

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
Programa de Pós-Graduação em Direito

Leonardo Dias da Cunha

**ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DA UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE  
CULPA COMO FORMA DE RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA POR INFRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA**

Belo Horizonte

2018

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Programa de Pós-Graduação em Direito

Leonardo Dias da Cunha

**ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DA UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE  
CULPA COMO FORMA DE RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA POR INFRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

Área de Concentração: Direito Público

Belo Horizonte

2018

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

|       |   |
|-------|---|
| C972a | <p>Cunha, Leonardo Dias da</p> <p>Análise da legitimidade da utilização de presunção de culpa como forma de responsabilização objetiva por infração tributária / Leonardo Dias da Cunha. Belo Horizonte, 2018.</p> <p>211 f. : il.</p> <p>Orientador: Flávio Couto Bernardes</p> <p>Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito</p> <p>1. Responsabilidade objetiva. 2. Legitimidade (Direito). 3. Presunções (Direito). 4. Direito tributário. 5. Fiscalização tributária. 6. Culpabilidade. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.</p> <p>SIB PUC MINAS</p> <p>CDU: 343.222</p> |
|-------|---|

Ficha catalográfica elaborada por Rosane Alves Martins da Silva – CRB 6/2971

Leonardo Dias da Cunha

**ANÁLISE DA LEGITIMIDADE DA UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE  
CULPA COMO FORMA DE RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA POR INFRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

Área de Concentração: Direito Público

---

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - PUC MINAS (Orientador)

---

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC MINAS (Banca examinadora)

---

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei – UNICURITIBA (Banca examinadora)

Belo Horizonte, 05 de março de 2018.

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, minha esposa, pela compreensão da minha ausência em inúmeros momentos e do apoio para trilhar os caminhos e vencer os desafios propostos; aos amigos conquistados, colegas, professores e funcionários, pela convivência deste período árduo e especial de minha vida.

De modo especial também, agradeço aos professores:

- Flávio Bernardes pelos ensinamentos críticos com seu posicionamento desconstrutor, que respeitando o posicionamento divergente propiciou autonomia no direcionamento dos estudos.
- Marciano Godoi, que com seu viés crítico, em suas aulas e no acompanhamento do estágio de docência, propiciou além do desenvolvimento do conhecimento, uma nova forma de refletir a necessária mudança no ensino jurídico, sendo o professor, o facilitador do desenvolvimento dos discentes como artífices da construção do próprio conhecimento.
- Marinella Araújo, que desconstruindo normatividade, favoreceu o desenvolvimento de uma visão mais crítica e desenscriptada do Direito.

Por fim, à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais pelo apoio e incentivo no desenvolvimento do curso e das pesquisas.

## RESUMO

O presente estudo visa a analisar a legitimidade na utilização de culpa presumida, como forma de responsabilização objetiva por infração tributária. Nesse passo, destaca-se que a busca pela eficiência na gestão tributária, envolvendo a fiscalização, a arrecadação, a constituição de provas de ocorrência de fatos geradores etc., tem contribuído para o desenvolvimento de instrumentos de simplificação da aplicação da norma tributária a milhares de casos. Contudo, a utilização dos mencionados instrumentos de praticidade, como sua própria instituição, nomeadamente da presunção de culpa para a imputação de responsabilização por infração tributária, devem estar orientadas em consonância com o sistema do ordenamento jurídico pátrio, mormente os princípios constitucionais, implícitos e explícitos, os princípios gerais de Direito e as normas gerais da repressão, respeitando-se os direitos e garantias individuais previstos constitucionalmente. Por conseguinte, como as presunções versam sobre questões que envolvem a constituição de fatos que se desencadeiam numa relação jurídica com a consequente atribuição de obrigações tributárias, para os fatos presumidos, pretende-se demonstrar que deverá, obrigatoriamente, ser possibilitada ao acusado de cometimento de infração tributária, a ampla defesa com o devido contraditório, a fim de que se possa afastar a responsabilização pela ocorrência do fato presumido, sendo inconcebível a aceitação de imposição de responsabilidade objetiva por infração tributária, principalmente quando o acusado sequer tenha contribuído para sua ocorrência. Nesse vértice, por meio da análise teórica e de posicionamento adotado em julgados do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do exemplo prático acerca da responsabilização por infração tributária, evidencia-se que a previsão contida no artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao prever a culpa presumida, sem a necessidade de verificação da intenção do agente na ocorrência de infração tributária, mantém a imprescindibilidade da verificação de sua culpabilidade, invertendo, em dada medida, o ônus probatório, para que, na medida do grau de culpa existente haja a compatibilização da sanção a ser imposta por infração tributária.

**Palavras Chave:** Artigo 136 CTN. Responsabilidade objetiva. Infração tributária. Normas de praticidade. Presunções. Simplificação da aplicação da lei tributária em massa.

## ABSTRACT

The present study aims to analyze the legitimacy in the use of presumed guilt, as a form of objective liability for tax infringement. In this point, it stands out that the search efficiency in tax management, involving the inspection, the storage, the creation of occurrence of hypothesis of tax incidence and so on, of evidence, has contributed to the development of simplification tool the application of tax law to thousands of cases. However, the use of these practical tools, such as its own institution, e namely the presumption for accountability definition for tax offense, must be established and applied in accordance with the system of Brazilian law, especially the constitutional, implicit and explicit principles, the general principles of law and the general rules of repression, respecting the rights and individual guarantees provided for constitutionally. Consequently, since the presumptions deal with issues that involve the establishment of facts that trigger in legal relationship with the consequent assignment of tax obligations, for the presumed facts, it is intended to demonstrate that it must necessarily be made possible for the accused to have carried out tax offense, the full defense with due contradictory to that one can exclude the liability for the occurrence of the presumed fact is inconceivable to accept strict liability imposed by tax offense, especially when the accused has even contributed to its occurrence. At this point, through the theoretical analysis and positioning adopted by the Brazilian Supreme Court, the Superior Court of Justice and the Administrative Council of Tax Appeals, and the practical example of liability for tax infraction, it is evident that the forecast contained in article 136 of the Brazilian National Tax Code, by providing for presumed guilt, without the need to verify the agent's intention in the event of a tax infraction, maintains the indispensability of verifying his culpability by reversing, to a certain extent, the burden of proof, so that, insofar as degree of guilty there is the compatibility of the sanction to be imposed for tax infraction.

**Keywords:** Article 136 of the Brazilian National Tax Code (CTN). Objective liability. Tax infringement. Practicality. Legal presumption. Simplifying the law enforcement in taxation law of large person numbers.

## **LISTA DE ESQUEMAS**

|  |    |
|--|----|
| ESQUEMA 1 - Estrutura da norma jurídica completa em Carlos Cossio..... | 28 |
|--|----|

## LISTA DE ABREVIATURAS

|  |  |
|--|--|
| AgRg   | Agravo Regimental  |
| AgRg no Ag   | Agravo Regimental no Agravo de Instrumento   |
| AgRg nos EREsp<br>Especial   | Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial  |
| AI   | Agravo de Instrumento  |
| ARE  | Agravo em Recurso Extraordinário   |
| art  | artigo   |
| CARF   | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  |
| CC   | Código Civil   |
| CF   | Constituição Federal   |
| CFEM   | Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais  |
| CP   | Código Penal   |
| CTN  | Código Tributário Nacional   |
| DNPM   | Departamento Nacional de produção Mineral  |
| EDcl   | Embargos de Declaração   |
| EDcl nos EDcl nos EREsp<br>Embargos de Divergência no Recurso Especial | Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência no Recurso Especial  |
| EREsp  | Embargos de Divergência no Recurso Especial  |
| MC   | Medida Cautelar  |
| MS   | Mandado de Segurança   |
| Nº   | Número   |
| RE   | Recurso Extraordinário   |
| REsp   | Recurso Especial   |
| RICMS  | Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) |
| STF  | Supremo Tribunal Federal   |
| STJ  | Superior Tribunal de Justiça   |

## SUMÁRIO

|   |     |
|---|-----|
| <b>1 INTRODUÇÃO</b> .....   | 17  |
| <b>2 RESPONSABILIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA</b> .....   | 21  |
| <b>2.1 A Estrutura da norma jurídica</b> .....  | 21  |
| 2.1.1 <i>A norma jurídica em Hans Kelsen</i> .....  | 21  |
| 2.1.2 <i>A norma jurídica em Carlos Cossio</i> .....  | 25  |
| 2.1.3 <i>A norma jurídica em Lourival Vilanova</i> .....  | 29  |
| 2.1.4 <i>Conceito de norma jurídica adotado</i> .....   | 32  |
| 2.1.5 <i>A norma jurídica tributária</i> .....  | 33  |
| <b>2.2 Relação jurídica tributária</b> .....  | 40  |
| 2.2.1 <i>Relação jurídica</i> .....   | 40  |
| 2.2.2 <i>Sujeito ativo</i> .....  | 43  |
| 2.2.3 <i>Sujeito passivo</i> .....  | 45  |
| <b>2.2.3.1 Responsabilidade tributária</b> .....  | 46  |
| <b>3 INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A UNICIDADE DO INJUSTO</b> .....   | 57  |
| <b>3.1 Sanções no Direito Tributário e na estrutura da norma</b> .....                                      | 57  |
| 3.1.1 <i>Sanção em Cesare Bonesana - Marques de Beccaria</i> .....  | 57  |
| 3.1.2 <i>Sanção em Hans Kelsen</i> .....  | 59  |
| 3.1.3 <i>Sanção em Carlos Cossio</i> .....  | 61  |
| 3.1.4 <i>Sanção em Norberto Bobbio</i> .....  | 62  |
| 3.1.5 <i>Sanção em Roberto José Vernengo</i> .....  | 63  |
| 3.1.6 <i>Sanção em Lourival Vilanova</i> .....  | 64  |
| 3.1.7 <i>Coerção, sanção e coação</i> .....   | 66  |
| 3.1.8 <i>Funções da sanção</i> .....  | 67  |
| 3.1.8 <i>Natureza jurídica das sanções tributárias e sua posição na estrutura da norma</i> .....            | 69  |
| 3.1.9 <i>Espécies de sanções tributárias</i> .....  | 70  |
| 3.1.10 <i>Limites para a aplicação das sanções às infrações materiais e formais</i> .....                   | 73  |
| <b>3.2 Direito Tributário Sancionador</b> .....   | 76  |
| <b>3.3 A unidade do ilícito</b> .....   | 77  |
| 3.3.1. <i>A permeabilidade entre princípios gerais da repressão no Direito Tributário Sancionador</i> ..... | 81  |
| <b>3.4 Culpabilidade (aspecto subjetivo) na relação jurídica das infrações tributárias</b> .....            | 86  |
| <b>4. AS PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....   | 93  |
| <b>4.1 A execução simplificada das normas jurídicas</b> .....   | 93  |
| 4.1.1 <i>Presunções</i> .....   | 98  |
| 4.1.1.1 <i>Presunções e o princípio da legalidade</i> .....   | 108 |
| 4.1.1.2 <i>Presunções e os limites para sua utilização</i> .....  | 108 |
| 4.1.1.3 <i>Presunções e provas</i> .....  | 121 |

|   |            |
|---|------------|
| <b>5. A UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE CULPA COMO FORMA DE RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>  | <b>127</b> |
| <b>5.1 Posicionamentos teóricos acerca da responsabilização por infração tributária no Brasil .....</b>   | <b>127</b> |
| <b>5.2 Entendimentos do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a responsabilidade por infrações tributárias .....</b>               | <b>133</b> |
| <i>5.2.1 Decisões do Supremo Tribunal Federal .....</i>   | <i>136</i> |
| <i>5.2.2 Decisões do Superior Tribunal de Justiça .....</i>   | <i>137</i> |
| <i>5.2.3 Acórdãos do Conselho de Recursos Administrativos Fiscais .....</i>   | <i>143</i> |
| <i>5.2.4 Breve análise das decisões pesquisadas .....</i>   | <i>146</i> |
| <b>5.3 A responsabilidade por infração na estrutura do Direito Tributário .....</b>   | <b>148</b> |
| <b>5.4 Impossibilidade da adoção da presunção de culpa absoluta e por conseguinte responsabilização objetiva nas infrações tributárias: a necessária interpretação sistêmica do ordenamento jurídico.....</b> | <b>149</b> |
| <i>5.4.1 A necessária interpretação e integração sistêmica do ordenamento jurídico.....</i>   | <i>149</i> |
| <i>5.4.2 A Presunção de inocência.....</i>  | <i>160</i> |
| <i>5.4.3 Conflito entre a presunção de inocência e a praticidade na aplicação mais eficiente da norma tributária em massa .....</i>   | <i>163</i> |
| <i>5.4.4 Exemplificação de um caso prático que corrobora a ilegitimidade na utilização de responsabilização objetiva por infração.....</i>  | <i>165</i> |
| <i>5.4.5 Exclusão de responsabilidade por infração por denúncia espontânea: maior benefício para infrações mais graves que o pagamento a destempo de tributo declarado. ....</i>                              | <i>170</i> |
| <i>5.4.6 O posicionamento adotado sobre a responsabilização por infrações tributárias.....</i>  | <i>183</i> |
| <b>6 CONCLUSÃO.....</b>   | <b>195</b> |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>   | <b>201</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

O Direito exsurge da vida em sociedade, que cria suas regras de condutas, disciplinando a divergência de interesses, valores, carências etc. Em busca de uma aplicação dessas regras, de forma igualitária, há a necessária formalização e juridicização de normas de condutas, com vistas a harmonizar a vida social, para que todos possam respeitar os direitos e deveres de dada sociedade (pelos menos é assim no campo das ideias).

Tal juridicização, em grande medida, está associada à imposição (institucionalizada) de consequências ruins, àquelas condutas que se desviarem do desejado e formalizado pela ordem jurídica.

Ao se tratar do Direito, tomado como uma ordem coativa, que busca reforçar a eficácia de suas normas, em um Estado Democrático de Direito, não se deve confundi-lo com qualquer enunciado na forma de lei, pois, o Direito deve estar integralmente comprometido com a realidade político-social-econômica de seu povo. Por outro lado, identifica-se, também, como um fenômeno sociocultural, vez que cada sociedade possui sua estruturação jurídica, em que os enunciados normativos poderão não ter pontos de convergência com a própria sociedade tratada, a se considerar a dinâmica da vida com a evolução dos tempos, e com outras sociedades com perspectivas e valores diversos.

Acrescente-se a isso, que o Direito tem sua legitimação, a partir da ordem pré-estabelecida. No Brasil, tal ordem é política, denominada democrática, tendo elaborado e legitimado uma Constituição Federal, como sua diretriz fundamental, como condição pressuposta e parte integrante do conhecimento e aplicação do Direito Positivo. Nesse sentido deve ser ter conta que a Constituição brasileira de 1988 definiu que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito. E, assim, o termo “democrático” é utilizado para qualificar o Estado, em que os valores da democracia devem permear todos os elementos constitutivos desse Estado, por óbvio, incluindo-se a ordem jurídica. Com isso, o Direito é orientado em sua construção por tais valores, com o fim de se ajustar aos objetivos buscados pelo interesse coletivo.

Nesse contexto, é forçoso salientar, que a República está diretamente relacionada à democracia, que é o governo do povo, pelo povo e para o povo, em que as normas de conduta eleitas para vigorarem no território brasileiro, devem estar justapostas à política democrática definida pelo Estado (abrangendo tanto o Poder Legislativo, quanto o Poder Executivo). Portanto, o poder do povo, exercido pelo povo e para o povo, deve seguir as nuances desse povo (que não poderá ser considerado inexistente) atendendo suas necessidades, sob pena de a

ordem política e jurídica seguidas no território brasileiro tornarem-se ilegítimas, como sendo um simulacro da democracia republicana.

Em sendo assim, as normas legais, deverão ser reflexo das necessidades do povo brasileiro, cumprindo as bases constitucionalmente delineadas, que deverão ser cumpridas e não servirem de mero simbolismo, como uma expectativa permanente de concretização do por vir da norma prescrita. Com tal posicionamento as normas jurídicas depois de orientadas por valores, passarão a ter validade no ordenamento jurídico. E, uma vez a norma (em amplo sentido) posta, será aplicada pelo que está disposto e não mais vinculada à teleologia que se deu em momento pré-jurídico. Ainda que a aplicação das normas jurídicas não mais esteja atrelada ao fundamento teleológico que lhes deu causa, deve ser orientada pelas regras gerais, que orientam todo o ordenamento jurídico, partindo-se das regras constitucionais. Em tal contexto, a constituição e aplicação das normas jurídicas de condutas e das regras de sanção, que tratam das consequências para as condutas contrárias ao desejado pela previsão normativa, deverão estar limitadas pelas regras constitucionais e gerais do ordenamento jurídico brasileiro.

Como na prática jurídica tributária tem se identificado um aumento de responsabilização objetiva por infrações tributárias, confirmadas principalmente em Órgãos Administrativos que julgam as demandas tributárias, com fundamento em presunção de culpa, utilizada de forma quase que absoluta, houve uma inquietação acerca da legitimidade democrática de como as normas jurídicas sancionantes, que tratam das ilicitudes tributárias e os enunciados presuntivos, vêm sendo efetivamente utilizados, para por meio de culpa presumida, definir uma responsabilização objetiva por infração tributária. Além disso, outra inquietação que se se mostrava latente, era em relação à mesma legitimidade democrática da utilização de normas de simplificação da aplicação da legislação tributária, mormente as presunções, que em atendimento ao princípio da eficiência da Administração Pública, hipoteticamente justificariam um racionalismo em favor da fiscalização e arrecadação tributária, mas, em contrapartida, ignora os fundamentos democráticos concebidos pela própria Carta Magna brasileira, bem como os princípios gerais do Direito e as normas gerais da repressão dos ilícitos, que constituem em amplo sentido, uma unicidade, que o Estado deverá reprimir.

Partindo-se das inquietações mencionadas, propôs-se o presente estudo de forma a balizar uma análise da utilização da responsabilização por infração tributária, que permeada pelos fundamentos constitucionais, pelos princípios gerais de Direito e pelos princípios gerais da repressão, pudesse vincular a imputação por infração à culpabilidade existente, para que,

somente assim, o Estado pudesse exercer seu direito de punir, que no caso em apreço deriva do próprio poder de tributar. Também se avaliou a necessidade de se observar os preceitos constitucionais da eficiência administrativa e os da presunção de inocência, que acabam se contrapondo, necessitando, portanto, de conciliação para coexistirem no ordenamento. Dessa forma, verifica-se se as técnicas de simplificação da aplicação das leis seriam hábeis a atribuir a responsabilidade por infração, bem como se a responsabilização poderia ser objetiva, prescindindo da verificação do grau de culpa do sujeito passivo.

O estudo em questão fora estruturado em alguns capítulos pressupostos para o entendimento do temário do problema investigado. Assim, no segundo capítulo inicia-se a abordagem pela estrutura da norma jurídica em autores da Teoria Geral do Direito, desenvolvendo-se, em seguida, a constituição da relação jurídico-tributária e a sujeição passiva, evoluindo-se para tratar, sucintamente, da responsabilidade tributária, mormente na consideração de cometimento de infrações tributárias, de forma que, fixada parte de algumas premissas, possa se desenvolver a continuidade do estudo.

No terceiro capítulo se estuda o entendimento das sanções tomadas pela Teoria Geral do Direito, passando-se para as considerações acerca da sanção no âmbito do Direito Tributário e sua localização na estrutura da norma jurídica. Na sequência, examina-se o entendimento da denominação “Direito Tributário Sancionador”, para posteriormente se analisar a unidade do injusto e a permeabilidade dos princípios gerais do Direito, princípios e normas gerais da repressão, bem como a necessidade da existência de culpabilidade como condição para se imputar responsabilização por infração tributária.

Em continuidade, no quarto capítulo são analisadas as normas de praticidade, em especial as de presunção, enquanto normas que fazem uso de abstrações e generalizações visando à simplificação da aplicação das normas, mormente as tributárias, a milhares de casos, desconsiderando as particularidades de cada um. Em seguida, avança-se na avaliação de como as presunções poderão ser instituídas, já que somente lei poderá obrigar a alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Além disso, abordam-se os limites na utilização das presunções, tanto pelo legislador quanto pelo aplicador do Direito. O encerramento do capítulo se dá com o estudo das presunções, sendo meios de se provar as questões fáticas, com a possibilidade de serem utilizadas como forma de inversão do ônus da prova para o sujeito passivo.

Já no quinto capítulo, desenvolve-se o tema central da proposta do presente estudo, iniciando-se com a exposição dos posicionamentos de vários estudiosos do Direito Tributário

acerca da responsabilidade por infrações tributárias, em decorrência da literalidade da descrição do artigo 136 do Código Tributário Nacional.

Na sequência, demonstra-se o resultado das pesquisas realizadas sobre a responsabilização por infrações tributárias em julgamentos coletivos no Supremo Tribunal Federal, no Superior Tribunal de Justiça e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com o posicionamento identificado em cada instituição, com sua respectiva análise. Após, passa-se a evidenciar como a responsabilização por infração está estruturada no Direito Tributário.

Em prosseguimento, verifica-se a legitimidade democrática da utilização de presunções de culpa como forma de responsabilização objetiva por infração tributária, em decorrência da interpretação sistêmica do ordenamento jurídico, da unicidade do injusto, da presunção de inocência, dos princípios gerais de Direito e do Direito Tributário e de vários outros princípios constitucionais, passando-se a avaliar o conflito existente ente o princípio da presunção de inocência e o princípio da praticidade. Em seguida, exemplifica-se um caso prático, em que uma empresa, de forma equivocada, por determinação judicial, teve inúmeros ativos financeiros bloqueados, sendo impedida de honrar com seus compromissos financeiros, incluindo-se o pagamento de vários tributos, em que se busca evidenciar como a responsabilização objetiva pode ser injusta e incongruente, já que por ato do agente estatal o sujeito passivo fora impossibilitado de cumprir o mandamento normativo tributário.

Em continuação, trata-se da denúncia espontânea, que como forma de exclusão de responsabilidade por infração tributária cria uma incoerência jurídica, já que é mais benéfica para quem, convenientemente, deixou de dar conhecimento ao Fisco da materialização da incidência tributária prevista na norma, para tão somente, por oportunismo, declarar e recolher o tributo devido em dado momento, em comparação ao tratamento dispensado ao contribuinte que declarou tributos de forma prevista na legislação e apenas não pagou no tempo de seu vencimento por fato que lhe fora alheio, como na exemplificação comentada anteriormente.

Caminhando para o fechamento do capítulo, desenvolve-se o posicionamento adotado do presente estudo, com sugestões de alterações legislativas, objetivando propiciar uma menor divergência na interpretação do artigo 136 do Código Tributário Nacional.

## 2 RESPONSABILIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 A Estrutura da norma jurídica

Antes de se adentrar na tratativa estrutural da norma jurídica tributária, a considerada para o presente estudo, importa trazer a lume a Teoria Geral da norma jurídica em autores relevantes que a estruturam, logicamente, cujas conclusões serão replicadas para a estruturação e aplicação das normas jurídico-tributárias.

#### 2.1.1 A norma jurídica em Hans Kelsen.

Kelsen se dedicou à construção de uma metodologia que pudesse buscar conhecer e interpretar, de forma geral, o Direito, com a exclusão dos elementos que lhes são estranhos, oriundos de outras ciências, como a psicologia, a religião, a moral, a política etc. Kelsen acabou por desenvolver as obras “Teoria Pura do Direito” e “Teoria Geral das Normas” (esta com publicação póstuma). Ao desenvolver uma teoria “pura” do Direito positivo geral, o autor austríaco definiu que

Quanto a si própria se designa como “pura” teoria do Direito, isto significa que ela propõe garantir um conhecimento apenas dirigindo ao Direito e excluir desse conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela preste liberto a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental. (KELSEN, 2009, p. 1).

O autor propõe uma concepção normativa jurídica com a distinção dos juízos lógicos, ôntico (com enunciados descritivos do ser, passíveis de verificação de verdade/falsidade) e deôntico (o “dever-ser”, com enunciações prescritivas, descrevendo a normatividade ao disciplinamento da conduta humana). Em continuidade, defende que o Direito é uma ordem normativa embasada em uma hierarquia, em que uma norma fundamental primeira (ordem social), pressuposta, é o fundamento de validade das demais normas (KELSEN, 2009, p.131-133 e 217; KELSEN, 1986, p. 2-6, 70-73 e 326-329)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> A norma fundamental como a própria denominação sugere é “É uma norma “fundamento”, pois acerca da razão de sua validade não pode ser indagada, pois não é norma estabelecida, mas uma norma pressuposta no pensamento jurídico, quer dizer - como mostrado que precedeu - uma norma fictícia. Ela representa o supremo fundamento de validade de todas as normas jurídicas que formam o ordenamento jurídico. Somente uma norma pode ser o fundamento de validade de uma outra norma.”(KELSEN, 1986, p. 328).  
 “Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma

Além disso, ao contrário da moral que se utiliza de técnicas de motivação direta indicando diretamente o comportamento humano desejável, as normas jurídicas fazem uso de técnica de motivação indireta, já que impinge castigos para punir a conduta humana inversa da desejável. Assim, o Direito é uma ordem coativa que reage contra as situações tomadas com indesejáveis, como socialmente perniciosas, aplicando penas e privações ao destinatário da norma (KELSEN, 2009, p. 35). Nesse passo, Kelsen assenta que,

O estabelecimento de sanções se dá em aplicação ao princípio da retribuição, decisivo para o convívio social. Pode ser formulado: se um membro da comunidade conduz-se de uma maneira que lesa os interesses da comunidade, deve ser punido, i.e, deve ser-lhe aplicado um mal. Se se conduz, porém de maneira que fomenta os interesses da comunidade, deve ser recompensado, i.e., deve-se lhe causado um bem. No princípio retributivo expressa-se o princípio da justiça da igualdade: igual por igual, bem por bem, mal por mal. Como princípio de talião: olho por olho dente por dente. (KELSEN, 1986, p. 173)

Deve ser mencionado que Kelsen trouxe a ilicitude para dentro do Direito, tomando-a como pressuposto para sua constituição e aplicação (KELSEN, 2009, p. 124-128). O autor também entendeu que as normas jurídicas serão de dois tipos: inicialmente definida como primárias, as normas principais, que impusessem penas por meio da coerção (sanção<sup>2</sup>) - que seriam o fundamento de validade das normas jurídicas -; enquanto as normas secundárias, em um primeiro momento foram definidas como sendo derivações lógicas das normas primárias, servindo para melhor aplicação lógica do Direito, já que especificariam a enunciação do sentido/conduta a ser realizado.

