equiv P_2$$

Em que: $F_{reinc.}$ representa o fato jurídico composto de $[F_1 \rightarrow P_1]$ que está a significar a existência de norma individual e concreta que caracterizou o crime anterior e é verificável quando da ocorrência de F_2 que é o segundo fato jurídico delituoso e tem como (C) consequente P_2, a pena agravada.

Mas não é só na figura da reincidência que a conduta reiterada ganha relevo jurídico. A doutrina penalista clássica aponta que há espaço à idéia de repetição também no termo antecedente dos crimes chamados *continuados*, *habituais* e *complexos*. O exame crítico mostrará que nem sempre se tratará de *repetição da conduta*, mas sim de uma só conduta caracterizada por várias ações.

Nos crimes chamados *continuados* (art. 71 do Código Penal) há a prática de vários movimentos que, isolados, conformam várias condutas delituosas capazes de justificar, *per se*, a culminação de pena. O que os une e dá a noção de *continuidade*: a verificação de que os resultados danosos destes movimentos devem ser tidos como decorrentes uns dos outros.

Os traços elementares da reiteração aparecem aqui de forma diferente da reincidência: ainda é necessário a individualização do sujeito que comete o crime, bem como a pluralidade de condutas, mas as notas da semelhança e sucessividade devem ser bem observadas com atenção.

Para que se caracterize a conduta considerada crime continuado é preciso que se trate de crimes "*da mesma espécie*" (semelhança) e que "*pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subseqüentes ser havidos como continuação do primeiro*" (sucessividade). Como consequência, essa norma prescreve que "*aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços*".

A síntese gráfica mostra a diferença de configuração desta variedade em relação à reincidência:

$$F_{cont.} \equiv [c_1 \bullet c_2 \bullet \ldots] \rightarrow C \equiv P_1 + ({}^{1}/_{6} \bullet {}^{2}/_{3}\, P_1)$$

Em que: $F_{cont.}$ representa o fato jurídico do crime continuado, composto pela conjunção de c_1 e c_2 que seriam as condutas passíveis de punição de forma isolada, mas

relacionadas tomadas como um conjunto *unitário* de movimentos, e, do outro lado, C representaria o consequente normativo em que P_1 seria a pena, acrescida de um sexto a dois terços.

Os chamados crimes *complexos*, parecem cair a primeira vista na mesma crítica já traçada aos fatos geradores "complexivos" do direito tributário. Mas há uma particularidade: o crime complexo resulta da junção de dois tipos penais autônomos que estão reunidos em um outro e distinto tipo, como é o caso do *latrocínio* que pode ser entendido como a junção do tipo *homicídio* e do tipo *roubo*. Ainda assim a crítica persiste: mesmo que se registre o acontecimento de um roubo, se não houver o resultado de morte, não há o latrocínio.

Pode-se distinguir do crime continuado na medida em que

> [...] no crime complexo existe unidade substancial, soldando-se os crimes componentes de tal forma que desaparece completamente a individualidade de cada um. No crime continuado, a unidade é apenas acidental, ficta, desfazendo-se desde que haja necessidade de conferir tratamento penal mais benigno ao réu, através do desmembramento das condutas.
> (PIMENTEL, Manoel E. Do Crime Continuado. São Paulo: RT, 1969, p.159).

O que a fórmula dos crimes complexos mostra é que há, apenas, um tipo penal e uma pena, já prevista para aquele crime, sem a existência de agravantes. Se a pena é maior, o agravamento se deu em momento pré-legislativo e, portanto, pré-jurídico, não importando na formação do fenômeno da incidência. É o que observamos:

$$F_{comp.} \equiv [c_1 \bullet c_2 \bullet \ldots] \rightarrow C \equiv P_1$$

Em que: $F_{comp.}$ representa o fato jurídico do crime complexo, composto pela conjunção de c_1 e c_2 que seriam as condutas passíveis de punição de forma isolada, mas que foram aglutinadas no mesmo tipo penal por decisão do legislador, e, do outro lado, C representaria o consequente normativo em que P_1 seria a pena prescrita para o tipo penal complexo.

O fato gerador "complexivo" mais se assemelha ao crime *habitual* em que somente a repetição de movimentos – que não têm o condão de, isoladamente, desencadear a consequência normativa – caracteriza a conduta passível de punição. A diferença entre o crime habitual e a reincidência é de que

> Na reincidência, há uma sentença condenatória e cada conduta é de per si delitiva; *no delito habitual não há sentença condenatória anterior, mesmo porque cada uma das ações isoladas é indiferente ao direito penal*.
> (SZNICK, Valdir. Delito Habitual. São Paulo: Lejus, 1996. pp.115-116. Destaque nosso)

A maneira do que fizemos com as modalidades de crime anteriormente descritas, montaremos a fórmula do crime habitual assim:

$$F_{habitual} \equiv [m_1 \bullet m_2 \bullet \ldots] \rightarrow C \equiv P$$

Em que: $F_{habitual}$ representa o fato jurídico do crime habitual, composto pela conjunção de m_1 e m_2 que seriam os movimentos que isoladamente não seriam relevantes para o direito penal e, do outro lado, C representaria o consequente normativo em que P seria a pena prescrita para o tipo penal habitual.