Dado o exposto, inicialmente, a norma secundária se constituiria de um “dever-ser”, uma conduta oposta à condição para aplicação na norma primária. Já uma norma primária preveria, como exemplo, que a conduta de matar alguém seria punida com pena de prisão, enquanto a norma secundária, derivada da norma primária hipotética, prescreveria uma conduta proibitiva, em que não se deveria matar alguém. Seguindo esse preceito, o cerne da fenomenologia normativa do Direito estaria fundado na prescrição hipotética do ilícito, que se concretizado desencadearia a aplicação da norma. Nas palavras do autor,

Se uma ordem normativa prescreve uma determinada conduta apenas pelo fato de ligar uma sanção à conduta oposta, o essencial da situação de fato é perfeitamente descrito através de um juízo hipotético que afirme que, se existe uma determinada

---

pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.” (KELSEN, 2009, p. 217).

<sup>2</sup> A tratativa de sanção jurídica será abordada no capítulo subsequente.

conduta, deve ser efetivado um determinado ato de coação. Nesta proposição, o ilícito aparece como um pressuposto (condição) e não como negação do Direito; e, mostra-se que o ilícito não é um fato que esteja fora do Direito e é por este determinante, que o Direito, pela sua própria natureza, se refere precisa e particularmente a ele. Como tudo o mais, também o ilícito (não-Direito) juridicamente apenas pode ser concebido como Direito.

Quando se fala em conduta “contrária” - ao-Direito, o elemento condicionante é o ato de coação; quando se fala de conduta “conforme” - ao - Direito, significa-se a conduta oposita, a conduta que evita o ato de coação. (KELSEN, 2009, p. 127).

Registre-se que na obra “Teoria Geral das Normas”, há a descrição de modificação de posicionamento, passando Kelsen a considerar a norma primária a que contem a prescrição do comportamento, e a norma secundária a que possui a enunciação do ilícito e sua correspondente sanção, admitindo que a conjugação das normas poderia expressar uma unidade normativa, sem necessariamente dever ser assim. Kelsen aduz que:

Uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada – uma ordem jurídica positiva – mas também normas que estatuem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas e – como uma ordem moral positiva – também para a hipótese de serem cumpridas, pois a norma que impõe uma conduta determinada e a norma que estatui uma sanção para a hipótese de não-cumprimento ou para o caso de cumprimento da primeira norma mencionada formam uma unidade. Esta unidade pode não se expressar na real formulação das normas. Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária - e não o contrário, como o foi por mim anteriormente formulado. A norma primária pode, pois, aparecer inteiramente independente da norma secundária. Mas é também possível que uma norma *expressamente formulada*, a primeira, i.e., a norma que impõe uma conduta determinada geralmente não apareça, e apenas apareça a norma secundária, i.e., a norma que estabelece a sanção. Desta forma formulam-se reiteradamente normas jurídicas nas modernas leis. (KELSEN, 1986, p. 181).

Kelsen considerava também que as normas jurídicas seriam categóricas (específicas com um comandado sem depender de evento que lhe seja externo – estabelecem uma determinada ação a ser realizada) ou hipotéticas (determinada ação deverá ser realizada caso se verifique dada condição) (KELSEN, 1986, p. 25-28; KELSEN, 2009, p. 111-113). Para o autor, via de regra, a norma sancionatória, com previsão de atos coercitivos, estaria direcionada às autoridades (juízes e autoridades estatais) incumbidas da aplicação das punições. Nesse passo, a norma que não tratasse de sanção só poderiam derivar da norma sancionatória.

Cumpra também evidenciar que Kelsen inicialmente considerava que para os casos em que a descrição legal não previsse uma sanção, tais normas não seriam normas genuínas, constituindo tão somente fragmentos, enunciações legislativas, que seriam partes de normas

integrantes de normas autênticas, instituidoras de sanção (KELSEN, 2009, p. 56-65). Entrementes, posteriormente o autor admite como normas jurídicas as normas que instituem competências, poderes permissões etc. que apenas seriam não autônomas (KELSEN, 2009, p. 60-65; 80-84)<sup>3 4</sup>.

<sup>3</sup> “Do que fica dito resulta que uma ordem jurídica, se bem que nem todas as suas normas estatuem atos de coação, pode, no entanto, ser caracterizada como ordem de coação, na medida em que todas as suas normas que não estatuem elas próprias um ato coercitivo e, por isso, não contenham uma prescrição mas antes confirmam competências para a produção de normas ou contenham uma permissão positiva, são normas não-autônomas, pois apenas têm validade em ligação com uma norma estatuidora de um ato de coerção. E também nem todas as normas estatuidoras de um ato de coerção prescrevem uma conduta determinada (a conduta oposta à visada por este ato), mas somente aquelas que estatuem o ato de coação como reação a determinada conduta humana, isto é, como sanção. Por isso, o Direito, ainda que por esta razão, não tem caráter exclusivamente prescritivo ou imperativista. Visto que uma ordem jurídica é uma ordem de coação no sentido que acaba de ser definido, pode ela ser descrita em proposições enunciando que, sobre pressupostos determinados (determinados pela ordem jurídica), devem ser aplicados certos atos de coerção (determinados igualmente pela ordem jurídica). [...]” (KELSEN, 2009, p. 64-65).

<sup>4</sup> Sem se aprofundar sobre a validade de tal classificação, Coêlho (2010, p. 21-23; 2003, p. 65-67) comenta que no sistema jurídico é comum se encontrar normas desprovidas de coercibilidade, e normas que não decorrem de enunciados sancionatórios. Em tal sentido, grande parte dos dispositivos da Constituição Federal brasileira não estabelece sanção, mas instituem poderes, competências, garantias etc. De igual forma ocorre em vários diplomas legais como o Código Civil e o Código de Processo. Com esse entendimento, existem várias normas legais que estruturam o funcionamento do próprio instrumental à dar guarida ao funcionamento das normas de conduta e das normas sancionatórias. Nessa ordem de ideias, embora toda classificação possa ser precária, a fim de se prescrever uma classificação funcional (voltada à prática) das normas jurídicas, deve se ter em conta que ao se conhecer as leis, busca-se identificar a realização de algo prático que possa ser identificado nas leis. Com isso, não se pode olvidar que o Direito tem sua existência para regular a vida social. E, para tanto, são criadas normas para instituir e organizar (**normas organizatórias**); para atribuir competências (**normas de potestade/competências**); para criar deveres (**normas de dever/conduitas**); para punir o descumprimento da ordem jurídica (**normas sancionatórias**) e prescrever técnicas de concretização/realização da ordem jurídica (**normas processuais/técnicas**). Com essa divisão em cinco grandes grupos das normas jurídicas, Coêlho, com alguns acréscimos feitos pelo autor do presente estudo, indica o conteúdo de cada uma, como a seguir brevemente demonstrado:

1) “**Normas Organizatórias**” - normas que determinam como deverá ser o Estado Federal, sua organização criação e regulação de órgãos/autarquias ou que declinam os requisitos para a validade dos mais diversos atos jurídicos, como requisitos necessários para instituição de uma sociedade empresarial (pessoa jurídica) ou os pressupostos para que um cidadão possa ser elegível a dado cargo político. No âmbito tributário podem ser exemplificadas as prerrogativas e privilégios do crédito tributário, a participação dos entes federados no produto da arrecadação uns dos outros etc.;

2) “**Normas de competência**” - conferem poderes, com os respectivos limites, aos sujeitos públicos e privados para produzirem normas de comportamento, interpretá-las voluntariamente de ofício ou de forma contenciosa. Tais espécies de normas são as que outorgam competências, incluindo a produção de atos funcionais, aos órgãos do Poder Legislativo, Executivo e Judiciário. A espécie normativa em questão dentre outras, trata da investidura aos particulares de capacidade de praticar e celebrar atos jurídicos constitutivos de direitos (testamento, votação, contratos etc.). Em relação à área tributária citam-se como exemplos as normas de proibição ou instituição de tributos, a delimitação da função de fiscalizar e produzir atos administrativos afetos à tal instituição tributária, etc.;

3) “**Normas de Conduta**” - estabelecem comportamentos, positivos (um fazer) e negativos (deixar de fazer/tolerar) condicionados a determinados pressupostos, que deverão ser seguidos para cumprirem uma lógica jurídica estabelecida, sendo direcionada tanto às autoridades públicas quanto aos particulares. Tendo em conta que o Direito [ideologicamente] tem por finalidade o controle do meio social, por consectário lógico, indica quais os comportamentos desejáveis deverão ser seguidos para o alcance do objetivo delineado. Na esfera tributária podem ser citados como exemplos as normas que definem obrigações tributárias decorrentes de algum acontecimento, como auferimento de renda, propriedade ou posse de imóvel, em dado ano calendário, em que o sujeito passivo tem o dever cumprir a norma mandamental, seja de obrigações acessórias, como emitir documentos, como as notas fiscais, seja de oferecer à tributação valores resultantes das operações que realizou ou valores que simplesmente tenha recebido como doações ou fruto do trabalho;

Some-se a isso, que para o autor as normas consideradas em si mesmas possuem uma estrutura dual: hipótese e uma consequência (antecedente/consequente). Além disso, as normas que não forem sancionatórias e não derivarem da norma de sanção serão componentes do antecedente normativo da norma de conduta. Em tal contexto, o autor evidencia que a norma jurídica não equivale à lei, mas sim ao conteúdo objetivo extraído por dedução lógica do sistema normativo (KELSEN, 2009, p. 216-217 e 228-232).

Ainda, importa descrever que as normas jurídicas de conduta e sancionatória estariam estruturadas cada qual de modo que se ocorrido um fato no mundo fenomênico, materializada a hipótese normativa A (antecedente), implica no “deve-ser” mandamental (consequente) B. Em sendo assim, tanto a norma de comportamento quanto a norma sancionante podem ser resumidas em: “se A é, B deve-ser” (KELSEN, 2009, p. 87). Com esse posicionamento pode se formular a norma primária e secundária, respectivamente, da seguinte maneira: (dado A, deve ser B), (dado não B, deve ser C), em que C é consequência sancionatória.

Portanto, a ordem jurídica é uma ordem coativa, com pretensão de regulação da conduta humana em sociedade, em que sendo um enunciado de conduta descumprido desencadeará a aplicação da norma sancionatória (Kelsen manteve a norma sancionante como mais importante).

### 2.1.2 A norma jurídica em Carlos Cossio.

Cossio, assentindo em grande medida com a “Teoria Pura do Direito” de Kelsen, desenvolveu a “Teoria Ecológica do Direito”, publicando a obra intitulada “La Teoria Ecológica Del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad”, em que apresenta uma nova visão na avaliação da estrutura da norma jurídica, dando menor atenção à definição de ilicitude. Cossio entende que o Direito existe para tratar da realidade da experiência humana em sociedade, seja favorecendo o cumprimento das determinações desejadas pela norma, seja

---

4) “**Normas Sancionantes ou punitivas**” - instituem consequências jurídicas, de natureza punitiva, pela não observância das regras de comportamento previamente definidas em lei. “Toda ação não punível é livre”. Com isso, se um comportamento comissivo ou omissivo é passível de punição, tal fato se deve por ser sua prática vedada, ou seja, o comportamento punível tem o seu contrário como obrigatório. No que se refere ao Direito Tributário, podem se citar as normas que tratam da imposição de penalidades pecuniárias, como as multas de ofício, as multas moratórias, multas por descumprimento das obrigações acessórias, ainda que não se tenha tributo a recolher, dentre outros tantos exemplos possíveis;

5) “**Normas técnicas**” - tratam de como deverão ser produzidos os atos necessários à concretização das normas jurídicas regulando como deve ser a votação, a sentença, a interposição de recursos, o exercício do direito de petição, a celebração de contratos, contração de matrimônio, discussão e votação de uma lei complementar, produção de provas etc., sendo todas normas técnicas, em que no Direito Tributário podem ser indicadas como exemplo as normas que tratam de como se procederá a arrecadação dos tributos, regulando o oferecimento de garantias para se questionar a exigência do tributo tomado como indevido, como apresentar defesas e recursos e assim por diante.

aplicando as conseqüências normativas para os comportamentos humanos contrários ao desejado normativamente.

Para o autor argentino, o Direito é a retratação da vida humana em sua plenitude. Nesses termos, a norma deve ser uma representação intelectual do comportamento humano, enquanto simples comportamento. Assim, a norma funciona como uma declaração ou desenho das ações humanas, não se podendo olvidar que a experiência humana envolve a liberdade de escolhas, e tal liberdade é retratada pelas normas jurídicas, formando o conteúdo normativo. (COSSIO, 1964, p. 202-204, 214 e 216) <sup>5</sup>.

Dessa forma, o Direito é a conduta retratada que deve conter dados da experiência humana, diferenciando-se a liberdade jurídica para agir em conformidade com o que é

---

<sup>5</sup> “Para nosotros el Derecho es vida humana plenaria considerada desde cierto ángulo, como los hemos dicho siempre, es la conducta humana en su interferencia intersubjetiva. La norma que es la significación expresada, es simplemente la representación intelectual de esa conducta como conducta. La norma es el concepto que mienta una conducta declarándola como quien dibuja o pre-dibuja una acción humana. La norma es el pensamiento que pensamos una conducta, tal como los conceptos de triángulo y sol son pensamientos con los que el geómetra y el astrónomo piensan su objeto geométrico y su objeto astronómico, sin que haya de creerse que dichos tiene, la cantidad de ángulos o la temperatura que corresponden a los objetos y sólo a ellos. Así la norma que representa la conducta tiene, por ejemplo, la temporalidad de ésta.

Si hemos dicho que la norma es un concepto que enunciativamente dibuja o pre-dibuja una acción, hemos acusado una doble modalidad que no viene al caso analizar ahora, pero que se explica porque la conducta no constituye una experiencia dada y creada de una vez para siempre, como la Naturaleza, sino una experiencia de libertad que se crea y re-crea constantemente. De cualquier manera en uno u otro caso, el contenido de la norma es una conducta que en la norma está conceptualmente representada.” (COSSIO, 1964, p. 202).

“[...]. La norma (condicionada por las categorías conceptuales o esencias formales del conocimiento jurídico) tiene la representación de la conducta con sus esencias materiales o categorías del obrar, que son inseparables de la conducta misma, y entre las cuales la categoría de la interferencia intersubjetiva es la que define ópticamente el campo genérico del Derecho. Quien creyera que el Derecho es la interferencia intersubjetiva de la conducta, en vez de la conducta en su interferencia intersubjetiva estaría refiriéndose, por abstracción, a una categoría de obrar que, como tal deja vacía de existencia a la experiencia. Y, a la inversa, todo intento de referirse a una conducta amorfa, es aludir a una masa ciega que priva de su consistir a esa misma experiencia. Sin duda que interesa, de manera fundamental, a la ontología jurídica, el estudio de esas categorías del obrar; pero el objeto de la Ciencia Del Derecho es el derecho positivo, que es conducta, y no la mera categoría material de esa conducta a él lo define en su esencia.” (COSSIO, 1964, p. 203-204).

“Precisamente la Teoría egológica, que incurre en el error racionalista supera también el vicio empirista y nos remite a un correcto conocimiento empírico del Derecho, porque se vuelve hacia la experiencia humana y no hacia la experiencia natural, como hace el empirismo, experiencia humana que es de libertad y experiencia humana que es axiológica, a diferencia de la experiencia natural que es de necesidad y neutra al valor. Es la intuición empírica de esta realidad humana, la que acoge la Teoría egológica; intuición empírica donde se intuye al hombre como sujeto, como otro yo, como ente libre, como protagonista de la historia, en una palabra donde se intuye al hombre como hombre plenario, no como mero ser biológico que es todo lo que nos pueda dar su paralela intuición natural.” (COSSIO, 1964, p. 214).

“Pensar la conducta, así, como libertad, es pensar la conducta como conducta; y es de esta manera como se la piensa con la norma. Cuando más adelante encontremos que la norma jurídica, en su estructura disyuntiva, dice, por ejemplo que ‘dado el hecho de ser inquilino debe ser el pago del alquiler, o dada la falta de pago debe ser el desalojo’, no podrá entenderse que hay una enunciación sobre el pago y luego otra enunciación sobre el desalojo, porque la norma nada dice sobre el uno o el otro como cosas aparte. Lo que a norma mienta o enuncia es el hecho de que puede ser lo uno o lo otro, es decir, el hecho de la posibilidad. Y es sobre la base de esta comprensión, considerando lo que acaeciere como posibilidad que llega a ser, que podrá determinar que lo acaecido es un pago o un desalojo, de acuerdo a la enunciación total, porque el contrato de alquiler, el pago, la falta de pago y el desalojo, son hechos en la media en el universo con entidad independiente, como se encuentra en el universo con entidad independiente, como se encuentra a los pájaros o la piedras.” (COSSIO, 1964, p. 216).

considerado desejável pelas regras jurídicas em relação à ação desviante da conduta desejada, que terá consequências previstas normativamente, a que o agente do comportamento ficará sujeito (COSSIO, 1964, p. 683).

Evidencia-se que a norma jurídica, ao retratar os possíveis comportamentos desejáveis e os não desejáveis, prevê o enquadramento da conduta humana em uma das possibilidades que dispõe, com suas respectivas consequências. Com esse viés, Cossio idealiza a norma jurídica como uma totalidade a ser considerada, tendo sua composição formada por duas proposições, a saber: 1) a endonorma, cujo conteúdo representa um dever jurídico ou uma prestação em decorrência de uma hipótese da vida ocorrida que esteja prevista legalmente; e 2) a perinorma, tem como conteúdo uma consequência jurídica prevista para o não cumprimento do dever jurídico da prestação disposta no membro antecedente. Segue colacionada a literalidade da descrição do autor:

La norma jurídica completa, que en cuanto concepto adecuado al objeto ha de ser disyuntiva para referirse a la posibilidad de posibilidades y no solo a posibilidad que se da, tiene dos miembros, a los que proponemos llamarlos endonorma (conceptuación de la prestación) e perinorma (conceptuación de la sanción), no sólo para terminar con el casos de la designaciones de normas primaria y secundaria que los diferentes autores usan con sentido opuesto, sino para subrayar que se trata de una norma única y no de dos normas, punto indispensable para entender el concepto de la norma jurídica como un juicio disyuntivo. (COSSIO, 1964, p. 661).

Por último - y es lo más importante para nuestra discusión - la de advertirse que lo que la endonorma menciona o representa directamente es deber jurídico o prestación, aunque, por cierto para cumplir esta mención tenga que recurrir a los conceptos de H, Ao, y At, y a la cópula deber ser. Esto es así porque la prestación es el acto o producto objetivo de la libertad de quien lo hace; y la ciencia no puede concebir sino cosas objetivas. La facultad jurídica como libertad es el haciendo de su poder hacer; en tanto que la prestación correlativa es lo que este haciendo deja hecho y queda cumplido. Aun cuando la prestación verse sobre un acto (obligaciones de hacer o de no hacer, que dicen los juristas), es obvio que el mismo acto puede considerarse en sus dos caras: como el haciendo actante de la libertad humana y como lo producido por esta libertad que se cosifica e inmoviliza en cuanto ya ha sido producido. Lo primero es facultad y lo segundo es prestación. (COSSIO, 1964, p. 687-678).

Paralelamente lo que la perinorma menciona o representa directamente, por una razón simular, es la sanción, aunque también aquí para cumplir esta mención, tenga que recurrir a los conceptos de no-P, Fo y pC a la cópula deber ser. La sanción también es acto o producto objetivo de la vida humana (es decir, con libertad) de quien la sufre. Aquí no está a recordar otra vez que la perinorma egológica no es la norma primaria Kelseniana, como se ha dicho con alguna ligereza, porque la idea de Kelsen (u de Kaufmann, Schreier y Soler) tematiza la conducta do funcionario; en tanto que la perinorma egológica tematiza la conducta del transgresor según ha quedado explicado en su detalles y en sus diversas implicaciones. (COSSIO, 1964, p. 688-689).

Importa ressaltar que Cossio, no desenvolvimento de seu raciocínio, partiu da Teoria Pura do Direito de Kelsen, em que há uma inversão do que seria norma primária (norma de

conduta) e norma secundária (sancionatória). Porém, como visto alhures, Kelsen alterou seu entendimento, em sua obra publicada após seu falecimento, a “Teoria Geral das Normas”, passando a adotar a norma primária e secundária no sentido respectivamente de norma de conduta e norma sancionatória.

Em continuidade, é imperioso demonstrar a perspectiva da estrutura normativa desenhada por Cossio, disposta no esquema a seguir:

### Esquema 1 - Estrutura da norma jurídica completa em Carlos Cossio

| Norma jurídica completa  |   |   |
|--|---|---|
| endonorma  |   | perinorma   |
| Dado H deve ser P  | o   | Dado não-P deve ser S   |
| 1 - Dada uma situação coexistencial como um evento inicial de uma totalidade sucessiva (H) | 6 - o<br>(cópula disjuntiva que delimita endonorma e a perinorma) | 7 - dado o desajuste, o não cumprimento da prestação (não - P), |
| 2 - deve ser (cópula proposicional),   |   | 2 - deve ser (cópula proposicional),                            |
| 3 - a prestação de alguém (P),   |   | 8 - a sanção do responsável (S),                                |
| 4 - esse alguém obrigado (Ao),   |   | 9 - imposta por uma gente público competente (Fo),              |
| 5 - perante alguém titular do recebimento da obrigação (At),                               |   | 10 - prestação devida à comunidade (pC).                        |

**Fonte:** Elaborado pelo autor com dados dispostos na obra consultada (COSSIO, 1964, p. 333, 661 e 668).

A sanção se daria do ponto de vista do aplicador da norma, já que a conduta tomada pelo agente estaria no campo de sua intersubjetividade de ações possíveis, com previsão normativa, cuja consequência deveria se submeter, mesmo que coativamente. Nos dizeres de Cossio,

[...]. Por muy importantes que sean los otros conceptos fundamentales de la norma para otros respectos insistimos aquí en la esencial conexión de sentido que vincula a la prestación y al alguien titular en la constitución del sentido de libertad jurídica. Y a la inversa, en tanto que realidad de sentido, la sanción no se integra con el sentido de la libertad de quien la sufre, sino con el sentido de la fuerza que se opone a la libertad del entuerto la pensamos ahora a través o por medio de la sanción. (COSSIO, 1964, p. 689).

Nesse norte, o autor traz a ideia de um juízo conjuntivo disjuntivo no lugar de um juízo hipotético imputativo, por isso faz uso da conjunção disjuntiva “ou”, pois o comportamento humano será direcionado para o comportamento retratado na endonorma ou

então para a conduta representada na perinorma, em que o agente se sujeitará, ainda que coativamente, às consequências dispostas na norma jurídica.

Em suma, para Cossio, a norma jurídica é uma totalidade dividida em dois momentos, retratando a conduta humana, restando assim definida: Dado H deve ser P (endornorma) ou não-P deve ser S (perinorma).

### 2.1.3 A norma jurídica em Lourival Vilanova.

Para Vilanova (2015, p. 45-46 e 55-56; 2010, p. 50-52), a obtenção da norma jurídica (hipóteses e consequências desencadeadas pela concretização das hipóteses de incidência normativa) é verificada na sistematicidade do ordenamento jurídico. Além de a norma jurídica ser uma unidade, constitui-se em uma forma lógica de estrutura dúplice, composta pela norma primária e pela a norma secundária. Em cada uma das partes da estrutura há um descritor (hipótese de incidência) e um prescritor (uma consequência da ocorrência de tal hipótese prevista legalmente).

O autor brasileiro aquiesce com a teoria da disjuntividade da teoria de Cossio, entendendo que há a conduta referente à norma primária ou à norma secundária. Na norma primária (juridicidade positiva - litude) o suporte fático é um evento ou conduta (acontecimento de um fato natural ou humano) que desencadeará um mandamento que deverá ser cumprido; já na norma secundária (juridicidade negativa - ilicitude - norma sancionatória), o suporte fático é a não verificação da consequência da norma primária, ou seja, o não cumprimento do mandamento determinado na norma primária.

Nesse passo, no caso de se materializar a previsão contida na norma primária, estabelece-se uma relação jurídica entre o sujeito ativo (credor) e o sujeito passivo (devedor da prestação). E, no caso do não cumprimento da prestação, o sujeito ativo tem o poder de exigir o cumprimento da consequência normativa prevista. Com esse entendimento, Vilanova ao desenhar a formulação estruturação da norma jurídica, assenta que

A estrutura da proposição jurídica completa é dada assim:  $D[(p \rightarrow q) \text{ ou } (\text{não-}q \rightarrow r)]$ . O dever-ser, simbolizado por  $D$ , incide sobre a estrutura implicacional interna da primeira proposição, da segunda proposição e sobre o operador disjuntivo *ou*. As duas estruturas implicacionais poderiam estar conectadas pelo disjuntivo, sem o functor  $D$ . Mas o que faz o functor dever-ser é justamente incidir nas implicações e no conectivo, modalizando-os deonticamente: deve-ser a implicação entre  $p$  e  $q$  entre “não- $q$ ” e  $r$  e deve-ser a disjuntividade. (VILANOVA, 2010, p. 103).

Vilanova, diferentemente de Kelsen e Cossio que não tratam da disjuntividade inclusiva, admite a existência de uma disjuntividade inclusiva (ou a incidência da norma primária ou a da norma secundária ou de ambas as normas) apenas no âmbito normativo, já no que se refere às questões de fato, a validade das proposições seria excludente. Dessa maneira, os fatos ora se incluiriam na proposição de consulta ora na proposição sancionatória (VILANOVA, 2011, p. 96-98).

Aqui deve se ressaltar a discordância com o posicionamento do Vilanova quanto à impossibilidade de, no plano fático, ser válida a disjuntividade inclusiva, em que tanto a norma primária quanto a secundária seriam incidentes. Mormente no campo tributário, como será visto mais adiante, se houver o descumprimento do mandamento, desencadeando a incidência da norma sancionatória, o dever disposto na norma primária será mantido como exigível, devendo ser executado coativamente. Portanto, o posicionamento no presente caso é pela validade da disjuntividade inclusiva, com a possibilidade de validade da incidência conjunta da norma primária e da norma secundária tanto no plano normativo quanto no fático em cumprimento à previsão da norma jurídica (CARVALHO, 2011, p. 139 e 850-851).

Vilanova entende que a norma primária prevê uma relação de ordem material (substantiva), enquanto a norma secundária prescreve uma relação de ordem processual (adjetiva). As normas primárias e secundárias não guardaram uma relação de ordem temporal, mas sim de ordem lógica. Além desse fator, a norma primária, sem a existência da norma sancionatória, perderia sua força cogente, sua juridicidade, e já a norma secundária teria sua razão de existência, justamente para garantir o cumprimento da norma primária de relação material. Com tal posicionamento, ainda que a norma de relação processual (norma secundária) possa ser reconhecida como autônoma, dependeria da norma de relação material para que pudesse ser exercida validamente. (VILANOVA, 2015, p. 149-151) <sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> “Em reescritura reduzida, num corte simplificado e abstrato, a norma jurídica apresenta composição dúplice: norma primária e norma secundária. [...].

Ainda que eventualmente juntas, por conveniência pragmática, linguisticamente formuladas como unidade, logicamente são duas proposições normativas. Lógica e juridicamente, são diversas, pelos sujeitos intervenientes, pelos fatos jurídicos e efeitos. Norma de direito substantivo, ali; norma de direito adjetivo, aqui. Normas diversas que têm como ponto de incidência fatos diversos. E relações jurídicas diversas. A uma *relação jurídica material R*, entre *A* e *B*, sucede outra *relação jurídica formal* (processual) entre *A* e *C* (órgão *C* que concentrou o emprego da coação) e entre *C* e *B*. Figuradamente, se a relação material era horizontal, unilinear, a relação formal fez-se angular: não se desenvolve linearmente de *A* para *B*, pois conflui em *C*. Perfaz-se outra *relação R'*. Esta é uma relação composta de duas relações processuais, eficácia de dois fatos jurídicos (atos jurídico-processuais): o exercício do direito de ação e o exercício do direito de contraditório. Termo comum dessa dúplice relação processual é o órgão jurisdicional. No conjunto, o processo é uma série ordenada de relações.” (VILANOVA, 2015, p. 149-150).

“Norma primária (oriunda de normas civis, comerciais, administrativas) e norma secundária (oriunda de norma de Direito Processual objetivo) compõem a bimetridade da norma jurídica: a primária sem a secundária

Acerca do que entende como dependência da norma processual em relação à existência de uma norma material a lhe dar sustentação, Vilanova prescreve que

Realmente, ainda que a teoria processual moderna tenha a segunda relação, relação processual, como autônoma, abstrata, não é ela desligada da relação substantiva. Tanto que entre as condições da ação requer-se que o sujeito ativo deduza regularmente sua pretensão material, fundamente o pedido de tutela jurisdicional. A relação processual é instrumentalmente conexa com a relação material. [...]. (VILANOVA, 2015, p. 155).

Em contraposição ao entendimento acima disposto, Bernardes, com quem se concorda, critica a dependência que Vilanova entende haver na relação processual da norma secundária com a norma primária, pois, diversamente do defendido por Vilanova, as normas de relação processual, justamente por possuírem natureza autônoma, poderão ser materializadas independentemente de haver suporte em direito material. Em sendo assim, o processo pode ser exercido com decorrência do próprio direito de ação que as partes possuem para acesso ao órgão estatal jurisdicional. Na exata descrição de Bernardes,

Não se pode aderir, contudo, à posição do ilustre professor ao estabelecer a norma processual como mecanismo de sanção, no intuito de ser utilizada nas hipóteses em que há o não cumprimento do dever jurídico pelo sujeito passivo da relação jurídica. Isso porque, apesar de ser o instrumento de satisfação dos direitos materiais assegurados pela realização das normas jurídicas de conduta e sancionante, o processo (norma processual) pode ser exercido sem a existência efetiva do direito material postulado (direito de ação). Ademais, pode ser utilizado tanto para o cumprimento da conduta como o da sanção e, em determinadas situações, apesar da não observância da regra punitiva (função preventiva). Correta a posição de colocá-lo como norma autônoma, mas equivocada sua vinculação à norma primária, sobretudo como condição de sanção. (BERNARDES, 2006, p 58-59). [...]. Isto porque, as partes que não são titulares do direito material jamais poderiam ter acesso ao órgão estatal competente para solucionar a contraposição de interesses, não se reconhecendo a incontestável realidade da autonomia do direito de ação. (BERNARDES, 2006, p. 69).

Portanto, encampa-se o posicionamento de que a norma tomada como processual possui natureza autônoma e não exclusivamente dependente da norma primária para sua existência.

Em suma, para Vilanova o Direito também é uma ordem coativa uma, possuindo a norma jurídica uma única estrutura dividida em dois momentos, a norma primária (licitude – norma de relação material) e a norma secundária (ilicitude - norma de relação processual), que embora sendo autônoma, a norma processual tem seu exercício vinculado à existência norma material.

---

desjuridiciza-se; a secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo.” (VILANOVA, 2015, p. 151).

#### 2.1.4 Conceito de norma jurídica adotado

Adota-se a classificação acima mencionada, nas notas de rodapé, quanto aos tipos de normas jurídicas serem organizatórias, de potestade/competências, de dever/conduitas, sancionatórias e processuais/técnicas (COÊLHO, 2010, p. 21-23; 2003, p. 65-67).

Nesse passo, os tipos de normas jurídicas que em maior medida interessam ao trabalho são as normas de conduta e as sancionatórias. Com isso, seguindo o posicionamento de Cossio, a norma de conduta deve ser uma retratação da experiência humana, refletindo os comportamentos humanos possíveis, definindo os desejáveis e sancionando os indesejáveis de forma a desestimular-los. Devido a isso, as normas jurídicas de conduta são normas que regulam comportamento humano, com a possibilidade do uso da força física, se necessário, para fazer valer o regramento, estando o que possa se chamar de ilícito como parte integrante do Direito, como defendido por Kelsen.

Entende-se que a norma jurídica é uma unidade, com sua estrutura dual, com a proposição da norma de conduta prevendo um comportamento vinculado a ocorrência de dada circunstância/evento ( $H \rightarrow C$ ) endonorma - norma primária, em que ocorrido um dado fato “H” então surge uma relação jurídica com a imposição do dever, de um “comportamento “C””; e a norma sancionante (perinorma), que preceitua uma consequência pelo descumprimento do comportamento imposto (não  $C \rightarrow E$ ), em que não sendo realizado o comportando desejado, impõe-se uma consequência denominada sanção, que poderá ser aplicada coercitivamente pela autoridade do Estado, no caso o Juiz.

Cada umas das duas proposições, que formam a totalidade da norma jurídica (integradas pelos demais tipos de normas), possuem cada qual um antecedente, respectivamente “H” e “não C” e um consequente, na devida ordem, “C” e “E”.

Considerando que na seara tributária, quando o mandamento de conduta (norma primária) seja descumprido (principalmente quando envolver a obrigação de pagar dado tributo), dando azo à incidência da norma sancionatória, não há substituição da obrigação pela sanção, a obrigação é mantida concomitantemente com a sanção incidente, conforme previsão do próprio artigo 157 do Código Tributário Nacional. Dessa feita, a norma jurídica tributária opera com a disjuntividade inclusiva, com a incidência concomitante e exigibilidade dos consequentes da norma primária e da norma secundária (CARVALHO, 2011, p. 139 e 850-851).

Acrescente-se a isso, que norma jurídica, diversamente de ser a mera previsão descrita em uma lei, é o resultado extraído da unidade do ordenamento jurídico, cuja validade

encontra-se não na análise isolada de uma regra jurídica, mas na sistematicidade do ordenamento jurídico, orientado pela hierarquia das normas, em que a Constituição Federal é a referência da construção e manutenção de todo o ordenamento jurídico.

Em virtude do que fora mencionado, a norma jurídica decorre de uma estrutura com a proposição de regra de conduta, que se descumprida desencadeia a incidência da regra que prescreve as consequências por tal descumprimento. Por conseguinte, o Direito é uma ordem coativa, que por meio das normas sancionatória, visa-se reforçar a realização das condutas desejadas no sistema jurídico, que sem a sanção, em inúmeros casos, não seria cumprida.

### 2.1.5 A norma jurídica tributária

O Direito Tributário, de igual forma aos demais subsistemas do Direito (entendido como um sistema uno) é apenas didaticamente autônomo, devendo seguir as diretrizes quanto à teoria das normas jurídicas e à totalidade de seus institutos.

Conforme leciona Becker (2007, p. 33),

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 para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.*

Feito isso, o enfoque do Direito Tributário se dará na tratativa das normas voltadas à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos, receita derivada<sup>7</sup> necessária ao funcionamento do aparato Estatal, que deverá propiciar a concretização dos direitos e

---

<sup>7</sup> As receitas públicas, pela classificação mais difundida, subdividem-se em receitas originárias e derivadas.

“As *receitas originárias* compreendem rendas provenientes da exploração dos bens, recursos naturais ou empresas do Estado (comerciais ou industriais) e são obtidas à semelhança das receitas particulares, mediante instrumentos de natureza contratual, despidos de compulsoriedade. (por isso a designação de receitas de economia privada ou de direito privado). Mesmo quando advindas da exploração de atividades econômicas em regime de privilégio ou monopólio, as receitas auferidas são consideradas originárias. Os preços públicos (tarifas), as compensações financeiras pela exploração de minérios e recursos hídricos e os *royalties* de petróleo e gás, por exemplo, pertencem a tal categorização.

As *receitas derivadas* correspondem a rendas arrecadas coativamente dos particulares, mediante constrangimento legal. É o que sucede com os tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições) e com as penas pecuniárias e com o confisco. Englobam-se, ainda neste grupo, embora submetidas ao âmbito dos tratados internacionais, as reparações de guerra.” (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2017, p. 81).

garantias previstos constitucionalmente, inclusive podendo ser exercidos contra o próprio Estado, amplamente considerado<sup>8</sup>.

Adverte-se que o tributo aqui é tomado por sua conceituação prescrita no artigo 3º do Código Tributário Nacional, qual seja, “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Nesse ponto, Coêlho (2003, p. 88-89) chama a atenção para o fato de que as normas tributárias sempre serão impositivas e incidirão independentemente da vontade do destinatário (heterônomas), tendo sempre a hipótese de incidência referenciada a fatos lícitos, como obter renda, ser proprietário de um imóvel, importar mercadorias, prestar serviços etc. Destarte, a imposição tributária decorre de lei, e não de um acordo de vontades. Em virtude do mencionado, é suficiente a concretização de um fato tomado pelo Direito Tributário como relevante para que se desenvolva a relação jurídica obrigacional tributária, qual seja, a concretização da previsão normativa que faz o liame entre o fato da vida tomado como relevante e as consequências daí resultantes em conformidade com a previsão legal.

Em relação ao mandamento imposto pela norma decorrente da materialização da hipótese de incidência e eventual descumprimento de tal mandamento, Coêlho (2003, p. 85-86) faz uma distinção entre ambas as normas, como sendo impositivas e sancionantes, em que

[...]. As impositivas têm hipóteses de incidência compostas de fatos jurídicos lícitos e, por consequência, comandos que impõem *direitos* e *deveres* (relações jurídicas). As sancionantes são feitas de hipóteses de incidência que representam *fatos ilícitos* e de consequências que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas).

[...]

Num e noutro tipo de norma, basta ocorrer o fato típico descrito na hipótese para que as consequências jurídicas previstas se instalem no meio social. Analisando-se os dois tipos normativos há pouco retratado, a guisa de exemplo, verifica-se que um prescreve um dever a cargo do contribuinte ao mesmo tempo em que confere um direito ao ente tributante, enquanto o outro comina uma punição ao infrator. O

<sup>8</sup> Sem se aprofundar sobre o tema que não será enfoque do presente estudo, aqui se encampa o posicionamento de que pagar tributos é um dever fundamental, como contributo da solidariedade das pessoas na construção e manutenção de um Estado Democrático de Direito. Com esse viés, comunga-se das ideias de Tipke e Yamashita, bem como das disposições de Nabais, com sucintos excertos transcritos a seguir:

“O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário em um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da Coletividade.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 16).

“Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o verdadeiro suporte. [...]” (NABAIS, 2012, p. 679).

primeiro prevê um procedimento obrigatório: *pagar tributo*. O segundo prescreve uma sanção visando reprimir comportamento ilícito: não ter pago o tributo (que deveria ter sido pago). O primeiro produz conseqüências jurídicas em virtude de fatos lícitos, e o segundo possibilita efeitos punitivos em virtude de ter sido praticada uma ação ilícita contra a ordem jurídica. O primeiro é impositivo porque acarreta ao seu destinatário *um dever* (há a imposição de um dever). O segundo é sancionante porque prevê a aplicação, ao seu destinatário, de uma sanção, contra-ataque da ordem jurídica aos que a desrespeitam (há a aplicação de uma sanção). A norma sancionante contém o poder dissuasório e punitivo que o Direito direciona àqueles que descumprem os deveres legais.

Convém notar que a teoria envolvendo a norma jurídica no subsistema tributário replica as incursões tratadas nos tópicos anteriores, em que se vislumbra a instituição de enunciados normativos com hipóteses que, se concretizadas<sup>9</sup>, desencadearão um mandamento (norma de conduta) que deverá ser cumprido. E, não havendo seu cumprimento, tal descumprimento será a hipótese fática do próximo enunciado normativo, a desencadear a incidências das conseqüências jurídicas previstas, aqui denominadas de sanção.

A norma tributária elenca um fato da vida, comumente de conteúdo econômico, que entende como relevante para o Direito, que uma vez materializado (constitui a relação jurídica obrigacional com o sujeito passivo), faz incidir a norma comportamental, seja de oferecer valor à tributação, seja o de ter que cumprir um dever instrumental em favor do Fisco. E, nesse caminho, sendo cumpridas as obrigações delineadas pela norma, encerra-se a obrigação. Caso contrário, incidirá o segundo enunciado normativo, que prescreve uma conduta ilícita (o descumprimento da obrigação tributária), com a incidência de uma conseqüência jurídica que, normalmente, será um mal ao agente descumpridor, visando-se, justamente, a reforçar a eficácia do ordenamento jurídico (BOBBIO, 2010, p. 144-145).

Como resultado, a norma tributária cria um modal deôntico, um “dever ser”, que resulta a ocorrência da hipótese de incidência, devendo o sujeito passivo se sujeitar às conseqüência da materialização da hipótese normativa, caso em que sendo a norma desrespeitada exsurge a incidência da norma sancionatória.

Seguindo o entendimento de Carlos Cossio, e com as inclusões feitas por Vilanova (com as ressaltas alhures feitas), a norma jurídica é una, estruturada em duas partes de um todo, com seu juízo disjuntivo inclusivo, em que a endonorma (norma de conduta - natureza

<sup>9</sup> Embora a definição do que seria “fato gerador” da obrigação tributária, no Brasil não encontre resistência seja para identificar a mera previsão legal (hipótese de incidência, ou tipificação legal) ou à sua concretização no mundo fenomênico (fato gerador ou fato imponible), certo é que já houve divergência acerca da denominação mais adequada para a previsão legal da hipótese legal do fato que se ocorrido desencadeia a obrigação tributária. Para uma análise sobre as discussões sobre o que seria a definição mais adequada vide: (ATALIBA, 2010, p. 53-58; BECKER, 2007, p. 336-339; FALCÃO, 2013, p 2-6; MACHADO, 2009, p. 127-129 e SCHOUERI, 2015, p. 505-515). No presente estudo, deu-se preferência para o termo “hipótese de incidência”, e “materialização”/ “concretização da hipótese de incidência/normativa” para designar-se, respectivamente a previsão legal e sua concretização no mundo fenomênico.

material) prevê um fato lícito (juridicidade positiva), que ocorrido determinará um mandamento comportamental. E, na hipótese de haver seu descumprimento, ensejará a incidência da perinorma (norma sancionatória - natureza processual), que descreve uma conduta contrária à desejada, mantendo-se, via de regra, a exigência contida na norma primária (pois, a sanção tributária é acima de tudo punitiva, conservando-se, nos termos do artigo 157 do CTN, a exigibilidade da obrigação tributária). Tanto a norma de conduta como a norma sancionatória, possuem um antecedente e um conseqüente normativo, estando assim a estrutura da norma equacionada:

$$D[(H \rightarrow C) \vee (\text{não } C \rightarrow E)]$$

Onde:

**D** - “deve ser” que ocorrido um dado fato “**H**” então surge uma relação jurídica “**C**” entre sancionador (s’) e sancionado (s’’) - 1ª norma (primária) - (**H**→**C**); Não ocorrendo “**C**”, tem-se o descumprimento do mandado da norma de primária que implicará uma sanção – “**E**” - 2º norma (secundária) - (**não C**→**E**);

**H** - fato natural ou conduta (auferir renda; prestar serviço; realizar operação de circulação de mercadorias etc.);

**C** - consequência [relação entre os sujeitos S’(sancionador) e S’’ (sancionado) sobre uma coisa, prestação pessoal etc.];

**V** - conectivo disjuntivo includente - ou se aplica a primeira norma ou se aplica a segunda ou ambas;

**Não C** - hipótese incidência para a consequência **E** (relação entre s’ e s’’ e possíveis terceiros = s’’);

**E** - simboliza uma sanção ou coação.

Diante do entendimento acima exposto, pela disjuntividade inclusiva ou se teria na norma primária estabelecida a relação obrigacional ou na norma secundária, a relação processual sancionatória, como decorrência do descumprimento da relação obrigacional material prescrita na norma primária, sendo que a sanção será aplicada, como regra geral, pelo Poder Judiciário, somente depois de se ter instituído uma relação jurídica processual entre o juiz e os sujeitos da relação jurídica material (sancionador e sancionado). Ainda, como uma terceira possibilidade, ter-se-á a incidência conjugada das duas partes da norma, o que no

Direito Tributário é regra, mantendo-se devida a obrigação tributária, com a aplicação concomitante de sanção por descumprimento da prestação devida.

E mesmo que a obrigação tributária venha a ser cumprida, conjuntamente com as sanções previstas legalmente antes de qualquer medida judicial, terá ocorrido a incidência da norma secundária, apenas não tendo sido necessária a aplicação da coercibilidade do Estado-Juiz.

A fim de se identificar os fatos ocorridos no mundo fenomênico, que desencadearão a relação jurídica, bem como se especificar o dever de se cumprir um mandamento legal, foram desenvolvidos alguns aspectos<sup>10</sup> dos antecedentes e dos consequentes normativos, objetivando delimitar a materialização da hipótese de incidência tributária legalmente prevista.

Entre os estudos sobre o tema em destaque, citam-se Ataliba (2010, p. 51-119), Carvalho [(2009, p. 117-180); (2011, p. 146-154; 463-493; 605-667)], com a elaboração do que entendeu por denominar de Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), bem como as contribuições dos estudos de Coêlho (2003, p. 94-107) e Bernardes (2006, p. 100-119). De tais estudos se extrai que os aspectos dos antecedentes e consequentes normativos seriam:

- **Material** - envolve os dados objetivos da hipótese de incidência, a descrição dos fatos econômicos (juridicizados) tributáveis (o que);
- **Temporal** - está afeto ao momento em que ocorre a concretização da previsão normativa (quando);
- **Espacial** - trata-se do local (território do ente tributante) em que a hipótese de incidência se concretiza, surgindo a obrigação tributária (onde);
- **Pessoal e o Subjetivo** – respectivamente se referem aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária na parte antecedente (com dadas características de pessoas designadas pela lei, como industrial, comerciante) e no consequente da norma. O sujeito passivo envolve tanto o contribuinte (com vinculação direta na

---

<sup>10</sup> Embora a classificação de “aspectos”, “elementos” ou “critérios” do fato gerador variem a depender do autor estudado (que não será objeto de enfrentamento no presente estudo, por demandar um estudo em apartado e se desviar dos pontos referentes ao tema objeto do estudo), aqui, encampa-se a tratativa de Ataliba (2010, p. 77) para quem, “Não nos parece adequada a expressão *elementos* da hipótese de incidência usada por alguns autores. É que a expressão sugere a idéia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e serve para formá-la. Cada aspecto da hipótese de incidência não é algo *a se stante*, de forma que associado aos demais resulte na composição da hipótese de incidência, mas, são simples qualidade, atributos ou relações de uma coisa una e indivisível, que é a hipótese de incidência, juridicamente considerada. Sob esta perspectiva, a h.i. é um todo lógico unitário e incindível.”

concretização da previsão normativa), quando o responsável tributário (com vinculação indireta a tal concretização da hipótese de incidência<sup>11</sup>);

- **Quantitativo** - atinente à fixação da base de cálculo e da alíquota do tributo, critérios imprescindíveis para mensurar o fato jurídico e o valor a ser pago;
- **Procedimental** - refere-se ao cumprimento dos procedimentos legais para o lançamento do tributo, com a formalização de sua constituição efetiva, com respeito à ampla defesa e ao contraditório a fim de se legitimar e exigência da obrigação tributária nascida<sup>12</sup>.

Alguns teóricos do Direito Tributário, tendo em vista a análise da norma estática (previsão legal contida na hipótese de incidência) e da mesma norma, em seu viés dinâmico (na incidência da norma, na concretização da hipótese de incidência), fazem a separação dos aspectos na norma tributária, alocando cada aspecto ou no antecedente ou no consequente da norma<sup>13</sup>.

Segundo Carvalho (2009, p. 113-115), no antecedente das normas primárias estariam concentrados os aspectos (que para Carvalho seriam critérios) material, espacial e temporal, já no consequente se concentrariam os aspectos pessoal e quantitativo. O autor também menciona que as tratativas dos aspectos da hipótese tributária em seu antecedente e consequente vale para a norma sancionatória (CARVALHO, 2011, p. 852-853).

---

<sup>11</sup> Coêlho (2003, p. 96-97) descreve que, em seu entendimento, há um equívoco dos teóricos ao confundirem na hipótese de incidência o aspecto pessoal com o aspecto subjetivo, pois olvidam que a relação jurídica mediatizada pelo dever jurídico, apenas surgiu em decorrência da concretização da previsão legal contida na hipótese de incidência. E, assim, tendo em vista que o dever e os sujeitos ativo e passivo apenas surgiram depois de materializada a hipótese de incidência, tais sujeitos não podem fazer parte do antecedente da norma primária, qual seja, não podem fazer parte da própria hipótese de incidência. Por conseguinte o aspecto subjetivo está no mandamento e não na hipótese de incidência.

<sup>12</sup> O aspecto procedimental que seria inerente à legitimação e à validade da formalização do crédito tributário, com a consequente delimitação da obrigação tributária, apresenta-se como criação teórica de Bernardes, 2006 (p. 153-179 e 179-336) em sua tese doutoramento pela Universidade Federal de Minas Gerais.

<sup>13</sup> Para autores como Carvalho (2009), e Paulsen (2015), os aspectos material, espacial e temporal seriam inerentes ao antecedente normativo (hipótese de incidência), enquanto os aspectos pessoal e quantitativo encontram-se vinculados ao consequente (prescrição) da norma tributária. Contudo, deve se ter em conta que a norma enquanto estática deve trazer todos os elementos necessários (de forma geral) à identificação do fato que uma vez ocorrido desencadeará a obrigação tributária, a sujeição ativa e passiva (aspecto pessoal), o tempo, o espaço, a quantificação e os procedimentos a ser identificados para validarem a incidência do comando legal (ATALIBA, 2010, p. 78). Já ao se tratar da norma em sua análise dinâmica, a incidência da norma tributária está condicionada a concretização dos fatos previstos na hipótese normativa. E, uma vez materializada a previsão da incidência tributária, haverá a necessidade de especificar em cada caso os aspectos do fator gerador, como identificar o sujeitos ativo e passivo, o tempo e o espaço de sua materialização, bem com sua quantificação, e como deverá ser cumprido o mandamento (consequente normativo).