É de se observar que, assim nos crimes complexos como nos habituais, não existe a ideia de repetição como a soma de gestos, mas tão somente um único gesto composto de várias etapas que não são divisíveis pela realidade intranormativa, mas tão somente pela realidade social.

6. A REITERAÇÃO DA CONDUTA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No Direito Penal o Código Penal traça de forma minudente as hipóteses em que a reiteração de um comportamento tem relevo jurídico, construindo várias normas procedimentais, naquela acepção pregada por Gregorio Robles Morchón.

O estudo comparado com a disciplina penal apenas demonstra que a palavra reiteração pode encontrar várias fórmulas lógicas de combinação – quer de condutas, quer de movimentos – na definição da ação a que a norma jurídica sancionadora se refere, como também pode gerar consequências distintas.

No direito tributário, o termo reiteração aparece muitas vezes como sinônimo de reincidência e, no mais das vezes, no antecedente de normas sancionatórias, isto é de normas relacionadas a tributos e que tenham, em seu antecedente, um fato ilícito.

O trato da matéria não é dado pelo Código Tributário Nacional e inexiste uma norma geral, nos moldes do art. 146, III, CF, que aborde o assunto. Com isto, as linhas que delimitam o que é a reiteração da conduta relevante para o direito tributário sancionador ficam deixadas às mãos dos vários entes competentes para instituir tributos (BORGES, 2005, p.139).

Como resultado dessa desconcentração, surgem regimes dos mais diferenciados não só no que toca aos traços apontados para a caracterização da conduta reiterada, como para a definição das consequências dessas normas[8].

A noção de reiteração não pode ser moldada de qualquer maneira pelo legislador. Qualquer que seja a fórmula adotada pelo sujeito competente para a edição de normas gerais e abstratas, é preciso que ele guarde atenção àqueles traços mínimos que evidenciamos algumas linhas acima: *pluralidade*, *semelhança*, *sucessividade* e *individualização* de condutas, sob pena de não conseguir estruturar devidamente a norma procedimental e inviabilizar a incidência da norma sancionadora da reincidência.

7. A REITERAÇÃO PARA FINS DE APLICAÇÃO DAS MULTAS PREVISTAS NO ART. 44 DA LEI 9.430/96

É comum a menção da expressão conduta reiterada para justificar a aplicação de multa qualificada em sede de procedimento administrativo fiscal no Conselho de Contribuintes, como se exemplifica com as ementas abaixo colacionadas:

> […]
> MULTA QUALIFICADA
> Em relação à exasperação da multa de ofício para 150%, mantenho-a integralmente como lançada, porquanto, a recorrente, conforme minudentemente exposto no termo fiscal, ao longo de vários trimestres que compõem os anos de 2000 a 2004, omitiu rendimentos em percentuais expressivos, no caso, mais de 70% de sua receita bruta em vários períodos-base (ver tabela à folha 53). Ou seja, **houve reiteramento de conduta e expressividade de valores a evidenciar a existência não de meros e localizados erros materiais, mas de comportamento consistente no tempo destinado a não levar à tributação grande parte dos valores tributáveis**.
> […]
> (1º CC. 1ª Câmara. Acórdão 101-95.759. Rel. Paulo Roberto Cortez. Julgado em 21.09.2006. Grifo nosso.)

e

> […]
> MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.
> É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.
> […]
> Como está detalhadamente explicitado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal , às folhas 627 a 642, a contribuinte não logrou comprovar, em relação aos anos-calendário de 2001 e 2002, a origem de ingressos em sua conta bancária que somaram R$ 2.730.764,73.

[8] A esse respeito, o trabalho de Juliana Borges, intitulado *Reincidência Tributária*, em seu último capítulo, é rico em exemplos de legislação estadual, federal e municipal.

> Além disso, a contribuinte deixou de declarar receita da atividade, escriturada e não declarada, no montante de R$ 1.517.663,12, ao longo dos mesmos anos-calendário.
> Ou seja, **há um quadro de reiteramento de conduta e de significância de valores, que torna absolutamente implausível a ideia de que se estaria diante de uma conduta involuntária, de um fato isolado, de um mero erro material**. Não é razoável imaginar que uma pessoa jurídica, que opere sem intuito de se furtar às suas obrigações tributárias, não possa justificar nenhum dos ingressos significativos encontrados em sua conta corrente bancária ou tenha se equivocado em não declarar receitas da atividade, escrituradas, ao longo de dois períodos de apuração seguidos.
> (CC, 1ª Câmara. Acórdão n° 101-96.446. Rel. Sandra Maria Faroni. Julgado em 09.11.2007. Grifo nosso.)