Para estudos acerca dos aspectos hipótese de incidência tributária (fato gerador em sentido amplo) poderão ser consultadas as obras referenciadas ao final no presente estudo, como: ATALIBA, 2010, p. 76-119; BERNARDES, 2006, p.100-178; CARVALHO, 2009, p. 124-180; PAULSEN, 2015, p. 179-181 e SCHOUEIRI, 2015, p. 524-533.

Já para Coêlho (2003, p.95-96), ao lado dos aspectos já delineados no antecedente das normas primárias deve ser incluído o aspecto pessoal, pois o fato jurígeno a ser tomado em consideração, “(um “ser”, “ter”, “estar” ou “fazer”) está sempre *ligado a uma pessoa*, e às vezes os tributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da *hipótese de incidência*.” Como exemplo, o autor cita o caso da hipótese de incidência do ICMS, em que a circulação de mercadoria não é suficiente, já que se deve verificar se a pessoa que promoveu a circulação se enquadra no conceito de ser um industrial, comerciante, produtor ou equiparado no caso de produtos agrícolas.

Sobre a relevância do aspecto pessoal, Coêlho (2003, p. 96) ainda comenta:

O aspecto pessoal emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo, se cogita do intrigante fenômeno da *sujeição passiva substitutiva*. Sem a menção do aspecto pessoal da hipótese seria realmente mais complicado explicar por que “A” é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora não “tenha realizado a hipótese de incidência”. Ora, se as conseqüências jurídicas decorrentes da incidência do mandamento da norma se aproprietam em razão da ocorrência do “fato gerador”, como, com efeito, é possível a uma pessoa ver-se obrigada por fato que não praticou ou não lhe diz respeito? A resposta fica mais inteligível se se considera a pessoa envolvida com o fato jurígeno descrito na hipótese de incidência (*aspecto pessoal*) diversa da pessoa destinatária do dever, como *sujeito passivo* da relação jurídico-tributária instaurada com a realização da “situação jurígena” (do suposto). Há que considerar os dois momentos da autonomia que logicamente exibem. A pessoa envolvida com a hipótese de incidência a “qualifica” em termos de referência pessoal (*aspecto pessoal da hipótese*), e nada impede que seja diversa da que, no mandamento, na conseqüência ou no prescritor da norma, como diria Vilanova, suporta o dever de contribuir (o sujeito passivo da relação jurídica). Ocorre, apenas, que na *sujeição passiva direta* a pessoa envolvida na hipótese da norma é a mesma que no mandamento ou conseqüência suporta o dever. Na *sujeição passiva indireta* são diversas. No primeiro caso, “A” pratica o “fato gerador”, mas quem paga o “tributo gerado” é “B”. “A” entra na história somente para qualificar em termos de referência pessoal a hipótese de incidência. E é imprescindível saber quem pratica o fato jurígeno, para ressarcir o substituto.

Por esse mister, diante do que se tratou acerca da alocação de cada aspecto da norma tributária, em suas facetas estática e dinâmica, ter-se-á no antecedente os aspectos material, espacial, temporal e pessoal, enquanto que no conseqüente encontrar-se-ão os aspectos subjetivo e quantitativo, acrescentando-se aqui a proposição do aspecto procedimental cima mencionado.

Embora sejam importantes os estudos sobre cada uma dos aspectos da hipótese de incidência tributária, enquanto previsão normativa, como a análise de cada aspecto demandará um estudo mais detido, inclusive com a demonstração de divergências teóricas sobre a disposição de dados aspectos no antecedente da norma, enquanto outros seriam inerentes ao conseqüente da previsão legal, o presente estudo está envolvido em maior medida com o

aspecto subjetivo que interessa à análise da responsabilidade por infração tributária, que se encontra presente tanto no antecedente quanto no conseqüente normativo.

## 2.2 Relação jurídica tributária

### 2.2.1 Relação jurídica

O termo “relação jurídica” refere-se ao vínculo legal existente entre pessoas (natural e ou jurídica, incluindo as pessoas de Direito Público - entes Estatais) “isto é, entre entidades capazes de ter direitos deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções. [...] Relação jurídica é a relação inter-humana, a que a regra jurídica incidindo sobre os fatos, torna jurídica”. (MIRANDA, 1954, p. 117).

Nessa linha de entendimento, Bernardes assevera que

A relação jurídica tem sua origem atrelada à norma jurídica, como derivativo da concretização da hipótese no mundo real, desencadeando um vínculo jurídico entre pessoas, devidamente individualizado no conseqüente normativo. A imputação da conseqüência faz surgir direitos e deveres para as partes integrantes da relação jurídica, vinculadas em torno do objeto (prestação normativa).

Observa-se, assim, que na relação jurídica deve-se identificar três elementos essenciais para sua configuração, quais sejam, os sujeitos, o objeto e o nexu imputativo ou causal jurídico, sendo que este último será o responsável pela vinculação entre as partes e destas com o objeto obrigacional. Esse vínculo imputativo surge justamente da incidência da norma jurídica através da realização de sua hipótese, transformando o suporte fático abstrato prescrito em suporte fático concreto e passando a produzir os correspondentes efeitos jurídicos (relação de causalidade jurídica). (BERNARDES, 2006, p.76-77).

Para Kelsen (1986, p. 170), com a imposição de um dever por uma norma, o dever se iguala à norma, caso em que não sendo cumprido, será uma violação à norma. No dizeres do autor,

O dever não é algo diferente da norma, o dever é a norma na relação com o sujeito, cuja conduta é imposta. A conduta, mediante a qual se ‘realiza’ o dever, é a conduta, mediante a qual se cumpre a norma, com a qual se obedece à norma, aquela que lhe corresponde. A conduta, mediante a qual se ‘lesa’ o dever - como expressa em sentido figurativo - é a conduta que não corresponde à norma ou - como se costuma dizer - que ‘contraria’ a norma.

Com efeito, a relação jurídica é a criação de um vínculo entre pessoas (física, jurídica ou de Direito Público), que se dá de forma artificial, por imposição do ordenamento jurídico, criando deveres e direitos. A par disso, ocorrendo um fato no mundo fenomênico que esteja regulado pelo Direito, instaurar-se-á uma relação jurídica que irradiará seus efeitos

(consequências), passando a existir dois polos, o ativo e o passivo, bem como o conteúdo da relação instaurada: “direito e correlativo dever, pretensão e correlativa obrigação<sup>14</sup>, coação e correlativa sujeição”. (BECKER, 2007, p. 356-366).

A formação da relação jurídica de Direito Público, no caso envolvendo o particular (fora dos casos em que o Estado estabelece as relações de Direito Privado, em que comumente ocorre na assunção voluntária e consensual de obrigações, dá-se de forma cogente, estabelecendo-se, simplesmente, com a ocorrência da hipótese de incidência normativa que poderá ser executada em certa medida, na seara tributária, sem a interveniência do Poder Judiciário (o que não impossibilita que o sujeito passivo possa acionar a jurisdição para apreciar sua pretensão em face da Administração Pública).

É preciso mencionar que em conformidade com os dizeres de Paulsen (2014, p. 29), diante do fato de que o próprio Estado deve se submeter ao Direito, bem como desenvolver o princípio do Estado Democrático de Direito, a tributação é colocada no âmbito das obrigações jurídicas com o Estado na posição de credor, devendo os particulares assumirem a qualidade de devedores, participando do desenvolvimento de tal princípio.

Para o estudo em questão, a relação jurídica que interessa é a relação jurídico-tributária, que é o cerne do Direito Tributário. Nos dizeres de Coêlho (2010, p. 31),

O objeto do Direito Tributário, portanto, é reger a relação jurídica que estabelece entre o Estado e as *peças físicas e jurídicas*, tendo em vista o pagamento dos tributos por estas últimas e o recebimento dos mesmos pelas pessoas políticas ou se se preferir, pelo Estado. Dito objeto é de grande abrangência, embora restrito ao *tributo* e à *tributação* (implicando direitos e deveres ente o Estado e os contribuintes). É esta parcela da realidade social que se constitui objeto do Direito Tributário. Gota de água? Um grande lago?  
- Nada disso; um oceano e suas margens.

Nesse viés, as relações jurídico-tributárias se instauram a partir de concretização de um evento natural da vida em sociedade que fora juridicizado. Devido a isso, ocorrido dado evento, tomado como relevante para o Direito Tributário (previsto em lei), surgirá a relação jurídica que desencadeará o direito de o Estado (*lato senso*) exigir o crédito tributário (ou dada conduta) para que, solidariamente, os contribuintes possam colaborar com as necessidades de recursos financeiros por parte do Estado, para fazer cumprir seus desígnios de manter os serviços públicos.

<sup>14</sup> Para Paulsen (2014, p. 34), “O Direito Civil projeta-se no tributário, apontando instrumentos para a compreensão da relação tributária como relação obrigacional que é. Servem ao Direito Tributário os fundamentos da teoria da obrigação, com a peculiaridade de que a obrigação tributária é uma obrigação *ex lege* e que tem, em um dos polos, o Estado.”

Nessa ordem de ideias, o sujeito passivo deverá atender ao mandamento legalmente estipulado, a pretensão de que seja pago determinado valor de crédito tributário legalmente definido ou que o sujeito passivo se abstenha de fazer alguma coisa, não podendo o sujeito passivo se negar a cumprir a determinação legal, sob pena de coerção em caso de resistência, com a correspondente sujeição forçada<sup>15</sup>.

A par disso, uma vez ocorrida a situação fática definida em lei (materialização da hipótese de incidência tributária) desencadeará um comportamento (um mandamento) de fazer ou não fazer, a que o sujeito passivo deverá cumprir. E, em caso de não cumprimento voluntário, poderá ser coagido a cumprir a prestação devida por meio da norma sancionatória, que impingirá consequências com penalizações, incluindo a execução forçada da obrigação descumprida, mais os desdobramentos punitivos que serão autônomos em relação à obrigação descumprida.

Dessa forma, tem-se uma ideia geral do que se refere a “obrigação jurídico-tributária”,<sup>16</sup> o suficiente para a continuidade do desenvolvimento do presente estudo.

<sup>15</sup> Becker (2007, p. 363), adverte que “Não pode surgir relação jurídica sem que, no seu polo positivo, haja o direito e, no seu polo negativo, o correlativo dever. Entretanto, pode existir direito sem pretensão, mas não pode existir pretensão sem direito. Pode haver dever sem obrigação, mas não esta sem aquele. E finalmente pode haver pretensão sem coação, mas não esta sem aquela.”

<sup>16</sup> Aqui, sem se adentrar no mérito sobre a constituição da obrigação principal e da obrigação acessória, que demandaria uma monografia à parte, apenas à título de breve classificação, encampam-se as definições tomadas pelo próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, parágrafos 1º e 2º, em que a **obrigação tributária principal** se refere à obrigação de dar, de pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multas), diante da ocorrência de um fato que concretize a hipótese prevista na lei. Por sua vez, a **obrigação tributária acessória** se refere ao cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer - aquelas decorrentes da legislação tributária (leis, decretos, regulamentos, portarias etc.) -, como a emissão de nota fiscal, escrituração de livros fiscais, apresentação de declaração do imposto de renda etc., no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos. Ainda, no parágrafo 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, há a determinação de que a penalidade pecuniária aplicada pela simples falta de observância da obrigação acessória, converter-se-á em obrigação principal.

Diante disso, deve-se mencionar que o cumprimento da obrigação acessória não está vinculado ao cumprimento da obrigação principal, pois haverá casos em que o tributo não será devido e ainda assim, a obrigação tributária acessória deverá ser cumprida. Como exemplo, pode se citar as entidades sem fins lucrativos que são imunes (desde que cumpram certos requisitos não pagarão tributos) que deverão entregar a declarações, prestar informações, justamente para que seja verificada a condição que enseja tal imunidade. Veja-se a previsão do artigo 9º, inciso IV, alínea “c”, combinado com o artigo 14, ambos do Código Tributário Nacional:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

[...]

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

### 2.2.2 Sujeito ativo.

O sujeito ativo da obrigação tributária é quem a lei atribuiu a exigibilidade do tributo, ou seja, o credor da obrigação tributária (ATALIBA, 2010, p. 83). Nessa senda, faz-se importante distinguir a competência tributária da capacidade tributária.

Segundo Carrazza (2012, p. 258 e 567), a “competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”, já a capacidade tributária é a aptidão definida por lei que atribui a terceira pessoa a exigibilidade do tributo em nome próprio ou em favor do ente competente.

A competência tributária, que é exercida pelos entes federados com poderes legislativos (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos da Constituição Federal) é indelegável, cabendo a cada ente tributário exercer sua competência dentro das imposições legais. Por outro lado, a capacidade tributária é delegável<sup>17</sup> por meio de lei, via de regra para as pessoas de Direito Público, entidades não governamentais, para que possam suprir suas necessidades para cumprirem a atividade estatal, por meio de tributos parafiscais, como aqueles designados para o denominado “Sistema S”: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI); Serviço Social do Comércio (SESC); Serviço Social da Indústria (SESI); Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC) etc., e também os afetos à Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), dentre outros.

---

### **III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.**

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”. [Grifo nosso].

<sup>17</sup> Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/1966.

“Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.”

“Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.” [Grifo nosso].

Em continuidade, pelo conceito legal, disposto no artigo 119 do Código Tributário Nacional, “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de Direito Público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Na questão em apreço, a prescrição do artigo 119 deve ser interpretada em conjunto com o artigo 7º, também do Código Tributário Nacional, em que se possibilita, como já mencionado, a delegação da capacidade de se exigir o crédito tributário.

De outro ponto de vista, Machado (2009, p. 140) (com quem se concorda e se adota tal entendimento) descreve que por titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária deverá ser entendido a pessoa jurídica que tenha condições e poder para fazer a constituição do crédito tributário, bem como para incluí-lo em dívida ativa e promover a respectiva execução fiscal. Em virtude disso, a pessoa jurídica de Direito Privado não poderá ser colocada nessa condição.

Bernardes (2006, p. 120-121) preceitua que, tendo em vista a natureza jurídica da obrigação tributária, incluindo o lançamento para a constituição do crédito tributário devido, os professores Ricardo Lobo Torres e Rubens Gomes de Souza entendem, que no Direito Positivo brasileiro a capacidade tributária ativa somente poderá ser exercida por pessoa jurídica de Direito Público. Por outro lado, afirma que os autores Luciano Amaro, Paulo de Barros Carvalho e outros, aquiescem com a possibilidade de se atribuir a referida capacidade tributária para as pessoas de Direito Privado.

Em que pesem tais posicionamentos, Bernardes, por fim, assenta que a divergência em questão acerca de a pessoa jurídica de Direito Privado poder ser sujeito ativo da obrigação tributária foi resolvida com o advento da Emenda Constitucional nº 42 /2003 que acrescentou o inciso XXII no artigo 37 da Constituição Federal, passando a restar prescrito que a administração tributária dos entes federados deverá ser exercida por seus servidores de carreira com recursos prioritários. Nesse vértice, restou “inquestionável que as funções inerentes à sujeição ativa da obrigação tributária são restritas às pessoas de Direito Público”.

Por conseguinte, adota-se o entendimento de que o sujeito ativo é a pessoa de Direito Público a quem a lei atribuiu a exigibilidade do tributo, ou seja, é a União Federal, Estados, Distrito Federal, Município e suas autarquias e entidades que possuam poderes e competência de constituição, cobrança e execução de créditos tributários.

### 2.2.3 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária (principal e acessória) é a pessoa física ou jurídica que, por lei, está obrigada ao seu cumprimento. O Código Tributário Nacional, de forma geral, em seu artigo 121<sup>18</sup> delineia que a sujeição passiva atinente à obrigação principal se refere à pessoa obrigada a pagar o tributo ou as suas penalidades, podendo ser o contribuinte ou terceiro responsável. Já no artigo 122<sup>19</sup>, do mesmo diploma legal, no que diz respeito à sujeição passiva tributária afeta à obrigação acessória, determina que será diretamente vinculada à pessoa que, definida em lei, esteja obrigada a cumprir seu objeto previsto.

Por conseguinte, a sujeição passiva da obrigação tributária principal é composta pelo contribuinte que concretizou a hipótese de incidência e pelo responsável tributário que, embora não tenha dado materialização à tipificação legal, possui o dever, previsto em lei, de pagamento do tributo. Todavia, ora poderá estar na sujeição passiva um ou outro, ora os dois de forma solidária ou subsidiária.

Por sua vez, a sujeição passiva da obrigação acessória está adstrita à determinação legal de quais seriam seu objeto e de quem deverá ser o responsável por cumpri-las, podendo ou não ser contribuintes e responsáveis tributários. Segundo Coêlho (2003, p. 92-93), que tem o mesmo posicionamento adotado pelo uruguaio José Luiz Show, a sujeição passiva encontra-se descrita no consequente do enunciado normativo, por ser o aspecto subjetivo em que será identificado quem será o credor e quem será o devedor, além de descrever como se calcula o valor devido da prestação, onde e como e quando deverá ser cumprido o mandamento normativo desencadeado pela materialização da hipótese do enunciado. Nas palavras de Coêlho,

A “conseqüência” das normas tributárias é a *relação jurídica tributária* – Relação do tipo obrigacional - com todos os seus elementos estruturais; sujeitos ativo e passivo e objeto. O sujeito ativo pode ser pessoa de Direito Público interno ou não (parafiscalidade). O sujeito passivo pode ser direto ou indireto. Será direto quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constituir o *fato gerador* da “sua” obrigação. Será *indireto* quando tenha o *dever* de pagar *tributo* decorrente de *fato de terceiro* (o fenômeno da *substituição tributária* ou da *responsabilidade legal*,

<sup>18</sup> “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

<sup>19</sup>“ Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

estudada no Brasil sob a denominação de *sujeição passiva indireta*, que aliás, é uma denominação *imprópria* como veremos). Ademais, o estudo da sujeição passiva tributária demonstra que nem sempre a pessoa envolvida com a hipótese de incidência da norma tributária (aspecto pessoal da hipótese) é a mesma designada pelo mandamento da norma como *sujeito passivo* (aspecto subjetivo do mandamento).

Dando prosseguimento, por **contribuinte**, deve ser entendido aquela pessoa física ou jurídica que possui relação direta com o fato que materialize a previsão normativa da hipótese de incidência tributária (sujeito passivo direto), ao passo que o **responsável**, é a pessoa física ou jurídica, cuja lei determine sua obrigação, que poderá ser sujeito passivo direto ou indireto, por transferência, como será visto nos próximos tópicos.

Nesse norte, a sujeição passiva poderá ser direta em decorrência da relação existente com o fato causador da incidência tributária (contribuinte) ou indireta, por conveniência da administração tributária, em que a pessoa, sem ter relação direta com o fato materializador da hipótese de incidência tributária, é, por lei, obrigado ao pagamento do tributo (responsável). (MACHADO, 2009, p. 142-143).

Coêlho (2003, p. 252-268) crítica a definição comumente difundida de que na reponsabilidade por substituição, o terceiro responsável seria sujeito passivo indireto. Para o autor a obrigação já nasce contra o substituto, o faz obrigado direto, sendo o próprio sujeito passivo direto, embora não tenha sido o próprio que tenha realizado a hipótese de incidência tributária. E, nesse contexto, apenas se poderá consentir com a denominação de responsabilidade sujeição passiva indireta quando houver a transferência da responsabilidade tributária, cuja obrigação tributária tenha sido constituída inicialmente contra pessoa diversa do terceiro (no caso, o efetivo contribuinte).

Tratadas tais premissas, passa-se à abordagem da responsabilidade tributária, em que se desenvolve o tema de como deverá se dar a sujeição passiva no cumprimento das obrigações, incluindo em maior medida a parte da responsabilidade por infrações tributárias, a que diretamente interessa ao presente estudo.

### 2.2.3.1 Responsabilidade tributária

Paulsen prescreve que

A palavra *responsabilidade* tem muitos significados, mas todos complementares. Ora se fala de responsabilidade como a capacidade de uma pessoa para responder por seus atos, ora no sentido de estar obrigado a algo ou ainda com o sentido de

oferecer garantia e também no sentido de dar resposta reparadora de um dano de modo a restabelecer o equilíbrio quebrado. (Paulsen, 2014, p. 45).

Na seara tributária, a questão da responsabilidade tem um sentido amplo e um sentido estrito. Em sentido amplo designa a “submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do fisco exigir a prestação da obrigação tributária”. Já em sentido estrito, “é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco exigir a prestação respectiva”. (MACHADO 2009, p. 150-151). Com esse posicionamento, tem-se a responsabilidade direta pelo devedor (contribuinte ou responsável tributário) ou a responsabilidade indireta atribuída à terceiro, o responsável para assumir, no lugar do contribuinte, a obrigação tributária por transferência. Ainda, deve ser mencionada a responsabilização por infração, que está atrelada ao sentido de atribuir, de imputar o dever à dado sujeito passivo, de responder por descumprimento da norma tributária, a que estava obrigado por lei.

Não se pode perder de vista que a natureza da obrigação está relacionada à norma a que a mesma se refere. Com isso, no caso de ser de a obrigação, civil, ambiental ou tributária, a responsabilidade seguirá sua denominação correspondente à seara do Direito que dela cuidar.

Para se evitar casuísmos, e tendo em vista a unidade do ordenamento jurídico, o termo responsabilidade deve ser utilizado de maneira uniforme no ordenamento jurídico, até mesmo pelo fato de que em todos os subsistemas do Direito se identificam várias obrigações, que mesmo possuindo particularidades, orientam-se, mantendo coerência com as disposições versadas na teoria geral que trata das obrigações.

Convém ponderar que Bernardes (2006, p. 123, 129-133) entende que a responsabilidade tributária está atrelada aos mesmos motivos que justificaram a criação desta modalidade obrigacional na Teoria Geral das obrigações. Por tais razões, a inclusão de terceira pessoa na relação jurídica tributária como responsável visa a favorecer, em grande medida, a satisfação do crédito tributário, já que haverá considerável redução do inadimplemento das obrigações tributárias. Como resultado, o terceiro, responsável tributário, funcionará, como um garantidor. E, ainda que a responsabilidade tributária não esteja prevista como tal instituto obrigacional de garantia, o fato é que o terceiro, cuja lei imponha a responsabilidade tributária, estará obrigado a cumprir a obrigação que lhe fora imposta, respondendo com seu patrimônio pessoal.

Em tal contexto de assegurar menor risco de inadimplência foram criadas as modalidades de responsabilidade (inclusive no âmbito tributário) solidária, subsidiária, integral e por substituição, em que o legislador se valerá de cada modalidade da melhor forma que entender por regular as situações consideradas relevantes para o Direito, no caso o Tributário.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 124, preceitua que a modalidade de responsabilidade a ser utilizada para cada caso deverá estar prevista em lei, sendo que não se comportará benefício de ordem, em que o artigo 125 do mesmo diploma elenca os efeitos da solidariedade, quando não houver previsão legal em sentido diverso<sup>20</sup>. Todavia, em grande medida, a responsabilidade solidária acaba sendo a mais utilizada<sup>21</sup>.

A modalidade de responsabilidade subsidiária tem sido pouco usada no Direito Tributário, vez que traria para a Administração Tributária a necessidade de maior efetividade de atuação, inclusive com o esgotamento de todas as possibilidades de satisfazer seu crédito com o patrimônio do devedor, para, somente após, poder direcionar a busca da satisfação da obrigação tributária principal por parte do responsável tributário. Mesmo que pouco utilizada, a responsabilidade subsidiária pode ser identificada na sucessão empresarial, contida no artigo 133 do Código Tributário Nacional e de maneira mais polemizada no artigo 134 do mesmo Código, que prevê a responsabilidade de pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico, comissário, tabeliães, escrivães e sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

---

<sup>20</sup> “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.”

<sup>21</sup> Bernardes (2006, p. 131) critica o teor descrito no artigo 124 do CTN, pois, “A redação do referido texto legal deveria ser mais clara e enfática, determinando que a regra da responsabilidade seria a solidariedade, salvo expressa disposição em contrário. Isto porque, a mera menção de que a solidariedade deve estar prevista em lei já é oriunda da essência de sua natureza com relação à obrigação tributária, cujo nexos impositivo sempre será a norma jurídica. Portanto, verifica-se no ordenamento tributário uma série de responsabilidades cuja modalidade não foi expressamente determinada em seu texto, levando ao possível questionamento de que a modalidade empregada seria a integral (em que se transfere integralmente o dever jurídico ao responsável, excluindo o devedor ou responsável anterior da obrigação) e não a solidária, como presume a Fazenda Pública.

O sujeito ativo da obrigação interpreta a norma sob o prisma de que a solidariedade é a modalidade geral de responsabilidade tributária. Donde, as situações normativas que não prevêm a modalidade pretendida pelo legislador devem ser tratadas como hipótese de solidariedade, apesar do disposto no artigo 124 com relação à necessidade de sua definição legal.”

Quanto à responsabilização integral, encontra-se prevista no mesmo artigo 133 citado, em que há a transferência integral da responsabilidade pelos tributos devidos ao adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional em que continuar a exploração da respectiva atividade se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, ou ainda no caso da aquisição suprarreferida se der por sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; por parente, em linha reta ou colateral até o quarto grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

No que diz respeito à responsabilidade por substituição, como será abordado adiante, refere-se à determinação legal que coloca terceiro para, em nome próprio, ser obrigado tributário, pela materialização da hipótese de incidência por parte do contribuinte, em que o responsável tributário deverá também possuir vínculo com o contribuinte ou com a hipótese de incidência tributária.

A escolha do terceiro como responsável tributário, por substituição ou por transferência, (respeitadas as disposições legais, inclusive as contidas no artigo 146, inciso III da Constituição Federal de 1988, que prescreve, que para regular questões afetas às normas gerais de Direito Tributário, o que abrange a relação jurídica tributária, deverá se fazer uso de lei Complementar) vai desde à conveniência até mesmo a necessidade da fiscalização, não podendo ser escolhida qualquer pessoa aleatoriamente. Como já comentado alhures, “responsabilidade só é atribuível àqueles que mantenham relação com o fato gerador ou com o contribuinte, de modo que possam atuar no sentido de evitar ou minimizar o risco de que o tributo seja inadimplido” (PAULSEN, 2014, p. 248). Por tais razões, apenas ao terceiro que tenha relação com a materialização da hipótese de incidência tributária ou com o contribuinte poderá ser atribuída, por meio de lei, a condição de responsável tributário.

Ressalte-se que a fim de materializar a facilitação buscada para se evitar ou minimizar o risco de que o tributo seja inadimplido, com a inclusão de um terceiro como responsável pela obrigação tributária, desenvolveram-se algumas classificações acerca da responsabilidade tributária, como a responsabilidade substituição, a por transferência nas sucessões imobiliárias; empresariais em decorrência de fusão, transformação ou incorporação; a sucessão pessoal (aquisições de bens diversos e em decorrência de morte), e a responsabilidade por infração.

Tendo em vista que o desenvolvimento das modalidades de responsabilidade tributária por substituição e transferência em todas as suas modalidades, utilizadas para facilitar a fiscalização e recolhimento tributário não está diretamente relacionado ao tema central do presente estudo (que está mais afeto à responsabilidade por infrações), apenas se fará uma brevíssima descrição sobre o que seria cada uma das classificações para que se possa dar continuidade ao enfoque sobre os temas relacionados ao objeto central do estudo.

**Responsabilidade por substituição** – A obrigação tributária aqui, por definição de lei, já é constituída diretamente em relação à pessoa diversa do contribuinte, o responsável tributário legal. Tal expediente tem como objetivo facilitar ou simplificar as atividades fiscalizatórias e arrecadatórias tributárias, substituindo o contribuinte por um responsável tributário vinculado à concretização da hipótese de incidência tributária ou ao contribuinte.

A sistemática da responsabilidade por substituição, embora não esteja descrita no Código Tributário Nacional de forma expressa, como sendo responsabilidade por substituição tributária, decorre da regra contida no artigo 121, inciso II do digesto em questão, que deverá ser interpretada em conjunto com o artigo 128 do mesmo diploma legal<sup>22</sup>, ou seja, o responsável tributário deverá ter relação com a materialização da hipótese de incidência tributária.

Em conformidade com os teóricos do Direito Tributário, os regimes de substituição tributária são o “para trás (regressivo)” e o “para frente” (progressivo). Na substituição regressiva, o contribuinte, que materializa a hipótese de incidência tributária, é substituído pelo próximo elo (sujeito) da cadeia produtiva/circulação (muitas das vezes em decorrência de o contribuinte efetivo não ter condições de se estabelecer para cumprir suas obrigações tributárias, como os pequenos produtores de leite que vendem sua produção para as cooperativas de beneficiamento, ou os revendedores de insumos para o industrial), que por atribuição legal assumirá o seu ônus tributário. Por seu turno, na substituição tributária “para frente” a legislação presume a ocorrência (concretização) futura e incerta da hipótese de incidência tributária, com estipulação de uma base de cálculo fictícia, com a obrigação do responsável substituto de quantificar o tributo em valores hipotéticos, que poderiam ser

---

<sup>22</sup>Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

[...]

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

comuns do mercado econômico<sup>23</sup>, como a venda de mercadoria pelo industrial para revendedores/distribuidores, que por sua vez, revenderão para os consumidores.

**Responsabilidade por transferência** - A obrigação tributária é inicialmente constituída em relação contribuinte, para depois ser direcionada ao responsável em caso de possível descumprimento pelo sujeito passivo direto (por várias maneiras), em que o responsável, por determinação legal, sucede o contribuinte na obrigação tributária.

A responsabilidade por transferência pode ser subdividida em responsabilidade: **a)** por sucessão (artigos 130 a 133 do CTN - imobiliária, empresarial, pessoal); **b)** pessoal de terceiros, artigos 134, 135 e 137 do CTN; e **c)** por infrações, artigos 136 e 138 do CTN.

### **a) A responsabilidade por sucessão: empresarial**

**a.1) imobiliária** - aquisição de imóveis - conforme previsão no artigo 130 do Código Tributário Nacional, o adquirente responderá integralmente pelo débito tributário não quitado<sup>24</sup>;

<sup>23</sup> Nas palavras de Becker (2007, p. 585) “[...]. Existe *substituto legal tributário* toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese incidência é signo presuntivo.” Becker, assevera também que “A doutrina jurídico-tributária costuma introduzir na conceituação do substituto legal tributário uma série de elementos supostamente essenciais, mas que na verdade científico-jurídica do fenômeno são completamente *estranhos e indiferentes* à configuração da substituição legal tributária. Esta confusão e desentendimento da doutrina é provocada pela mistura de conceitos jurídicos com conceitos econômicos, ausência de terminologia científica, hibridez de raciocínio jurídico com raciocínio econômico, em síntese, *o fenômeno patológico da contaminação da atitude mental jurídica*.” Becker, ainda desenvolve argumentação sobre a inexistência de relação jurídica entre o Estado e o substituto, bem como sobre a natural possibilidade de haver substituição tributária, apenas depois da ocorrência do fato signo presuntivo de riqueza que deveria ser levada à tributação, ou seja, apenas haveria possibilidade de haver a substituição tributária para trás, das hipóteses de incidência já concretizadas e não de fato sobre os quais não se sabe se efetivamente ocorrerão.

Na mesma linha de raciocínio, Bernardes (2006, p. 142-145), por sua vez, prescreve que apenas considera como lógica legítima a substituição tributária “para trás”, já que a substituição tributária “para frente” subverte a lógica jurídica do Direito Tributário, pois a obrigação tributária apenas tem surgimento depois de materializada a hipótese de incidência normativa. E, no caso da substituição para frente, o contribuinte de fato próprio, torna-se responsável por fato futuro e incerto, com uma base de cálculo fictícia, determinando uma obrigação sobre valores quantificados de maneira irreal. Além do mais, “o procedimento de substituição tributária ‘para frente’, reduzindo-se a incidência do tributo nas diversas etapas da cadeia econômica, ao determinar sua antecipação, prejudica seu normal repasse, tornando-o cumulativo, e criando as absurdas bases imponíveis fictícias. Estimula o varejista, que não é contribuinte do tributo, a não emitir nota fiscal ou a não exigí-la na aquisição de bens e serviços, face à tributação antecipada. Há, ainda, a dificuldade ou impossibilidade do varejista vender diretamente para indústrias (grandes clientes) de outros setores, em virtude das restrições operacionais (obrigações acessórias) no aproveitamento do crédito, beneficiando os distribuidores/atacadistas.”

A discussão acerca da irregularidade logico-jurídica acerca da substituição tributária “para frente” ainda prossegue. No entanto, como o enfoque do trabalho em questão é outro, apenas se trouxe esses apartes a fim de se demonstrar a discussão existente sobre a aceitação ou não da substituição tributária na lógica jurídico-tributária.

<sup>24</sup> “Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a

**a.2) empresarial** - decorre do fato de quando uma pessoa jurídica resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, em que será responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Além disso, no caso de uma pessoa natural ou jurídica adquirir de outra, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, ou subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão (artigos 132 e 133 do CTN) <sup>25</sup>;

---

contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.”

<sup>25</sup> “Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo de falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.”

**a.3) pessoal** - na sucessão por aquisição de bens diversos (excluídos os imobiliários) ou em decorrência de morte, recebimento de heranças, com responsabilização integral, limitada ao valor recebido (art. 131 do CTN) <sup>26</sup>;

**b) A responsabilidade pessoal de terceiro** - é originária de imposição legal de responsabilidade por transferência para as pessoas que participem das relações jurídicas na condição de zelarem pelos negócios jurídicos realizados. Dessa forma, os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, que respondem solidariamente aos atos que intervierem ou em que forem omissos (art. 134 do CTN) <sup>27</sup>; De igual maneira, respondem os gestores de pessoas jurídicas, quando pratiquem atos contrários à lei, ao estatuto ou contrato social, quando a pessoa jurídica não cumpra a obrigação decorrente dos atos praticados indevidamente (art. 135 do CTN) <sup>28</sup>; responsabilização pessoal do agente, envolvendo tanto pessoa física quanto jurídica, relacionado ao cometimento de infrações (que visem a lesar a Fazenda Pública) tratadas pelo Direito penal, salvo quando tais infrações tiverem sido praticadas no

<sup>26</sup> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

- I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
- II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
- III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.”

<sup>27</sup> “Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.”

<sup>28</sup> “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito (art. 137 do CTN)<sup>29</sup>.

### c) Responsabilidade por infração tributária e sua exclusão por denúncia espontânea

A questão envolvendo a responsabilização por infrações tributária, tratadas pelo próprio Direito Tributário, poderá ser direta ao contribuinte ou ao responsável tributário<sup>30</sup>, e está disposta no artigo 136 do Código Tributário Nacional, contendo a seguinte redação:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Importa mencionar que há discussões teóricas acerca da interpretação da redação contida no artigo 136 do CTN, tendo em vista que para alguns o teor do citado artigo prescreve que a responsabilização pela ocorrência de infrações tributárias é objetiva, já que independe de verificação de dolo ou mesmo da existência de qualquer grau de culpabilidade. Assim, o simples descumprimento da previsão normativa é suficiente para impingir ao sujeito passivo a sanção prevista legalmente.

Para outros, a responsabilidade por infrações tributárias, embora seja objetiva, comportaria mitigações na punibilidade, em decorrência das características de cada caso, e em consonância com outras normas tributárias, como as contidas nos artigos 108 e 112, ambos do Código Tributário Nacional, que preceituam, respetivamente, o emprego da analogia, dos

<sup>29</sup> “Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

<sup>30</sup> “Da mesma forma que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária pode ser transferida as pessoas não originalmente previstas no aspecto pessoal do mandamento da norma, a responsabilidade pelo pagamento das penalidades pecuniárias decorrentes de infração também pode ser transferida em certos casos. Nas hipóteses de transferência da responsabilidade tributária à terceiros, são transferíveis apenas as multas moratórias (art. 134, parágrafo único). Nas hipóteses de transferência da obrigação aos sucessores, com exceção da responsabilidade pós-sucessão imobiliária prevista pelo artigo 130 do CTN, não ficam estes responsáveis por qualquer espécie de multas, posto não terem concorrido direta ou indiretamente pela prática do ilícito. Tanto é assim, conforme já visto, que o legislador quando disciplina a responsabilidade dos sucessores refere-se sempre a *tributos*, nunca ao crédito tributário, assim compreendidos na expressão os tributos mais as multas.

Há casos, entretanto, em que o Código Tributário Nacional consagra a responsabilidade pessoal do agente, ora por todo o crédito tributário, ora apenas pelas multas. Confira-se a letra dos arts. 135 e 137. [...]” (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2017, p. 400).

princípios gerais de direito tributário, dos princípios gerais de Direito Público, e da equidade, além de que, a lei tributária que defina infrações e comine pena deverá ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, no caso de dúvida quanto “à capitulação legal do fato”; “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”; “à autoria, imputabilidade, ou punibilidade”; e “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Ainda, há entendimento de que tendo em vista que a matéria afeta às infrações (ilícitos - comportamentos contrários à previsão normativa) compõe uma unidade normativa, em que o tratamento sancionatório deveria, minimamente, considerar e identificar a existência e o grau de culpabilidade em dado ilícito, para que em proporção à culpabilidade identificada em cada infração, possa haver a devida responsabilização.

Tendo em vista a divergência de posicionamentos e que o tema está atrelado diretamente ao enfoque do presente estudo, a responsabilização por infração será abordada no último capítulo, dedicado à análise da legitimidade da utilização de presunções legais para atribuição de responsabilização objetiva por infração tributária.

Por seu turno, o instituto<sup>31</sup> da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional, objetiva que o sujeito passivo infrator possa se regularizar perante o Fisco, denunciando situações omitidas de ocorrência da hipótese de incidência tributária, que o Fisco dificilmente tomaria conhecimento. Como exemplo, pode se citar a aquisição de mercadoria sem nota fiscal, a omissão de declaração de rendimentos auferidos e tributáveis (omissão de receita), a venda de mercadoria com registro de preço em valor inferior ao efetivamente dado à operação etc.

A existência da denúncia espontânea se justificaria pelo fato de que a própria estrutura de fiscalização é incapaz de fiscalizar todos os contribuintes para identificar efetivamente o devido cumprimento das obrigações tributárias. Nas palavras de Paulsen (2009, p. 989),

O objetivo da norma é estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse de iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, demais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestivamente, seja tardiamente. Na medida em que a responsabilidade por infrações resta afastada apenas com o reconhecimento e cumprimento da obrigação, preserva-se a higidez do sistema, não podendo ver nela nenhum estímulo à inadimplência.

---

<sup>31</sup> “Instituto. Na terminologia jurídica, é a expressão usada para designar o conjunto de regras e princípios jurídicos que regem entidades ou certas situações de direito”. (SILVA, 2008, p. 754)

O dispositivo legal em comento, que prevê a denúncia espontânea, está redigido da seguinte forma:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Pelo enunciado do dispositivo citado, a denúncia espontânea, para surtir seus efeitos, deverá ser acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros moratórios ou do valor arbitrado pela autoridade competente quando o valor total devido dependa de apuração.

Como se verifica, a denúncia espontânea exclui as penalidades, mantendo-se apenas os juros por atraso e atualização monetária do valor devido e somente terá cabimento antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório referente ao fato denunciado. E, justamente por afastar as penalidades, a denúncia espontânea propicia tratamento mais favorecido a quem por conveniência impeça o conhecimento, por parte do Fisco, da concretização da hipótese de incidência tributária, decidindo em dado momento e por oportunismo, autodenunciar-se, em relação ao contribuinte/responsável que tendo declarado corretamente os tributos devidos, por fatos de terceiro, no caso agente do próprio Estado, simplesmente deixou de recolher o tributo devido na data de seu vencimento, sendo-lhe impingidas as multas por não cumprimento da obrigação tributária tempestivamente.

O tema da denúncia espontânea se relacionada com a tratativa de responsabilização tributária por infração, envolvendo a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico, a aplicação dos princípios gerais da repressão, com influências do Direito Penal, como o arrependimento posterior e a busca de um tratamento isonômico para situações similares, bem como diversas tratativas da denúncia espontânea e incoerências, considerando uma conduta ilícita perpetrada propositadamente, encerrada em um suposto arrependimento posterior em comparação com o mero atraso no pagamento de tributo devidamente declarado. Tais temários serão abordados em tópico específico do último capítulo do presente estudo.

### 3 INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A UNICIDADE DO INJUSTO

#### 3.1 Sanções no Direito Tributário e na estrutura da norma

Em que pese o presente estudo estar direcionado para sanção tributária, envolvendo a responsabilização objetiva por infração, antes, porém, é relevante se passar pela conceituação mais geral do tema<sup>32</sup>.

O termo sanção, por si só é polissêmico, podendo significar ato do Poder Executivo que confirma a lei votada no legislativo para ser levada à promulgação e à publicação; estímulo ou o reconhecimento de conduta desejáveis, denominada também de sanção premial<sup>33</sup>; e à pena ou castigo imposto por lei à conduta contrária ao prescrito como permitido ou proibido etc. (PONTES, 2000. p. 129).

Direcionado o tema em apreço para a abordagem do presente estudo, será visto que a sanção será tomada a partir da Teoria Geral do Direito, passando brevemente por teóricos que se dedicaram ao tema como Cesare Bonesana - Marques de Beccaria, Hans Kelsen, Carlos Cossio, Norberto Bobbio, Roberto José Vernengo e Lourival Vila Nova, para depois se direcionar para o Direito Tributário.

##### 3.1.1 Sanção em Cesare Bonesana - Marques de Beccaria

Cesare Bonesana desenvolveu um estudo referente ao Direito Penal Europeu de seu tempo, como um reflexo de seu incômodo com as injustiças cometidas com a imposição de penas atrozes e desproporcionais, abusividade, confisco, tratamento mais favorecidos a dado

---

<sup>32</sup> Aqui, não se pretende adentrar nas divergências teóricas entre os não-sancionistas que defendem a existência de normas jurídicas desprovidas de sanção, pois tal consideração é perfeitamente válida. Entretanto, ao se considerar a existência de sanção, tão somente se toma como premissa que a estrutura do ordenamento jurídico, em dada medida, prevê consequência para o descumprimento das normas postas consideradas de maior importância, que se buscou dar maior relevância para que pudessem ser cumpridas. Com isso, a posição que se adota é de que o fato de se buscar dar maior efetividade ao cumprimento da norma posta, com a aplicação de consequências predefinidas para as condutas que se desviarem daquela quista, é suficiente para tornar a sanção como elemento a dar maior concreção das normas jurídicas.

<sup>33</sup> Considerando que o conceito de sanção consiste, justamente no seu caráter coercitivo (consequência imposta contra quem realizou, por exemplo, um ato ilícito), o termo premial não poderia compor a conceituação de sanção, uma vez que “não se pode exigir que o adimplente usufrua das benesses de seu prêmio. Surge-lhe um direito subjetivo, que poderá, ao seu alvedrio, ser exercido ou não. Contudo, frise-se, caso opte por exercê-lo, nascerá uma nova relação jurídica, e, para o sujeito titular de seu polo passivo, um dever jurídico inexistente e cogente.”(SILVA, 2007. p. 71).

Com o mesmo entendimento de Silva, Padilha (2015, p. 48) menciona duas distinções existentes em relação à comparação entre sanção punitiva e a sanção premial: “a sanção punitiva pressupõe um ilícito e implica um dever ao infrator, sujeito à media coercitiva; o prêmio, por seu turno, tem como pressuposto um fato juridicamente irrepreensível que concretiza os valores insertos nos mandamentos jurídicos, figurando como um direito subjetivo daquele que atende à prescrição normativa”.

grupo social, julgamentos de delitos, em que os julgadores possuíam interesses diretos no resultado do julgamento etc., fatos que já perduravam por vários séculos (BECCARIA, 2015, p. 40).

A fim de justificar suas ideias, Beccaria desenvolveu seu raciocínio a partir da consideração do “contrato social” estabelecido pela sociedade, em que o indivíduo abre mão de sua plena liberdade para assumir uma liberdade política originada de um consenso coletivo, confiada no “Poder Soberano”, que cria as leis e as faz cumprir. Entretanto, o autor acreditava que os próprios indivíduos que depositaram parte de sua liberdade em prol do bem comum, não o faziam graciosamente, mas tão somente por meio de interesses próprios. E assim, tão logo se demonstrasse possível, os indivíduos tentavam, por si mesmos, retirar o depósito realizado, inclusive aventurando-se a ultrapassar a sua porção de liberdade, intentando apoderar-se da porção dos demais (BECCARIA, 1995, p. 41).

No contexto do contrato social exsurge o direito de punir do Estado e a origem das penas. Na transcrição das palavras do Beccaria,

Foi, portanto, a necessidade que constrangeu os homens a cederem parte da própria liberdade: é certo, pois, que cada um só quer colocar no depósito público a mínima porção possível, apenas a que baste para induzir os outros a defendê-lo. A agregação dessas mínimas porções possíveis forma o direito de punir, tudo o mais é abuso e não justiça, é fato, mas não é direito. Observem que a palavra *direito* não contradiz a palavra *força*, mas a primeira é antes uma modificação da segunda, isto é, a modificação mais última à maioria. [...] (BECCARIA, 1995, p. 43).

Embora o poder de punir possa ter sua justificativa no “contrato social”, tal poder deve estar limitado na imposição de penalidades, que somente poderão ser impostas por meio de leis elaboradas pelo legislador que representa toda a sociedade, não podendo as penas excederem a porção mínima de liberdade sacrificada/depositada pelos indivíduos considerados, cada qual isoladamente. Além do quê, o magistrado não poderá impor uma pena acima da prevista legalmente (BECCARIA, 1995, p. 43-44).

A punição pelas ilicitudes é tomada por Beccaria como sendo um meio dissuasório a prevenir novas infrações, assim,

[...] resulta evidente que o fim das penas não é atormentar e afligir um ser sensível, nem desfazer um delito já cometido. [...]. O fim, pois, é apenas impedir que o réu cause novos danos aos seus concidadãos e dissuadir os outros a fazer o mesmo. É, pois, necessário escolher penas e modos de infligi-las, que, guardadas as proporções, causem a impressão mais eficaz e duradoura nos espíritos dos homens, e menos penosa no corpo do réu. (BECCARIA, 1995, p. 62).

É melhor prevenir os delitos que puni-los. É este o escopo principal de toda boa legislação, que é a arte de conduzir os homens ao máximo de felicidade ou ao mínimo de infelicidade possível, conforme todos os cálculos dos bens e dos males da vida. Mas os meios até agora empregados têm sido, em sua maioria, falsos e contrárias ao fim proposto. [...]. (BECCARIA, 1995, p. 130)

Nessa esteira, as penas deveriam ser proporcionais à infração cometida e ao dano eventualmente gerado à comunidade (inclusive considerando os seres individuais), em que todos os indivíduos devem receber tratamento igualitário, independente de qual classe social ocupe. Acrescente-se a isso, que o julgador do caso de cometimento de ilicitude deverá ser imparcial, desprovido de interesses particulares.

Em síntese, verifica a atualidade do posicionamento de Beccaria (1995), acerca do direito de punir do Estado, em que as leis “devem ser” escritas, claras, simples e precisas e dadas a conhecer à todos, facilitando a prevenção à ilicitude (p. 48-49, 62, 130-131); “deve haver” a separação dos poderes na busca por um julgamento mais justo, sem casuísmos (p. 44-45, 76-78); as penas “devem ser” proporcionais à gravidade do delito (p. 50-52, 91-94); deve haver igualdade dos jurisdicionados referente à aplicação das sanções, independente do estrato social em que se encontrem (p. 82-83); os julgamentos “devem ser” públicos e o julgador deverá ser imparcial, sem interesses particulares (p. 45-48); a presunção de inocência do acusado “deve ser” prevalente, em que a culpa pela autoria do delito apenas poderá ser comprovada por meios legítimos, não sendo válidos os meios de tortura para confissão (p. 69-76); e a duração dos processos “deve ser” em conformidade com a complexidade existente, além de ser garantidos a ampla defesa e o contraditório (p. 106-108).

### *3.1.2 Sanção em Hans Kelsen*

Kelsen vislumbrava que a ordem jurídica se compõe de um sistema de normas que possui sua unidade e sua validade vinculada a uma norma fundamental (KELSEN, 2009, p. 33). E tal sistema normativo é concebido para regular o comportamento humano, em que dadas condutas, embora sejam facultativas, poderão ser incentivadas, e outras tantas são imperativas, com obrigações impostas que deverão ser cumpridas. E no caso de seu descumprimento terá lugar a punição, com o uso da força física em caso de resistência. Tal consequência punitiva pelo descumprimento da norma legal, monopólio do Estado, é a razão que difere as normas jurídicas das simples regras de comportamento social.

Nessa ordem de ideias, embora a sanção, como consequência normativa, possa se constituir em um incentivo a dadas condutas, como sendo um prêmio, usualmente o termo sanção é utilizado com sendo um mal, uma pena (KELSEN, 2009, p. 26-27).

Em sequência, para Kelsen o Direito é, por sua natureza, uma ordem normativa coativa, com o uso da força física em caso de resistência, em que o ilícito é a causa para o desencadeamento da sanção, que é a consequência (KELSEN, 2009, p. 36-37e 124-129).

O autor ainda faz uma divisão da sanção tomada como um mal, em pena e em execução forçada. A pena consiste na perda de um bem (direitos políticos, liberdade, patrimônio, vida etc.), enquanto que a execução forçada se refere ao caráter indenizatório, de obrigar ao pagamento de uma compensação por uma lesão causada, referente à reparação de um dano gerado (KELSEN, 2009, p. 121-123).

Além disso, a justificativa do estabelecimento de sanções por uma ordem normativa é justamente garantir a eficácia dessa mesma ordem. Qual seja, “pressupõe-se que o desejo de evitar o mal estatuído para o caso de violação da norma, de obter o bem estatuído para o caso do cumprimento da norma é um motivo da conduta adequada à norma” (KELSEN, 1986, p. 176). Kelsen assinala também que

O estabelecimento de sanções se dá em aplicação ao *princípio da retribuição*, decisivo para o convívio social. Pode ser formulado: se um membro da comunidade conduz-se de uma maneira que lesa os interesses da comunidade, deve ser punido, i.e, deve ser-lhe aplicado um mal. Se se conduz, porém de maneira que fomenta os interesses da comunidade, deve ser recompensado, i.e., deve-se lhe causado um bem. No princípio retributivo expressa-se o princípio da justiça da igualdade: igual por igual, bem por bem, mal por mal. Como princípio de talião: olho por olho dente por dente. (KELSEN, 1986, p. 173).