O que se observa dos julgados acima acostados é que *não foram empregados critérios jurídicos* para dizer da reiteração. Fundam-se eles a menção à repetição da não prestação de informações em um dado intervalo (um conjunto de movimentos ao qual ainda não foi atribuída significação, i.e., não se produziu reconhecimento normativo), mais se assemelhando ao que, no direito penal se convencionou chamar de *crime continuado* e cujo reconhecimento no direito administrativo e tributário se fez pela alcunha *infrações continuadas*, assim reconhecidas pelo STJ:

> PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. SUNAB. INFRAÇÕES MÚLTIPLAS. LEI DELEGADA 04/62 (ART. 11). ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. PRECEDENTES. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. MATÉRIA PROBATÓRIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 07/STJ.
> 1. O acórdão recorrido harmoniza-se com o entendimento iterativo desta Corte segundo <u>o qual infrações da mesma origem, reunidas na mesma apuração fiscal, devem ser consideradas como infração continuada à qual se aplica penalidade única</u>.
> 2. Perquerir sobre a nulidade do auto de infração implica no reexame da prova inadmissível no grau extraordinário.
> 3. Recurso especial não conhecido.
> (STJ. 2ª Turma. REsp. 161.228/PE. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Julgado em 21.10.1999. Grifo nosso)

E também nesta ocasião, mas pela Primeira Turma:

> ADMINISTRATIVO. SUNAB. MULTA. LEI DELEGADA Nº 04/62. INFRAÇÕES CONTINUADAS.
> I – Firmou-se a jurisprudência desta Corte, no sentido de que <u>as infrações de uma mesma natureza apuradas em uma ação fiscal, devem ser consideradas como infração continuada para aplicação da penalidade cabível</u>. Precedentes.
> II – Recurso a que se nega provimento.
> (STJ. Primeira Turma. REsp. 74.083. Rel. Min. José de Jesus Filho. Julgado em 25.10.1995. Grifo nosso.)

Ocorre que tanto aqui como ali, o reconhecimento da reiteração não se deu por critérios jurídicos, porquanto inexistente norma procedimental que descreva os elementos e a estrutura lógica do que se entende por conduta reiterada.

O que se percebe é que a falta desta norma prejudica aquilo que Tércio Sampaio Ferraz Jr. denominou eficácia técnico-sintática da norma jurídica,

impossibilitando a aplicação do agravamento da penalidade em virtude da reiteração, que segue como conceito indefinido no plano jurídico tributário.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A norma procedimental que prescreva conduta reiterada deve trazer critérios quer permitam verificar o alcance dos quatro traços fundamentais da idéia de reiteração, quais sejam: *individualização* (mesmo sujeito), *pluralidade* (ou de movimentos, ou de condutas), *sucessividade* (que intervalo mínimo e máximo deve ser considerado para que se possa dizer que uma sucedeu a outra) e *semelhança* (que normas gerais e abstratas devem servir de base para o juízo de similitude das condutas).

Não se pode tratar, no direito brasileiro, de culminação de uma pena, qualquer que seja ela, sem a previsão legal e detalhada da conduta que constitua o fato ilícito que ocupa a posição de antecedente normativo. A falta de disposições que permitam construir o conteúdo deôntico do termo reiteração impossibilita sua utilização como integrante de fato jurídico antecedente de norma sancionatória tributária.

9. REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ALCHOURRÓN, Carlos E. et BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la Metodologia de las Ciencias Jurídicas y Socialies*. Buenos Aires: Depalma, 1998.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen. *Semiótica do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BORGES, Juliana. *Reincidência Tributária – Teoria e Prática*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2007.

FERRAZ Jr. Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 2008.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. São Paulo: Annablume, 2007.

_____. *A Escrita – Há futuro para a escrita?*. São Paulo: Annablume, 2010.

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

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Edição eletrônica. Disponível em: <http://houaiss.uol.com.br>. Acesso em 01.10.2010.

IVO, Gabriel. *Norma Jurídica – produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade em Matéria Tributária. Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MORCHÓN, Gregorio Robles. *Teoría del Derecho – fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. v.1. 2ª ed. Cizur Menor: Thomson, 2006.

_____. *O Direito como Texto – quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Manole, 2005.

_____. *Las reglas de los juegos y las reglas del derecho.* México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1988.

OLIVEIRA, Manfredo A. *Reviravolta Linguístico-Pragmática*. São Paulo:

OST, François. *O tempo do direito*. Bauru: EDUSC, 2005.

PIMENTEL, Manoel E. Do Crime Continuado. São Paulo: RT, 1969

POPPER, Karl. *Dois tipos de definições*. In: MILLER, David. (org.). *Popper – Textos Escolhidos*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2010.

_____. *O problema da demarcação*. In: MILLER, David. (org.). *Popper – Textos Escolhidos*. Rio de Janeiro: Contraponto, 2010.

SZNICK, Valdir. Delito Habitual. São Paulo: Lejus, 1996.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no Direito*. São Paulo: RT, 2000.

_____. *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.