Kelsen entende que o Direito é um sistema de normas, com fundamento de existência de validade na norma fundamental, que regula condutas humanas a serem realizadas para o convívio em sociedade. A par disso, para que as normas jurídicas possam ter efetividade são providas de sanção, que usualmente é tomada como um mal aplicado pelo descumprimento das regras de conduta determinadas pelo Estado. Portanto, havendo ilícito (causa) será desencadeada a sanção (consequência).

Com isso, não cumprido o comportamento ou a regra mandamental estabelecida pela norma primária, passa-se a incidência da norma secundária, que tem em seu enunciado justamente a contrariedade do contido na norma primária (a antijuridicidade ocorrida - como já indicado no capítulo anterior), que desencadeará a aplicação do consequente normativo da norma sancionaria, a punição.

### 3.1.3 Sanção em Carlos Cossio

Como já mencionado no capítulo anterior, o entendimento de Cossio parte do encampamento que o autor faz da “Teoria Pura do Direito” de Kelsen. Com esse norte, em sua obra “La Teoria Ecológica Del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad” apresenta novos elementos (já abordados no capítulo anterior) para se avaliar e estruturar norma jurídica.

Com essa orientação, a sanção seria apenas parte da norma total, que deveria ser considerada. Além do mais, a norma jurídica contemplaria tanto o adimplemento da obrigação (prevendo a prestação), quanto sua transgressão (com previsão da sanção). A norma jurídica deveria ser um reflexo da vida, contendo tanto as possibilidades lícitas e ilícitas. E assim, haveria a disjuntividade (ou) na conduta humana com direcionamento ou para o cumprimento da obrigação legalmente imposta ou para a submissão às consequências juridicamente delineadas para o caso de não cumprimento de tal obrigação.

Na literalidade dos dizeres de Cossio (1964, p. 683),

[...] si el Derecho es conducta, tienen que contener, en tanto que datos de la experiencia humana, la diferencia ente libertad jurídica e entuerto, fundada esta última en la diferencia entre libertad jurídica y sanción. [...].  
 Cuando la perinorma dice ‘dado el robo debe ser el encarcelamiento del ladrón’, el objeto mencionado es la vida del ladrón, en tanto que debe ser, en la cárcel. El objeto de la representación normativa no es el entuerto, sino la conducta o vida viviente del ladrón. El entuerto como tal estando representado en su libertad, lo está sólo como determinación temporal a partir de la cual la vida plenaria del ladrón debe ser en la cárcel. Es así que, en la norma, el encarcelamiento o sanción está imputado al entuerto y nada más.

Em continuidade, a sanção se daria do ponto de vista do aplicador da norma, já que a conduta tomada pelo agente estaria no campo de sua intersubjetividade de ações possíveis, constante na previsão normativa, cuja consequência deverá se submeter, mesmo que coativamente.

Com esse direcionamento, a norma sancionatória, foi denominada de perinorma, uma parte inexorável da totalidade da norma jurídica. A perinorma tem sua composição assim definida: “o dado el entuerto como no prestación (no - P), debe ser la sanción del responsable (S), impuesta por un funcionario obligado a ello (Fo), gracias a la pretensión de la Comunidad (pC).” (COSSIO, 1964, p. 686).

Dessa maneira, em recapitulação, a endonorma e a perinorma de Cossio, equivalendo, respectivamente, à norma de comportamento e à norma sancionatória, como partes integrantes

da totalidade normativa, são um reflexo dos comportamentos humanos, com possibilidades lícitas e ilícitas. E, dessa forma, o agente poderia se conduzir para cumprir o comportamento desejado pela disposição legal ou se sujeitar às consequências normativamente previstas para o caso de agir de forma diversa.

### 3.1.4 Sanção em Norberto Bobbio

A ação prevista nos enunciados normativos é uma busca do que “deve ser” e não da realidade efetiva, o que “é”. A violação do sistema normativo (ilícito) se encontra naturalmente como uma qualidade intrínseca de qualquer prescrição normativa. E, com vistas a reforçar a eficácia das prescrições normativas, a sanção é uma resposta a uma violação do sistema normativo. Nas palavras de Bobbio (2010, p. 144-145),

Uma norma prescreve o que deve ser. Mas isso não significa que o que *deve ser* corresponda àquilo que é. Se a ação real não corresponde à ação prescrita, diz-se que a norma foi *violada*. A violação está na natureza de toda prescrição, uma vez que a prescrição exprime não o que é, mas o que deve ser. À violação dá-se o nome de *ilícito*. O ilícito consiste numa ação quando a norma é um imperativo negativo, numa omissão quando a norma é um imperativo positivo. No primeiro caso, diz-se que a norma não foi *observada*; no segundo, que não foi *executada*. Embora os termos “observância” e “execução” de uma norma sejam usados indistintamente para indicar o comportamento conforme a norma, o que se observa é uma proibição, o que se executa é um comando, daí os dois modos de violação, a *inobservância* em relação a um imperativo negativo e a *inexecução* em relação a um imperativo positivo.

[...] A sanção pode ser definida, por este ponto de vista, como o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias; é, portanto, uma consequência do fato de que em um sistema normativo, diferentemente do que ocorre em um sistema científico, os princípios dominam os fatos, ao invés dos fatos os princípios. [...]

Podemos resumidamente definir a sanção como a *resposta à violação*.

Com esse posicionamento, apenas será norma jurídica aquela cuja execução possa ser assegurada por intermédio de uma resposta externa e institucional (BOBBIO, 2010, p. 146). E, assim, Bobbio estabelece uma distinção referente à sanção moral, social e jurídica.

A sanção moral se refere à ordem interna de cada indivíduo, consequência desagradável da violação, como desconforto, angústia, remorso, arrependimento. Obriga a consciência. Nesses termos, a sanção moral demonstra funcionalidade a um grupo limitado de indivíduos, capazes de respeitar normas morais e que experimentem desconfortos ou satisfações íntimas com dadas ações (BOBBIO, 2010, p. 146-149).

A sanção social está atrelada à resposta, costumeiramente rápida, proveniente de outras pessoas do grupamento social, em decorrência de prática de condutas reprovadas pela

coletividade, enquanto grupo social. Tais respostas poderão variar em conformidade com a gravidade considerada, partindo-se de uma simples reprovação, até uma exclusão do agente do grupo, pelo banimento ou mesmo pelo linchamento. Porém, esse tipo de sanção apresenta defeitos como desproporcionalidade entre a violação e a sanção aplicada, bem como respostas de momento dadas por determinado grupo, sem regras precisas, mais vinculada à vontade do grupo, à mercê de particularidades e versões tendenciosas dos fatos. Tendo em vista a falta de regra precisa, as incertezas do êxito, a falta de segurança e da possível desproporcionalidade de sua aplicação, esse tipo de sanção também não se mostra eficaz (BOBBIO, 2010, p. 149-151).

Já a sanção jurídica se constitui de uma resposta externa de um grupamento social, que fora institucionalizada objetivando o aumento da eficácia das normas jurídicas, assegurando a certeza da resposta, sua proporcionalidade em relação à violação realizada e à imparcialidade no julgamento para aplicação da resposta. Em virtude disso, três limites, mesmo que não necessariamente juntos ao mesmo tempo, são importantes na aplicação das sanções: 1) para toda a violação de uma norma de comportamento, encontra-se estabelecida uma sanção; 2) há, dentro de dados limites, o estabelecimento da medida da sanção, e 3) são definidas as pessoas responsáveis e legitimadas para execução da sanção (BOBBIO, 2010, p. 151-154).

Em tais termos, a sanção jurídica, é tomada como resposta externa e institucionalizada a uma contrariedade das normas definidas pelo grupamento social, devendo ser indistinta, certa, com limites pré-estabelecidos e com autoridade imparcial, previamente definida à ocorrência da violação. Com isso, ocorrendo uma violação à norma estabelecida, haverá uma sanção institucionalizada, vale dizer, prevista em lei, objetivando reforçar a eficácias das leis.

### *3.1.5 Sanção em Roberto José Vernengo*

Para Vernengo, a sanção se origina como uma reação negativa (resposta) de um grupamento social a algum sujeito pela conduta contrária às exigências de comportamentos daquele grupamento (previstas em normas jurídicas), sendo aplicada por um órgão competente, definido igualmente por normas jurídicas (VERNENGO, 1995, p. 181 e 183).

O conteúdo material das sanções, variando conforme o contexto histórico-social de cada época, funda-se em privação coativa de um bem ao sujeito passivo, como a vida (pena de morte), a integridade corporal (mutilação corporal, torturas), a liberdade (prisão), de bens patrimoniais (multas, execuções forçadas de bens) ou mesmo a restrição de seu uso e disposição, como ocorre na interdição etc. (VERNENGO, 1995, p. 183 e 185).

A finalidade objetivada pela sanção, de se obter uma reação psicológica do agente de determinada ilicitude, apenas serviu ao legislador antes de se juridicizar a norma, pois, uma vez integrante do ordenamento jurídico, será indiferente o efeito que causar ao agente do ilícito, que poderá ou não estar em concordância com a aplicação da penalidade que lhe for efetivada (VERNENGO, 1995, p. 185-186).

O autor, ainda, classifica as sanções em: **penais**, que teriam natureza apenas de punição, definidas para dissuadir outros agentes a incorrerem em ações ilícitas, além de buscar a correção do sujeito infrator; **civis**, que seriam ressarcitórias/indenizatórias para recompor o bem lesado e; **medidas administrativas**, que não decorriam de ato ilícito, mas de restrição de direitos, e seriam adotadas em prol do bem comum (VERNENGO, 1995, p. 186, 188-189). Assim, as sanções têm por finalidade dissuadir outros agentes a incorrerem em ações ilícitas; corrigir os agentes infratores e recompor o dano causado ao bem lesado.

Nas palavras de Vernengo, a “Sanción es la privación permitida de bien, o una expectativa, efectuada por un órgano en perjuicio de un sujeto pasivo con el uso efectivo o posible de la fuerza física.” (VERNENGO, 1995, p. 186).

### *3.1.6 Sanção em Lourival Vilanova*

Vilanova, como visto alhures, considera que a norma jurídica é una, com duas proposições: a norma primária e a norma secundária. A norma primária (direito material) prevê um fato lícito e a norma secundária (de direito processual) prevê uma ilicitude. Se a prestação da relação jurídica instaurada na norma primária não ocorrer, ter-se-á um ilícito, implicando a sanção disposta na norma secundária (VILANOVA, 2015, p. 137-139 e 149-150).

A norma secundária encontra seu fundamento de validade na norma primária, sem a qual não poderia ser legitimamente empregada. Acerca da crítica sobre tal posicionamento, remete-se à abordagem da estrutura na norma em Lourival Vilanova no capítulo anterior.

Em prosseguimento, o autor prescreve que a sanção, embora resida na norma secundária, não pode ser autoaplicada coercitivamente, dependendo da instauração da relação processual tríade, envolvendo autor-juiz, juiz-réu e autor-réu, em que somente assim o Estado-Juiz, por meio de provocação, poderá aplicar a sanção, fazendo uso da coação.

Nesse compasso, Vilanova entende que na hipótese de haver, (sem a provocação do Estado-juiz) a exigência pelo credor, da prestação que lhe é devida, e ocorrer o cumprimento voluntário por parte do devedor, juntamente com as sanções naturalmente decorrentes por

imposição legal, como a multa moratória ou de ofício, tal cumprimento voluntário, concomitante, da obrigação e sanção dar-se-ia na norma primária.

Nesses termos, apenas se teria a incidência da norma secundária quando estabelecida a relação entre o Estado-Juiz e as partes. Nos dizeres de Vilanova (2014, p. 158),

Temos, assim, as sanções inclusas na estrutura das normas primárias de direito material. Essas sanções situam-se nas relações como consequências decorrentes de certos pressupostos obrigacionais (obrigações de fazer, de omitir, de dar - genericamente, prestações do sujeito passivo). Seu cumprimento verifica-se dentro do poder de exigir a prestação correlata ao direito subjetivo material. Ante o não cumprimento voluntário das obrigações principais e dessa classe de sanções, somente por via processual é possível exigir coercitivamente. [...]. Assim sendo, temos sanções integrantes da relação jurídica substantiva (de direito privado ou de direito público); sanções integrantes da relação jurídica processual (sempre de direito público). E, finalmente, a coação, o poder de efetivar a sanção contida na vontade jurisdicional do Estado (expressa na condenatoriedade de seu ato).

É de se registrar que essa linha de raciocínio de Vilanova é seguida por Carvalho (2011, p. 847-850) e por mais outros estudiosos ligados à Carvalho, como Padilha (2015, p. 21-44), Pacheco (1997, p. 95-97), Haret (2010, p. 486-489) e Ferragut (2005, p. 36-37; 44-48).

O raciocínio de Vilanova considera que em inúmeros casos, mesmo havendo descumprimento da norma primária, antes que se institua a relação processual judicial da norma secundária, o sujeito agente do descumprimento poderá, voluntariamente, cumprir as consequências da obrigação decorrente de seu ato ou omissão, independentemente de aplicação de qualquer medida judicial. A título de exemplo, a legislação tributária tipifica um fato (auferir renda, comercializar mercadorias, prestar serviços etc.), que uma vez ocorrido gera a obrigação legal de recolher certa quantia, em dinheiro, aos cofres públicos. Todavia, na suposição de tal obrigação ser inadimplida, a própria legislação prescreve a incidência de juros e multas, cujo conteúdo, no posicionamento de Vilanova, estaria contido na norma primária sancionatória.

Desse modo, diante da inadimplência, o Estado notifica o contribuinte/responsável para pagar. Em decorrência da citação, o sujeito passivo poderá fazer o pronto pagamento, o parcelamento, ou se submeter ao procedimento administrativo, no caso de não ter sequer feito a devida declaração da materialização da hipótese de incidência tributária (com todas as garantias do devido processo legal, como o contraditório e a ampla defesa), que ao final, mesmo com a decisão administrativa em seu desfavor, notificado da decisão poderá adimplir o débito fiscal sem intervenção do Poder Judiciário (execução fiscal). Com base nessas premissas é que se funda o pensamento de Vilanova.

Imperioso se faz mencionar que não se concorda com o raciocínio de Vilanova, pois ao se avaliar a materialização do conteúdo descrito na norma secundária, verifica-se que independentemente de ser instaurada a relação processual judicial descrita (Estado-Juiz, fazendo uso da coação, busca-se que o sujeito passivo cumpra a obrigação tributária, com os seus consectários legais). O conteúdo sancionatório encontra-se previsto no consequente da norma secundária, e uma vez ocorrido o cumprimento da obrigação tributária, ainda que a destempo, conjuntamente com as sanções que lhe serão decorrentes, há a incidência da norma secundária, apenas não se necessitando fazer uso dos meios coercitivos, que poderiam ser determinados pelo judiciário (construção e penhora de bens e valores etc.) para satisfazer o débito. Em outras palavras, o descumprimento do mandamento comportamental, desencadeado pela materialização da hipótese de incidência da norma primária é a hipótese de incidência da segunda norma (sancionatória), que, por sua vez, tem como consequente a sanção, que poderá ser cumprida, voluntariamente, pelo sujeito passivo sem a intervenção do judiciário, concretizando a aplicação da norma sancionatória, apenas desprovida de coação.

Em conclusão, para Vilanova a norma sancionatória processual apenas tem lugar quando estabelecida a relação envolvendo o Estado-Juiz e as partes, com imposição de coerção. E no caso de haver o simples cumprimento da obrigação a destempo e da sanção, voluntariamente, antes de qualquer medida judicial, estar-se-á diante da incidência da norma primária sancionatória, que já preveria as implicações sancionatórias, como as multas de mora e de ofício, por exemplo.

### *3.1.7 Coerção, sanção e coação*

O termo sanção, não raras vezes, é equivocadamente utilizado como sinônimo de coerção e de coação. Entretanto, há grandes diferenças, que se fazem importantes apontar, vez que a **coerção** consiste na coação psíquica ou psicológica, com vistas a prevenir transgressões, inculcando nos destinatários da norma o medo de que indesejáveis consequências jurídicas previstas na norma legal se realizem.

Por sua vez, o termo **coação**<sup>34</sup> refere-se à imposição concreta da sanção disposta na norma jurídica (modo de efetivação da sanção), utilizando-se de necessário constrangimento que força o destinatário da norma a subjugar-se na punição ou mera consequência normativa.

---

<sup>34</sup> Em Conformidade com De Plácido e Silva (2008. p. 299.) coação “[...] é (constranger, obrigar, violentar) [...] tem a função de indicar os meios de que dispõe o titular de um direito para que se conserve íntegra a relação jurídica que o liga ao objeto do mesmo. [...] É avocada pelo sujeito do direito, a fim de que se conserve preso ao

Nas palavras de Coêlho (2001, p. 45),

[...] coerção é o poder de sancionar e coação, o produto do seu exercício. Estar coacto é o estado de quem sofre os efeitos da coação, que é potestade. É pela coação que o Direito se faz efetivo. Antes, pela possibilidade de sua aplicação e depois – trata-se de um teste de realidade -, pela sua real efetivação. No mundo jurídico as obrigações são contraídas ou impostas (deveres autonômicos e heterônimos) para serem cumpridas. O descumprimento dos deveres - sua inadimplência - caracteriza, e perfeitamente, o fenômeno jurídico do *ilícito* na sua expressão mais lata (descumprimento de dever legal ou contratual)

Ora, todo e qualquer ilícito deve ser sancionado, vale dizer punido. A sanção é o instrumento desse desiderato.

[...]

Destarte é através da sanção que a coação se faz ato. A sanção jurídica efetiva a ordem jurídica quando lesada, e é imposta ou pelo menos garantida pela força do Estado (coação estatal).

Como resultado, coerção, sanção e coação são termos com significação diversas, sendo a sanção, apenas uma consequência jurídica prevista nas normas (costumeiramente associada a uma consequência ruim) para o descumprimento do enunciado normativo.

### 3.1.8 Funções da sanção

As normas jurídicas, ao regularem o comportamento humano em sociedade, visam a orientar o direcionamento do comportamento para manutenção de determinados valores tomados como relevantes para o Direito. E, com essa orientação, as sanções, como consequências jurídicas decorrentes do comportamento diverso do disposto, do desejado pelo ordenamento jurídico, acabam por influenciar o comportamento das pessoas. Em tal vertente, encampando-se o pensamento de Silva (2007, p. 61-79), referenciam-se, sucintamente, as funções da sanção: preventiva, repressiva, reparatória didática, incentivadora e assecuratória.

- **Função preventiva** - tem por objetivo desestimular o descumprimento da ordem jurídica, por meio da intimidação que pode gerar aos seus possíveis agentes infratores, já que poderão sofrer as consequências previstas legalmente;
- **Função repressiva ou punitiva** - a aplicação em concreto da sanção legalmente prevista visa a punir (de forma proporcional a falta cometida), com a imposição de um mal, um castigo, pelo descumprimento da norma jurídica. Serve, até mesmo, como forma de aplacar a procura por uma retribuição, buscando alcançar uma paz social;

---

objeto do direito que é seu, obrigando ou constringendo todos os que pretendam molestá-lo a que respeitem o seu direito e o deixem livre de importunações [...]”.

- **Função ressarcitória ou indenizatória** - tem por objetivo reparar ou indenizar o dano causado, muitas vezes ensejando a execução forçada dos bens do patrimônio do causador do dano, que, via de regra, ocorre por meio de uma conduta ilícita. Ainda, haverá casos em que ocorrendo o ilícito deverá ser demonstrada a existência de um dano e do nexo de causalidade entre o dano e a conduta do agente acusado. Por outro lado, o dever de ressarcir danos pode ser decorrente de ausência de atos ilícitos, o que remete a uma responsabilização objetiva. Contudo, tal responsabilização com ausência de culpa, apenas terá supedâneo quando houver previsão legal, mormente quando corolário da teoria do risco, em que a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implica, por sua natureza, risco para os direitos de outrem. De igual forma, como ocorre na função repressiva, objetiva-se, também, a manutenção da paz social, evitando-se a retribuição privada pelo dano sofrido;
- **Função didática** - tem por finalidade colaborar com a educação e a correição, propiciando o aprendizado a quem se dispôs, espontaneamente, a conduzir seu comportamento de modo a evitar a futura nocividade para a sociedade;
- **Função incentivadora ou premial** - para os que a tomam como válida, esta função da sanção (o que não é o caso), considerando que a sanção seja uma consequência da norma jurídica, entende-se que, as sanções, ao contrário de serem apenas consequências imputadas pelo descumprimento das regras legais (ilícitos), seriam, também, consequências legais de condutas em consonância com o que seja ainda mais conveniente para o ordenamento jurídico, por razões sociais, econômicas e políticas. Dessa maneira, as sanções passariam a ser reconhecidas como estímulos, por meio de concessão de incentivos ou prêmios para a realização de determinadas condutas desejáveis. Silva, que não entende válida tal função premial, menciona que prêmio e sanção não se confundem, por possuírem pressupostos distintos, com normas jurídicas e estruturas lógicas diversas. Além de que, tal utilização é no mínimo inconveniente, pois diverge da teoria da sanção, “obnubilando seu objeto”;
- **Função assecuratória** - para os que defendem a existência de tal função, esta existiria quando o legislador, prevendo a ocorrência superveniente de fatos que impeçam o cumprimento do enunciado normativo, lança mão de instrumentos que gerem determinadas consequências para que se possa garantir o cumprimento do

enunciado normativo. Como exemplo, cita-se o que ocorre nas diversas formas de garantia do recebimento do crédito tributário, em que se criam normas de simplificação no recolhimento dos tributos, com a inclusão de terceiros vinculados ao fato gerador, como responsáveis pelo recolhimento do tributo etc. De outra face, as previsões assecuratórias não se enquadram no conceito de sanção, de igual forma como ocorre na função imediatamente anterior, sendo mais um ponto a extrapolar as tratativas da teoria da sanção.

Em vista disso, de forma válida, apenas se reconhece na sanção as funções preventiva, repressiva, ressarcitória e didática.

### *3.1.8 Natureza jurídica das sanções tributárias e sua posição na estrutura da norma*

No âmbito jurídico que interessa ao presente estudo, a sanção muitas das vezes está mais associada ao Direito Penal, sendo, por vezes, olvidado que as sanções podem ser afetas à normatividade própria de cada ramo do Direito, permeados pelas regras gerais da repressão, com particularidades de cada ramo, orientadas pelas regras constitucionais para que se mantenha a coesão e coerência do sistema jurídico. Logo, as consequências previstas para o descumprimento dos comandos mandamentais, em cada subsistema do Direito, recebem a denominação que lhe é correspondente, qual seja, sanção civil, ambiental, penal tributária etc. Com tal entendimento, Machado (2008, p. 617-618) assevera que

[...]. a distinção entre sanções cíveis ou administrativas e as sanções penais ou criminais é feita simplesmente pelo critério da indicação legislativa. É sanção cível ou administrativa aquela que o legislador como tal definir, e de natureza penal aquela que assim seja por ele definida. Seja como for, uma vez formulada a definição legislativa, tem definida a competência da autoridade e o procedimento a ser observado para a correspondente aplicação.

[...]

Como o objeto do presente estudo se refere à seara do Direito Tributário, concentrar-se-á nas tratativas que lhes são afetas. No caso, as normas tributárias, com suas sanções punitivas, são derivadas do poder de tributar do Estado, estando regidas pelas normas e princípios tributários eleitos pelo ordenamento pátrio, mormente o constitucional.

É de ser relevado que as punições por infrações no Direito Tributário objetivam que as normas tributárias sejam cumpridas, evitando danos ao Erário, que precisa arrecadar para a manutenção da esfera pública. Com tal viés, as sanções tributárias fazem uso de “técnicas de intimidação, retribuição ou ressarcimento”, cuja função retributiva traz consequências

negativas ao autor da violação da legislação tributária, como os castigos e as penas. Por conseguinte, uma vez caracterizada infração tributária, incide a sanção tributária, que teria a função básica de “tutelar o direito do Estado de receber tributos e de impor deveres secundários, visando a evitar o *periculum in mora, sem a necessidade de recorrer à lei penal.*” (COELHO, 2001.p. 22).

Retomando o estudo sobre estrutura da norma jurídica tributária, a sanção tributária se encontra localizada na norma secundária, que justamente é desencadeada pelo descumprimento mandamental disposto no consequente da norma primária. Mesmo que a norma secundária preveja a aplicação de sanção, que poderá se dar por meio de coação pelo Estado Juiz, a sanção prescrita poderá ser cumprida, voluntariamente, pelo sujeito passivo, fato que não altera a incidência da norma secundária (sancionatória), em que apenas não se terá feito o uso da coação por autoridade judicial. Em razão disso, por consectário lógico, a sanção encontra-se na proposição secundária da norma jurídica tributária.

Por mais importante que seja o instrumento sancionatório tributário, identifica-se uma tendência no Brasil, principalmente por parte dos órgãos administrativos fazendários, de que a responsabilização pelas infrações tributárias seja objetiva, utilizando-se de presunções absolutas, quando na verdade deveriam ser relativas e possibilitar, como regra, ao próprio acusado, demonstrar a inexistência, de culpa em sentido amplo. Tal temário, por se tratar de o eixo central do presente estudo, será enfrentado no último capítulo.

### 3.1.9 Espécies de sanções tributárias

As sanções tributárias podem ser não-pecuniárias e pecuniárias. As primeiras se constituem de limitações de direitos, como apreensões de mercadorias diante de uma diminuta irregularidade na documentação fiscal que as acompanha; aplicação de regime especial de fiscalização<sup>35</sup>; recusa de autorização para emitir notas fiscais; inscrições no cadastro de inadimplentes; negativa de emissão de certidão negativa de débitos, mesmo não existindo lançamento consolidados, entre outras medidas indevidamente utilizadas pelos Fiscos, muitas das vezes impossibilitando o exercício de atividades do sujeito passivo tributário.

---

<sup>35</sup> Medida excepcional, em casos de embaraço à fiscalização, indícios de reiterada sonegação e outros crimes e infrações contra a ordem tributária etc., que visa prevenir e impedir a sonegação tributária, por meio de instauração de um regime mais gravoso de fiscalização, em que dentre outras ações da Administração Pública, pode se impor a redução dos períodos de apuração e recolhimento dos tributos; utilização compulsória de controle eletrônico das operações realizadas e recolhimento diário dos respectivos tributos manutenção de fiscalização ininterrupta no estabelecimento do contribuinte (no âmbito federal, a Lei 9.430/1996, em seu artigo 33, e a Instrução Normativa da Receita Federal nº 979/2009).

Em grande medida, tais ações, denominadas de “sanções políticas”, objetivam forçar que o sujeito passivo cumpra a obrigação tributária considerada faltosa. De maneira geral (a necessária para a sequência do estudo proposto), as sanções políticas são constituídas de diversos expedientes ou medidas ilegítimas, que a Administração Pública faz uso, criando obstáculos para a continuidade do exercício de atividades econômicas dos sujeitos passivos, com a finalidade de que se cumpra ou se pague a exação fiscal exigida, ao invés de se discutir a matéria no Judiciário, no caso de irregularidade da exigibilidade (considerada de forma genérica).

Silva (2007, p. 172) enfatiza que tais expedientes utilizados pelo Fisco, costumeiramente, têm sua constitucionalidade questionada, sendo que tanto os teóricos quanto a própria jurisprudência majoritária considera inconstitucionais.

As sanções pecuniárias, por seu turno, acabam por envolver os bens do sujeito passivo, com o pagamento de valores referenciados às multas. Tendo em consideração que a sanção tem como uma função dissuadir o descumprimento da conduta desejada e prevista normativamente, o ordenamento jurídico brasileiro tem optado pela maior utilização das sanções pecuniárias (que originalmente não tem viés arrecadatório) como sendo as mais adequadas para reprimir o injusto tributário. Além disso, a sanção pecuniária possuiria um caráter retributivo, na medida em que impõe ao infrator o dever de pagar certa quantia em dinheiro proporcional ao dano ocasionado e à sua culpabilidade (SILVA, 2007, p. 164 e 172).

A continuidade do desenvolvimento do presente tópico será de forma sucinta, de modo a propiciar apenas uma identificação das mais comuns sanções tributárias pecuniárias aplicadas, tendo em conta que o enfoque do tema central é diverso, fazendo-se um corte metodológico, a fim de não ter que se desenvolver os assuntos que demandam um estudo em apartado, extrapolando o tema de maior enfoque do presente estudo.

Coelho (2001, p. 39) sustenta que as sanções tributárias mais comuns são as multas (sanções pecuniárias), sancionando as infrações tributárias principais (materiais), e as acessórias (formais). Assim, as multas que punirão as infrações materiais são designadas de multas moratórias ou de revalidação, enquanto as multa atribuídas para o descumprimento das obrigações formais são denominadas de multas formais ou isoladas<sup>36</sup>.

A seguir, encontra-se uma relação exemplificativa das sanções mais comumente aplicadas, tomadas a partir das descrições de Carvalho (2011, p. 870-880):

---

<sup>36</sup> Sobre as penalidades tributárias, Melo, em sua obra “ICMS: Teoria e Prática” trata dos pressupostos, multa moratória, multa penal, apreensão de bens, perdimento de bens, regime especial, devedor remisso, interdição de estabelecimento e protesto da Certidão de Dívida Ativa, dentre outras tratativas penais. (MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 496-512).

- **Multa de ofício** - refere-se à sanção afeta ao lançamento tributário de ofício por autoridade competente, em substituição ao lançamento que deveria ter sido feito pelo sujeito passivo, bem como a aplicação de punições constituídas por meio de Auto de Infração. A multa de mora poderá ser lançada também de ofício no ato de lavratura do Auto de Infração;
- **Multa punitiva ou por infração** - sanção tributária que consiste em uma imposição de prestação pecuniária, compulsória em decorrência de prática de determinados atos infracionais, envolvendo tanto a obrigação principal como a acessória. “A constituição do ilícito se dá em regra pelo Auto de Infração”. Assim, a multa punitiva é constituída, formalmente, por meio do Auto de Infração.
- **Multa isolada** - como a própria denominação indica, trata-se de uma sanção desvinculada da obrigação principal, mais se relacionando com os deveres acessórios. Assim, ainda que a obrigação principal esteja cumprida devidamente, no caso de irregularidade ou descumprimento de obrigações acessórias, a multa isolada deverá ser lançada também, por meio de Auto de Infração;
- **Multa agravada** - imposição que agrava a sanção já imposta, em decorrência de dolo, fraude ou simulação na prática do ato jurídico-tributário, que deve se formalizada por meio de auto de infração;
- **Multa de mora** – é destituída de natureza punitiva, predominando o intuito indenizatório pelo não cumprimento da obrigação do prazo devido, ou seja, pela oposição ou impedimento da disponibilidade de certo numerário de direito do Fisco em dada ocasião. O cumprimento da obrigação tributária a destempo é causa para incidência dessa multa. “Muitos a consideram de natureza civil”;
- **Juros de mora** - também são desprovidos de natureza punitiva. São juros por atraso no pagamento na ordem de 1% (um por cento) ao mês, se a lei não dispuser de forma diversa. Tem natureza de acréscimos legais de natureza civil, caráter remuneratório do capital não disponibilizado ao credor. Após a edição da Lei nº 9.065/1995, o crédito tributário federal (aos poucos acompanhados pelos demais entes federados) vem sendo atualizado pela taxa SELIC, do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, cujo índice varia em conformidade com critérios adotados pelo Banco Central do Brasil;
- **Acréscimos legais** - diversamente dos juros e correção monetária, envolve, outros valores definidos em lei que aumentam o montante do crédito tributário, como os honorários advocatícios da procuradoria, quando os débitos são inscritos em Dívida

Ativa e enviados para acompanhamento e execução pela procuradoria. Carvalho considera como acréscimos legais “o montante da importância exigida, menos o valor originário da exação”;

- **Correção monetária** - não tem natureza de sanção, mas tão somente de atualização monetária do débito em relação à desvalorização da moeda.

O tipo de sanção que mais se relaciona ao objeto do presente estudo se refere ao pecuniário, mais especificamente as multas<sup>37</sup>, especialmente aquelas por falta e atraso de pagamento do tributo, bem como as por pagamento insuficiente. Contudo, em função de o desenvolvimento do estudo sobre os tipos de multas e as abordagens teóricas sobre o assunto não ser necessário para prosseguimento do presente estudo, além de demandarem um estudo específico, o tema não será aprofundado.

### *3.1.10 Limites para a aplicação das sanções às infrações materiais e formais*

Coêlho (2001. p. 51 e 64) aduz que os tipos de sanções possíveis, no Direito Tributário, devem se ater aos limites quantitativos e qualitativos. Por limites qualitativos, preceitua que as sanções somente poderiam ser de cunho pecuniário (multas), uma vez que os povos civilizados repugnam que o Estado possa confiscar bens, cassar direitos, e ou privar a liberdade dos indivíduos pelo fato de descumprimento de obrigações fiscais.

Já no que tange aos limites quantitativos, as multas não podem ser excessivas ao ponto de chegar ao confisco (envolvendo as multa moratórias, as indenizatórias, as punitivas isoladas ou de revalidação), devendo se pautar pela razoabilidade e proporcionalidade<sup>38</sup>, e ter em conta os demais princípios constitucionais, permeados pelos princípios gerais da repressão, sob pena de serem contrárias ao ordenamento jurídico e à própria Constituição Federal de 1988, por afrontarem os princípios e garantias fundamentais<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> As multas podem ser graduáveis (entre um limite mínimo e máximo a ser definido pelo julgador de acordo com atenuantes e ou agravantes com procedimento já definido em lei), proporcionais (estipuladas em referência a um parâmetro definido pela legislação, como um percentual incidente sobre o valor de tributo não pago), fixas (valor já definido pela legislação, como x reais), progressivas (o montante da multa varia em conformidade com os critérios definidos pela legislação, como no caso de reincidência de conduta, o que traria um-agravamento da multa).

<sup>38</sup> Considerando que as multas, que por serem de natureza pecuniária e serem convertidas em obrigação principal, embora não tenham natureza arrecadatória, por serem, em vários casos, desproporcionais, e incoerentes com as infrações a serem sancionadas, acabam por funcionarem como meio arrecadatório, ao contrário de cumprirem sua função própria de instrumento de dissuasão da prática infracional. O tema em destaque, não será aprofundado em decorrência da limitação do tema objeto do estudo.

<sup>39</sup> Princípios da legalidade; da tipicidade, da vedação à analogia *in malam partem*; da irretroatividade da *lex gravior*; da irretroatividade benigna; da presunção de inocência; da verdade material; da insignificância ou da bagatela; da proporcionalidade; da individualização da sanção; da dosimetria da sanção; da personalidade da

Ainda, para a aplicação da imposição das multas fiscais deve-se sempre respeitar o direito de petição, o devido procedimento administrativo, o devido processo legal no âmbito judicial (ambos com possibilidade de revisão), o contraditório e a ampla defesa. Acerca da proporcionalidade entre a infração e punição, Pontes (2000, p. 138) assenta que

[...], o princípio da proporcionalidade consubstancia meio de concretização do princípio da individualização da pena, garantido pelo artigo 5º, XLVI, da Constituição Federal brasileira. Para a concretização ótima deste direito fundamental indispensável que o intérprete-aplicador, observando os comandos normativos emanados do princípio da proporcionalidade, considere, ao lado da razoável compatibilidade entre a gravidade da inobservância da regra jurídica e a correspondente graduação da sanção imposta, as condições individuais do agente infrator; tal juízo, contudo, deve sempre se realizado dentro do marco legal disponível ao intérprete-aplicado do Direito.

O legislador, objetivando melhor atender aos comandos constitucionais do princípio da individualização da pena e do princípio da proporcionalidade, deve, portanto, estabelecer uma graduação legal das penas de modo a permitir que a autoridade administrativa, ao definir concretamente a sanção aplicável, possa efetivamente, considerando as condições individuais do infrator, chegar a uma concretização ótima daqueles princípios constitucionais. (PONTES, 2000, p. 138).

Pontes (2000, p. 139-140) também aponta que a verificação da constitucionalidade de uma sanção tributária deverá, obrigatoriamente, considerar a totalidade da ordem jurídica (incluindo-se os objetivos e princípios constitucionais), já que ao se aplicar uma dada sanção tributária pecuniária, por exemplo, que implica limitações ao direito de propriedade, poderá se atingir outros direitos ou objetivos constitucionalmente protegidos. Segundo esse preceito, a atividade estatal (bem como o controle judicial em todas as instâncias) deverá ser realizada de forma a respeitar o princípio da proporcionalidade, em que as sanções somente poderão ser consideradas constitucionais se cumprirem o atendimento dos três comandos inerentes à proporcionalidade, quais sejam: a adequação, a necessidade e a conformidade ou a proporcionalidade em sentido estrito.

O aspecto ou comando adequação da proporcionalidade exige que a sanção tributária seja adequada à finalidade objetivada em sua previsão normativa e em sua aplicação. Como consequência, deverá haver uma relação entre o meio e o fim, qual seja, entre a sanção e o objeto, que justificará a limitação imposta pela norma sancionatória. Não se pode perder de vista que a sanção é mecanismo utilizado pelo Estado visando à intimidação, o induzimento de que os indivíduos na seara tributária cumpram o seu dever de concorrerem, na medida de sua

---

sanção; do *non bis in idem*; da interdependência das instâncias punitivas; do concurso de infrações e da vedação de confisco. Silva (2007, p. 296-297).

O conteúdo e o entendimento acerca de tais princípios não serão desenvolvidos por ultrapassarem a proposta do presente estudo, que se atentará, em maior medida, à análise da legitimidade do uso de presunções para atribuírem responsabilização objetiva por infração tributária.

capacidade contributiva, com o custeio dos gastos públicos. Como se nota, todas as sanções tributárias que conduzam razoavelmente<sup>40</sup> ao cumprimento da obrigação tributária, com adequação entre o meio e o objetivo buscado serão constitucionais. Desse modo, o meio escolhido deverá promover minimamente o fim almejado, ainda que não seja o melhor, mais seguro ou mesmo o mais intenso (PONTES, 2000, p. 140 e ÁVILA, 2011, p. 177-182).

Quanto ao comando necessidade, a sanção tributária deverá criar a menor limitação possível (menos lesiva) na esfera individual protegida. Em outras palavras, a limitação imposta pelo Estado deve ser a estritamente indispensável para o atingimento do interesse público<sup>41</sup>. Assim, o meio necessário ao atingimento de um fim deverá ser aquele menos

---

<sup>40</sup> De acordo com Ávila (2011, 164) a utilização do termo razoabilidade no âmbito jurídico possuiu várias acepções, com destaque para as três principais, “Primeiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige uma vinculação da relação das normas gerais com as individuais do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, a razoabilidade é empregada como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas.”

A razoabilidade como equidade “serve de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária mas não suficiente para sua aplicação. Para ser aplicável, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral. A razoabilidade atua na interpretação das regras gerais como decorrência do princípio da justiça (“preâmbulo” e art. 3º da CF).” (ÁVILA, 2011, p. 167).

A razoabilidade como congruência, exige uma harmonia entre a norma e suas condições de aplicação. Nesse passo, para qualquer medida ser adotada deverá existir um suporte empírico. Com isso, “os princípios constitucionais do Estado de Direito (art. 1º) e do devido processo legal (art. 5º, LIV) impedem a utilização de razões arbitrárias e a subversão dos procedimentos institucionalizados. Desvincular-se da realidade é violar os princípios do Estado de Direito e do devido processo legal”. A par disso, ainda deverá existir uma relação coerente entre o critério de diferenciação escolhido para análise e a medida adotada com o resultado, equivale a dizer, a análise de aplicação da norma jurídica deve obrigatoriamente fazer uso da “eficácia do princípio da igualdade (art. 5º, *caput*), que impede a utilização de critérios distintivos inadequados. Diferenciar sem razão é violar o princípio da igualdade”. (ÁVILA, 2011, p. 167-170).

A razoabilidade como equivalência, “exige uma relação de equivalência entre a medida adotada e o critério que a dimensiona. [...]”. A punição deve ser equivalente ao ato delituoso. (ÁVILA, 2011, p. 170).

Embora não fique tão clara a distinção que Ávila (2011, p. 171-172) afirma existir entre razoabilidade proporcionalidade, para o autor, a proporcionalidade tem um nexo de causalidade entre o meio (efeito de uma ação) e o fim (promoção de um estado de coisas). Assim, “Adotando-se um meio, promove-se o fim: o meio leva ao fim”. Já a razoabilidade não guardaria qualquer relação entre meio e o fim, vez que na razoabilidade, deve se dar a aplicação da norma geral considerando o caso concreto em que as circunstâncias de fato devem ser consideradas como dentro da normalidade (equidade), em que deve haver a harmonização do Direito com as suas condições externas de aplicação, com embasamento em um suporte empírico motivado que justifique o critério escolhido para se fazer alguma diferenciação e a medida adotada para se resolver o problema apresentado (congruência), e por fim, mostra-se imperiosa a necessidade de equivalência entre a medida adotada e o critério utilizado para o dimensionamento da aplicação da norma. Com isso, a razoabilidade não teria seu nexo de causalidade vinculado entre o meio (efeito de uma ação) e o fim (promoção de um estado de coisas), mas relacionado ao próprio meio, a medida concreta para se alcançar determinada finalidade.

<sup>41</sup> Embora possa haver discussões sobre o que deveria ser entendido como interesse público, inclusive com desdobramento entre interesse público primário e secundário, tendo em consideração que o objeto do presente estudo se limita às tratativas tributárias e à responsabilização por infrações tributárias, o interesse público a ser considerado é o atendimento das funções assumidas pelo Estado (e previstas legalmente) para garantir as condições de seu funcionamento e do exercício dos direitos e garantias individuais e coletivos previstos constitucionalmente, que demandam arrecadação financeira, em que todos os cidadãos deverão contribuir na medida de sua capacidade contributiva, com os custos da manutenção do Estado.

gravoso aos direitos fundamentais protegidos, para a média dos casos. (PONTES, 2000, p. 141-142 e ÁVILA, 2011, p. 182-185).

Já no que se refere ao comando conformidade ou proporcionalidade em sentido estrito, deverá ser verificado se a finalidade de interesse público buscada supera o resultado da sanção tributária, qual seja a limitação imposta pelo Estado aos direitos individuais protegidos. Nesse vértice, equivale dizer que o resultado objetivado pela sanção tributária deve justificar as limitações impostas à esfera de direitos do infrator. Assim, a conformidade ou proporcionalidade em sentido estrito visa a impedir que o Estado, com a justificativa de se buscar a concretização de uma finalidade, tida por interesse público, possa aniquilar ao âmbito de eficácia de outros direitos e garantias individuais. Diante disso, o grau de restrição à esfera protegida do indivíduo deve ser justificado com a demonstração de maiores vantagens com o atingimento dos fins objetivados, do que com as desvantagens na restrição dos direitos fundamentais protegidos (PONTES, 2000, p. 142-145 e ÁVILA, 2011, p. 185).

Em consonância com o exposto alhures, o princípio da proporcionalidade harmoniza, de forma prática, o conteúdo de vários princípios constitucionais, funcionando como uma forma de se propiciar a aplicação indireta de vários outros princípios constitucionais.

Feitas essas considerações mais sucintas apenas para posicionar o tema, dá-se prosseguimento ao estudo do Direito Tributário Sancionador, das infrações e da unicidade do ilícito.

### **3.2 Direito Tributário Sancionador**

Deve se ter em vista que cada subsistema do Direito prevê enunciados normativos que, sendo descumpridos, comportam consequências jurídicas legalmente descritas (sanções) no próprio subsistema tomado, como, no caso em questão, o do Direito Tributário.

Dessa forma, a repressão ao ilícito não é tratada exclusivamente no Direito Penal, pois em vários “ramos” do Direito (Trabalhista, Consumerista, Tributário, Administrativo, Ambiental, Penal etc.), apenas didaticamente autônomos, trata-se da repressão pelo descumprimento de normas de condutas previstas (COÊLHO, 2017).

Em virtude do que fora mencionado, os ilícitos que, por uma política legislativa punitiva, forem merecedores de punições mais severas, são direcionados para o Direito Penal, podendo ser mantidos também na própria seara do Direito Tributário, por exemplo, sendo sancionados em consonância com o regramento próprio do subsistema em que estiverem previstos. Portanto, a posição que se adota é a de que o Direito tributário sancionador nada

mais é que o Direito Tributário, em que foram concentradas, didaticamente, as tratativas afetas às violações da norma tributária.

Todavia, Silva (2007, p. 113-115) entende que a tratativa sancionatória do Direito Tributário deveria ser reconhecida em um sub-ramo específico dentro do Direito Tributário, passando a ser designada de Direito Tributário Sancionador, atraindo a prevalente aplicação dos princípios e normas gerais da repressão.

Para o autor em questão, embora as sanções por infrações tributárias, por descumprimento da obrigação principal ou acessória do Direito Tributário, que não sejam reguladas pela legislação penal, sejam aplicadas mediante atividade administrativa plenamente vinculada, conforme previsão nos artigos 3º e 142 do Código Tributário Nacional, por serem de natureza eminentemente tributária, sub-ramo do Direito que possui autonomia, ao menos didática, as sanções tributárias deverão ser tratadas pela legislação tributária com observâncias das regras gerais de repressão, que permeiam todo o sistema jurídico. A consideração das particularidades que deverão ser dispensadas à sanção tributária se dá por haver algumas divergências do tratamento específico que as sanções tributárias recebem, como:

- a) derivam do poder do tributar do Estado, sujeitando-se aos princípios regentes de tal poder, como o da vedação ao confisco;
- b) justamente por serem decorrentes da manifestação do poder de tributar do Estado, divergem das sanções penais, vinculando as competências de cada ente federado para legislar sobre a matéria tributária.

### **3.3 A unidade do ilícito**

Greco defende que essencialmente a ilicitude é uma só, qual seja, a contrariedade ao dever jurídico positivado. Pelo fato de se tratar de ilicitude (tomada pela maioria dos autores como contrariedade ao ordenamento jurídico) não há diferenciação entre ilícito penal, civil administrativo, tributário, ambiental etc. Todavia, o que ocorre de diferenciação acerca da abordagem dos ilícitos, em cada subsistema do Direito, é a tratativa do ilícito em conformidade com seu nível de gravidade considerado pelo legislador em dado contexto histórico-social. Em tal contexto, decorrente da conceituação do ilícito, para que haja a caracterização de ilícito geral, é necessário que a conduta seja legalmente prevista como antijurídica, culpável com a atribuição de responsabilidade por dolo ou culpa e punível (GRECO, 2015, p. 143-153).

No “Vocabulário Jurídico” de Silva, (2008, p. 700), o termo “ilícito” não sofre distinção sobre a seara do Direito a que esteja vinculado, possuindo um significado comum para os subsistemas do Direito. A significação do termo em questão encontra-se descrita do seguinte modo:

**ILÍCITO.** Do latim *illicitus*, de *il*, em vez de *in*, e *licius* (proibido vedado por lei), em seu sentido próprio quer exprimir o *que é proibido ou vedado por lei*. *Ilícito*, pois, *vem qualificar*, em matéria jurídica todo fato ou ato que importe numa *violação ao direito* ou *em dano causado a outrem*, provenha de dolo ou se funde na culpa. Ação ou omissão, a *ilicitude* (qualidade de ilícito), em regra, resulta de violação a princípio de lei expresso ou tacitamente instituído.  
[...]  
Tecnicamente, há a considerar o *ilícito* em seu duplo aspecto *civil e penal*.  
[...].

Também, acerca da unicidade da repressão ao ilícito, que será regulada em cada subsistema do Direito, em consonância com as definições legislativas de gravidade de cada ilícito, o Autor Espanhol Saíns de Bujanda preleciona:

“Me parece poco fecunda, desde el punto de vista da construcción jurídica, diferenciar un Derecho penal tributario de *infracciones formales*, y un Derecho penal tributario de *infracciones sustantivas*, para extraer de ahí la conclusión de que son penales las primeras e administrativas las segundas. Creo que todas esas infracciones son penales’ y por tanto, se definen y sancionan en un Derecho unitario”  
“[...] “la única separación entre las infracciones contenidas en Código penal y las contenidas en otras leyes – cualquiera que sea la naturaleza de estas últimas – es de tipo formal. Las infracciones e las sanciones aparecen comprendidas en el Código Penal o en leyes administrativas atendiendo exclusivamente a valoraciones político-sociales. Existen infracciones que se incorporan al Código penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye, con arreglo e ese tipo de valorización político-social. Otras quedan subsumidas en el cuadro de la legislación administrativa por reputarse inferior su gravedad para el cuerpo social, o de inferior rango los bienes jurídicos lesionados. Pero entre unas y otras no es posible señalar una línea divisoria sustancial.  
Pues bien, con arreglo a estas ideas, estimo que lo que ha dado en llamar-se el Derecho tributario sancionador, o Derecho tributario penal, debe denominarse ‘Derecho penal Tributario’. Efectivamente, las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza *sustancialmente idéntica* de las incorporadas al Código penal y la leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones inherentes a ella, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la anterior afirmación. Efectivamente, las normas en que se definen las infracciones y se establecen las sanciones son de naturaleza ‘jurídico *penal*’, *cualquiera que sea el texto positivo en que se encuentren incorporadas.*” (SAÍNS DE BUJANDA apud BECKER, 2007, p.640-641).

Na mesma esteira de que a ilicitude constitui um todo unitário<sup>42</sup>, Hungria assevera que,

*A ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico. Dizia BENTHAN que as leis são divididas apenas por comodidade de distribuição: todas podiam ser, por sua identidade substancial, dispostas “sobre um mesmo plano, sobre um só mapa-mundi”. No que têm de fundamental, coincidem o delito civil e o delito penal. Um e outro são uma rebeldia contra a ordem jurídica, Consistem ambos num fato exterior do homem, antijurídico, imputável a título de dolo ou culpa. A única diferença entre eles está na maior gravidade do delito penal, que por isso mesmo, provoca mais extensa e intensa perturbação social. Diferença puramente de grau ou de quantidade. [...] Sob o ponto de vista histórico, em face do jus positum, o que decide entre a aplicação da simples sanção civil e a da reforçada sanção penal, no reajustamento da ordem jurídica é a menor ou maior intensidade da violação desta, apreciada pelo legislador, sob a influência do mutável ambiente social. Nada mais. Não há excogitar princípios gerais e prefixos na distinção entre o injusto que incide e o que não incide sub poena. Não se pode deslocar a questão para o terreno de um direito ideal, com abstração do direito positivo. Não se atêm à realidade do direito, como emanção do complexo das leis, as teorias que buscam uma razão filosófica ou estritamente científica à diferenciação entre ilícito civil e ilícito penal. [...] (HUNGRIA; FRAGOSO, 1983, p. 21-22). [...].*

**Ilícito penal e ilícito administrativo.** Tem sido igualmente em vão a tentativa de uma distinção ontológica entre o ilícito penal e o ilícito administrativo. A Separação

<sup>42</sup> Embora não seja o enfoque do presente trabalho desenvolver as discussões acerca da tentativa de separação entre o ilícito penal e o ilícito administrativo [em que este último, para James Goldschmidt apenas seria a mera inadimplência no dever da colaboração com Administração Pública, (divergência superada)], a título de informação, sobre a divergência que já existiu [incluindo a vetusta segregação, igualmente superada) ente direito penal comum e direito penal (administrativo, tributário, ambiental, consumerista etc.), cita-se o posicionamento de James Goldschmidt demonstrado por Hungria, nos seguintes termos:

“Segundo este, há uma diferença fundamental entre *direito penal administrativo (Verwaltungsstrafrecht)* e *direito penal comum (Justizstrafrecht)*: enquanto este visa ao indivíduo como vontade ou personalidade autônoma, aquele o encara como membro ou elemento sinérgico da sociedade e, portanto, adstrito a cooperar com a administração pública. A ilicitude administrativa seria apenas a omissão do *dever de auxiliar a administração* no sentido do bem público ou estatal. As normas de direito administrativo apresentam-se ao cidadão, não como *normas jurídicas*, mas, propriamente, como *ordens de serviço*. O direito penal administrativo, ao contrário do direito penal comum, não protege a *ordem pública como bem jurídico (Rechtsgut)*, mas como *objeto de atenção ou de cuidado (Fürsorgeobjekt)* da administração. O ilícito administrativo não é uma ação *contrária ao direito (rechtswidrig)*, isto é, não representa uma lesão ou perigo de lesão a um interesse juridicamente tutelado; mas uma ação *contrária à administração (Verwaltungswidrig)*, isto é, uma *falta* de cooperação com a atividade administrativa do Estado. A norma penal comum sanciona um direito penal subjetivo da *justiça*; a norma penal administrativa sanciona um direito penal subjetivo da *administração*. Por isso que é uma simples falta de cooperação, o direito administrativo não é delito de dano: não constitui um *damnum emergens*, mas um *lucrum cessans*. É sempre delito de omissão (*Kommissivdelikt verwaltungsrechtlicher Art gibt es nicht*). Desde que a administração comina penas para o caso de transgressão de suas ordens, assumem estas a forma de preceitos penais; mas, se é certo que tais penas qualificam a violação da exigência administrativa (*Verwaltungsanspruch*) como ilícito de direito administrativo, não é menos certo que este se destaca do ilícito penal. A consequência jurídica do ilícito de direito administrativo é uma simples “obrigação *ex delicto* de direito administrativo” (*die Deliktobligation des Verwaltungsrecht*)”.

Para Hungria, a distinção feita por Goldschmidt não ter razão de ser. Tanto o ilícito penal e quanto o administrativo é de lesão efetiva ou potencial, não cabendo falar em um direito subjetivo da Administração, já que sendo Administração parte do Estado, as normas que venham a infringidas, envolvendo o dever do cidadão para com o Estado, por comporem a ordem jurídica, igualam-se às outras tantas normas, cujo direito de punir, pertence igualmente ao mesmo Estado editor de tais normas. Portanto, o ilícito, sendo um só, apenas será tratado pelo subsistema do Direito Administrativo quando o legislador assim o tiver definido, ou mesmo pelo o Subsistema do Direito Penal, por uma política legislativa, que elege maior severidade para punir determinadas condutas, em dado contexto histórico-social (HUNGRIA, in HUNGRIA; FRAGOSO, 1983, p. 26-28).

entre um e outro também atende apenas a critérios de conveniência e oportunidade, afeiçoados à variável medida do interesse da sociedade e do Estado. Conforme acentuava BELING, a única diferença que pode ser reconhecida entre as duas espécies de ilicitude é de *quantidade* ou de *grau*: está na maior ou menor intensidade lesiva de uma em cotejo com outra. O ilícito administrativo é um *minus* em relação ao ilícito penal. Pretender justificar um descumprimento pela diversidade *qualitativa* ou *essencial* entre ambos, será persistir no que KUKULA justamente chama de “estéril especulação”, idêntica à demonstração da “quadratura do círculo”. Baldado tem sido todo o esforço doutrinário em tal sentido. [...]. (HUNGRIA; FRAGOSO, 1983, p. 26).

Por sua vez, Derzi preceitua que

Os adeptos da unidade da antijuridicidade partem em geral de um ponto comum: a constatação de que todo ilícito consubstancia o descumprimento de um dever jurídico, configurando ato humano contrário ao ordenamento. As conseqüências - sanções variam segundo o ramo jurídico pelo que são especificadas, portanto. Tal critério de distinção presta-se, do ponto de vista material, a pesquisar as diferentes valorações do legislador, graduadas segundo a importância atribuída à lesão por meio de espécies diferentes de sanções (penas privativas de liberdade, multa, indenização etc.). No entanto, formalmente considerado, o ilícito é sempre infração à ordem jurídica, criminosa ou não, mais ou menos grave. É o resultado da análise global da totalidade do sistema jurídico. (DERZI, 2008, p. 154).

Silva (2007, p. 198-199) preleciona que as distinções que se buscaram fazer entre os ilícitos penais e os extrapenais não se tratam efetivamente de diferenças ontológicas, mas tão somente da eleição de uma política repressiva adotada pelo legislador em dado contexto histórico-social. Nesse caminho, sendo respeitados os princípios constitucionais e da intervenção penal mínima, o legislador poderá direcionar a tratativa de dados ilícitos administrativos para o Direito Penal, ou mesmo retirá-lo de tal subsistema.

Com tal entendimento, não se olvida as diferenciações técnicas existentes na tratativa das infrações penais e as reguladas por outros subsistemas do Direito, como Administrativo e Tributário. Entretanto, o Direito Penal, que dá tratamento costumeiramente mais gravoso aos ilícitos que lhe foram direcionados, quando for reprimir, por exemplo, condutas ilícitas tributárias como a evasão fiscal<sup>43</sup>, deverá se ter em referência a antijuridicidade previamente revelada pelo Direito Tributário, não podendo criar um novo fato ilícito. A par disso, Silva (SILVA, 2007, p. 203-204), acentua que

É cediço que a lei penal não estatui, ao menos expressa e diretamente, um dever jurídico, mas descreve a conduta proibida e indesejada do criminoso, imputando-lhe

<sup>43</sup> O termo “evasão” utilizado se refere à conduta ilícita do contribuinte, normalmente junto com a materialização da hipótese de incidência tributária ou após sua ocorrência, em que são praticados atos tendentes a evitar que a autoridade fiscal tome conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal (MACHADO, 2009, p. 131).

suas consequências desfavoráveis. O delinqüente, portanto, não infringe a lei penal, mas pratica o ato, fato ou omissão descrita em seu antecedente, e assim atrai sua incidência. Se de um lado, o delinqüente não viola a lei penal, de outro pratica o proibido (nos crimes comissivos) ou omite-se diante da prestação cogente (nos crimes omissivos), descumprindo um dever jurídico implícito e dedutível da norma penal. Tal dever pode encontrar-se previsto expressamente numa norma de conduta pertinente a outro ramo do Direito que o prescreve ou, simplesmente, decorrer, implicitamente, da descrição da conduta posta pela lei penal. Numa ou n'outra hipótese, é primordial compreender que a antijuridicidade resulta do exame sistemático do sistema jurídico, que apesar de ser didaticamente fragmentado em diversos ramos, é único e indivisível.

Nos delitos de fundo tributário o dever implícito na conduta proibida, decorrerá, sempre de uma outra norma, impositiva, logicamente autônoma e integrante da legislação tributária (norma primária ou endonorma), que o prescreve em seu comando e encontra na lei penal sua valoração mais contundente e sanção usualmente mais gravosa.

Com a prática dos crimes de sonegação fiscal, v.g. é atraída a incidência dos efeitos da lei penal somente quando as normas tributárias são efetivamente lesadas. Assim sendo, o delito fiscal não é um fato atentatório contra o Direito Penal, mas contra o Direito Tributário, e deste decorre a sua antijuridicidade. [...].

[...] jamais há ilícito penal de fundo fiscal sem a prática de um ilícito tributário, mas especificamente, sem a prática conjugada de infrações tributárias material [obrigação principal] e formal [obrigação acessória].

É preciso insistir no fato de que, ainda que possam ter procedimentos diversos em cada subsistema, a depender da política legislativa adotada pelo legislador, os ilícitos possuem um matiz comum de serem condutas consideradas contrárias ao Direito, sendo da “mesma família”.

Em razão disso, no presente estudo adota-se a conceituação de ilícito como um todo unitário, em que sua tratativa será designada por política legislativa para cada subsistema do Direito, respeitados os limites e as competências constitucionais, que para sua caracterização (do ilícito) deverá existir uma ação ou omissão (conduta) que esteja prevista previamente em lei, que seja contrária ao Direito posto, culpável (atribuída a responsabilização da conduta a data pessoa por dolo ou culpa) e que seja punível.

### *3.3.1. A permeabilidade entre princípios gerais da repressão no Direito Tributário Sancionador*

Como já delineado alhures, o ilícito tributário poderá receber tratativas diversas em seu objeto formal e material, em conformidade com a política adotada pelo legislador. Nesse passo, em decorrência do viés punitivo adotado, as infrações tributárias poderão ter sancionamento exclusivamente tributário, ou tributário e penal. De outro lado, não se pode perder de vista que depois de definidas as searas de competência de cada subsistema para tratamento das infrações afetas à matéria tributária, a natureza de ambas tornam-se diversas. Entrementes, como afirma Silva (2007, p. 192-193) há

[...] a inegável aproximação, entre as diferentes espécies de infrações fiscais – umas penais, outras estritamente fiscais – demanda sua simultânea sujeição aos *princípios comuns da repressão*, muito embora seja forçoso admitir possuírem regimes jurídicos distintos e matizes peculiares.

O mesmo entendimento é identificado em Derzi, que, considerando a diferenciação existente dos regimes jurídicos do Direito Penal e do Direito Tributário, enfatiza que há “aproximações significativas no regime jurídico de todas as infrações, penais ou tributárias”. A autora descreve que

[...]  
Em todos esses casos em que há ilícito tributário (quer simultaneamente exista ou não delito), a apuração da responsabilidade por infrações no Direito Tributário é independente (somente a apuração da responsabilidade penal é que depende da tributária). A responsabilidade penal sujeita-se a princípios diferentes daqueles vigorantes para a tributária. Entretanto, todas as infrações são espécies de uma mesma família (princípio da unidade do injusto), razão pela qual, apesar das especificidades, há aproximações significativas no regime jurídico de todas as infrações, penais ou tributárias. [...] (DERZI, *in*: BALEEIRO, 2013, p. 1160 - notas de atualização).

Ainda, no mesmo vértice de que o tratamento unitário do injusto, por meio de princípios gerais da repressão, está atrelado à interpretação do ordenamento jurídico como um todo, deve-se acrescentar a permeabilidade existente entre os subsistemas jurídicos, fundados em diretrizes gerais que orientam todo o ordenamento jurídico. Acerca dos estudos do sistema jurídico, calha trazer a lume, parcialmente, os estudos de Derzi (2009, p. 17-33 e 161-164) e Silva (2007, p. 265-277) sobre as teorias dos sistemas sociais e jurídicos, mormente aqueles elaborados por Niklas Luhmann, a partir dos estudos Maturana e Varela da biologia, em que um sistema é definido como sendo um conjunto de elementos integrantes que se ordenam ou se codificam e que, via de regra, operam de forma fechada.

Ao se trazer a análise da teoria dos sistemas para o âmbito jurídico, deve se considerar um necessário fechamento operacional para que possa funcionar sem contaminação externa. Entretanto, não se pode ignorar que, por vezes, pode ser imprescindível a comunicação entre sistemas e até mesmo com o próprio ambiente externo aos sistemas considerados para que haja uma melhor produção (funcionamento) e evolução do sistema. Nesse vértice, as relações ou comunicações mencionadas seriam denominadas de “acoplamento estrutural”, que trariam uma “perturbação” sistêmica. Tal acoplamento estrutural funcionaria como uma introjeção, um arejamento ao sistema, o que poderá lhe propiciar o desenvolvimento, com fins de se buscar suprimir sua incompletude e provisoriedade.

Nesse norte, o Direito possui a necessidade de constante evolução, sendo permeável às modificações e evoluções do ambiente que regula, bem como se modifica intrasistemicamente na tentativa de se equilibrar, com redefinições de seu alcance e limitações. Com isso, ao se analisar o sistema jurídico, as normas e os fundamentos/princípios gerais, deve se considerar a comunicabilidade/permeabilidade entre os subsistemas, que são diretamente influenciados ou mesmo comandados por regras gerais fundantes do macrossistema (o ordenamento jurídico, formado por seus subsistemas - ramos do Direito, didaticamente considerados autônomos).

Deve se ter em conta também que o sistema do Direito é composto por princípios<sup>44 45</sup> explícitos, que resultam da análise da Constituição Federal ou da lei, princípios implícitos, inferidos da avaliação de preceitos constitucionais ou mesmo legais e princípios gerais de Direito, que emanam do Direito pressuposto (GRAU, 2010, p. 155).

Nesse tocante, a interpretação da norma jurídica, para que possa ser coerente e válida, não deve ser tomada isoladamente, mas em conformidade com a unidade sistêmica do ordenamento jurídico, na harmonia e integração entre as normas e os princípios constitucionais, alcançando-se a norma jurídica que seja conforme com a Constituição (CASSONE, 2010, p. 451-470; TORRES, 2011, p. 151).

---

<sup>44</sup> Os princípios utilizados, tradicionalmente, para designar a abstração ou generalidade, hierarquia, importância inspiração ou finalidade de uma regra, são tomados como ideais ou valores supremos de um ordenamento jurídico que orientarão o desenvolvimento do regramento jurídico. A importância e hierarquia dos princípios os tornam identificados com as normas constitucionais e, também, com as normas postas em cada subsistema do Direito. O descumprimento das disposições dos princípios, “introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sempre tão estruturalmente desiguais, entre os indivíduos e o Poder”. (SAMPAIO, 2013, p. 355-356 e 361). Nesse passo, as regras são a concretização dos princípios, ou seja, são as especificações dos comandos dos princípios (SAMPAIO, 2013, p. 381).

Acerca do tema princípios e regras (em que ambos são tomados como regras ou normas jurídicas no presente estudo) há várias discussões, que não serão objeto do presente trabalho, seja pelo fato de que pela profundidade do tema, demandam-se estudos monográficos, seja pela tratativa a ser desenvolvida sobre as controvérsias extrapolarem o enfoque do estudo em questão. Para aprofundamento sobre o tema vide: ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12ª ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2002; CARRAZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional nº 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012; DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010; DWORKIN, Ronald. **Uma Questão de Princípio**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005; GRAU, Eros Roberto. Os princípios e a Interpretação da Constituição. In: **A ordem Econômica na Constituição** de 1988. 14ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 154-171; e SAMPAIO, José Adércio Leite. A Diferença entre Regras e Princípios, In: **Teoria da Constituição e dos Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, parte IV, capítulo IV, p. 355-407.

<sup>45</sup> O posicionamento adotado no presente estudo acerca da conceituação de princípios é que são regras ou normas jurídicas, ainda que mais abstratas, que fundamentam o ordenamento jurídico, seja considerado em seu macrossistema ou nos subsistemas (ramos do Direito, didaticamente autônomos). Havendo interesse no estudo sobre os princípios e em que medida se diferenciariam de regras poderão ser consultados: CARVALHO, 2001, p. 256-335; ÁVILA, 2011; CARRAZZA, 2012, p. 35-66 e SAMPAIO, 2013, p. 355-407.

Em conformidade com exposto, não se pode olvidar que as regras constitucionais são os fundamentos sobre os quais o ordenamento jurídico brasileiro deve ser erigido, sendo pressupostos para o conhecimento do Direito positivo, dele sendo parte, quando não fundamento da própria ciência do Direito em dado Estado. Além desse fator, várias regras gerais envolvendo a repressão da ilicitude (frisa-se, tomada ontologicamente como uma unidade) decorrente do direito de punir do Estado (ainda que seja uma punição como desdobramento do direito de tributar) comunicam-se entre os subsistemas do Direito, já que tais regras são as gerais para o tratamento do injusto, melhores desenvolvidas pelo Direito Penal, devido à sua maior maturidade no tratamento do ilícito.

Nesse norte, o sistema jurídico é composto por princípios gerais, espalhados por todo ordenamento, orientando e unificando as demais normas do sistema jurídico para que se identifique o sentido e alcance mais coerente no ordenamento jurídico. Com esse viés, Bobbio (2010, p. 308-310) (com quem se concorda e adota o mesmo posicionamento no presente estudo) prescreve que os princípios gerais do Direito, melhor denominados como princípios gerais do ordenamento jurídico do Estado darão ao intérprete todos os elementos para a pesquisa da norma reguladora de dado fato jurídico. E, assim, os princípios seriam normas jurídicas como todas as outras, com a diferença de que seriam normas fundamentais e generalíssimas do sistema jurídico com um todo.

Nessa ordem de ideias, deve se considerar os princípios gerais que tratam da repressão à violação jurídica também na tratativa dos ilícitos tributários. Para Silva (2007, p. 296-297), os princípios gerais da repressão constituem “um rol inacabado e cambiante”, destacando-se os seguintes:

- princípio da legalidade;
- princípio da tipicidade, ou melhor, da especificidade conceitual;
- princípio da vedação à analogia *in malam partem*;
- princípio da irretroatividade da *lex gravior* e da irretroatividade benigna;
- princípio da presunção de inocência;
- princípio da verdade material;
- princípio da insignificância ou da bagatela;
- princípio da proporcionalidade;
- princípio da individualização da sanção;
- princípio da dosimetria da sanção;
- princípio da personalidade da sanção;
- princípio do *non bis in idem*;
- princípio da interdependência das instâncias punitivas;
- princípio do concurso de infrações; e
- princípio da vedação de confisco.

Alguns desses princípios têm previsão legal expressa de sua extensão sobre o Direito Tributário Sancionador, a exemplo dos princípios da legalidade (CTN, art. 97), da retroatividade benigna (CTN, art. 112) e do arrependimento posterior, equiparável à denúncia espontânea (CTN, art. 138). Outros tantos têm eficácia no âmbito das

sanções estritamente tributárias há muito devidamente sustentada e reconhecida pela melhor doutrina, como é o caso dos princípios da tipicidade, ou da especificidade conceitual, da vedação à analogia *in malam partem*, da irretroatividade da *lex gravior*, da proporcionalidade, e da vedação do confisco. Alguns outros já foram objeto de considerações isoladas de estudiosos mais arrojados, como o princípio da individualização e o da personalidade da sanção.

Como cada princípio acima descrito pode comportar um estudo em separado, o que extrapola o enfoque do presente estudo, os princípios que interessam a este estudo, mormente o da equidade, da presunção de inocência, da verdade material, da tipicidade, da legalidade, da proporcionalidade e da individualização da sanção, que serão, de forma difusa, tratados nos próximos capítulos.

Silva, (2007, p. 134-136) comenta que embora haja objeções acerca da consideração da natureza punitiva existente nas sanções afetas às infrações fiscais, no Direito comparado, prevalece o entendimento (principalmente na Europa) de que a sanção do ilícito fiscal prescindiria da verificação do elemento subjetivo do injusto em que os ilícitos fiscais teriam natureza penal, estando, assim, “jungidas, ainda que com reservas, aos princípios repressivos do Direito Penal que suprem as lacunas existentes nas normas tributárias sancionadoras”.

Já no que tange à tratativa do tema no Brasil, os teóricos, em maior medida, não entendem que o ilícito fiscal teria natureza penal, justamente pelo fato de que as sanções por ilícitos fiscais decorrem do direito de tributar do Estado e não de seu direito de punir. E nessa ordem de entendimento, caberia ao ramo Direito que versa do respectivo ilícito, dar tratamento sancionatório e não o Direito Penal.

Embora se compreenda o raciocínio dos que oferecem objeção ao tratamento do injusto em quaisquer subsistemas do Direito influenciados pelos princípios gerais da repressão, o entendimento adotado no presente estudo é de que, delimitado o subsistema de tratamento de cada ilicitude considerada, sua natureza jurídica seria, a princípio, diversa do ilícito penal. Em contrapartida, como já visto, ontologicamente a ilicitude, independentemente do ramo em que esteja regulada, não discrepa de qualquer outra ilicitude, que é contrária à conduta desejada pela ordem jurídica. E, em virtude disso, a independência da natureza jurídica não afasta a aplicação do conjunto de princípios gerais da repressão, seja no âmbito administrativo ou no judicial.

Silva (2007, p. 272-276) noticia que em países como a Alemanha e Itália há previsão legal de permeabilidade ou comunicabilidade das regras gerais da repressão para os demais subsistemas do Direito, enquanto em outros países, como Espanha e França, mesmo não havendo previsão expressa de comunicabilidade, tanto os teóricos como a própria

jurisprudência reconhecem a aplicação das regras gerais da repressão nos subsistemas jurídicos.

Por seu turno, no Brasil o sistema tributário recebeu influências do Direito Penal, em que passaram a integrar o subsistema tributário, princípios gerais que norteiam o poder punitivo do Estado, podendo-se citar a retroatividade benigna (artigo 106 do CTN), a utilização de princípios do Direito Público (do qual o Direito Penal é um sub-ramo) na ausência de norma expressa para aplicação da regra tributária (art. 108. I e III do CTN), a interpretação mais favorável ao acusado (art. 112 do CTN) e o arrependimento posterior (artigo 138 do CTN). Some-se a isso, que em decorrência do fato de os princípios gerais da repressão estarem difusos nos subsistemas do Direito brasileiro, não há imprescindibilidade de previsão legal para que possam ser aplicados, ainda que decorrentes do poder de tributar.

Diante do exposto, a aplicabilidade dos princípios gerais do Direito, aqui principalmente os princípios gerais da repressão, não se encontra restrita ao subsistema do Direito Penal, haja vista que a repressão do ilícito (com seus princípios gerais) não é mecanismo exclusivo da seara penal, pois se verifica sua presença na vertente sancionatória dos subsistemas normativos do ordenamento jurídico,

Com esse direcionamento, em que diversos princípios consubstanciam valores da estrutura fundamental do sistema jurídico, as regras gerais relacionadas à repressão de ilícitos (amplamente considerados no ordenamento sancionador) deverão estar presentes sempre que houver a manifestação do poder de punir do Estado.

### **3.4 Culpabilidade (aspecto subjetivo) na relação jurídica das infrações tributárias**

Considerado que o enfoque do Direito é regular a conduta humana em sociedade, como já visto, a ilicitude não pode ser outra coisa, senão uma ação humana autodeterminada (positiva ou negativa), contrária ao desejado pelo ordenamento jurídico, reprovável e culpável. Tal conduta poderá ser voluntária e consciente, direcionada a um fim quando o agente quer ou assume o risco de produzir um resultado, sendo denominada de conduta ou ação dolosa<sup>46</sup>; ou poderá ser voluntária e inconsciente, quando o agente infringe seu dever de cuidado, sendo omissivo ou agindo com negligência, imprudência e ou imperícia, caso em que a

---

<sup>46</sup> O dolo é entendido como a consciência e a vontade na realização de elementos objetivos previstos normativamente como injustos, ou seja, é a vontade dirigida a um fim, em que se sabe e prevê um resultado que se deseja que concretize. (ZAFFARONI; PIERANGELI, 2015, 433-434). Para o desenvolvimento do presente estudo apenas a definição indicada de dolo é o suficiente, sendo irrelevante o aprofundamento da teoria do dolo, que pode ser estudada nos compêndios de Direito Penal.

conduta recebe a denominação de culposa (DERZI, 2008, p. 178; GRECO, 2015, p. 156-157; ZAFFARONI; PIERANGELI, 2015, p. 156, 460).

Nader expõe com clareza o entendimento, com o qual se comunga, acerca das modalidades de culpa, bem como aborda o dever de se reparar o dano causado por infração à lei. Com isso, embora seja um pouco extensa, com a devida vênia, transcrevem-se as palavras de Nader:

[...]

A culpa pode decorrer de *negligência*, *imperícia* ou *imprudência*. O agente do ato possui um dever jurídico e não toma as medidas necessárias e que estão ao seu alcance. Na *imperícia*, a culpa se manifesta por falhas de natureza técnica, pela falta de conhecimento ou de habilidade. A *imprudência* se caracteriza pela imoderação, pela falta de cautela; o agente revela-se impulsivo, sem a noção de oportunidade.

A consequência para a prática dos atos ilícitos é a reparação dos danos ou sujeição a penalidades, previstas em lei ou em contrato. O Código Civil brasileiro, no *caput* do art. 186, define ato *ilícito*: “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imperícia, violar direito ou causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito” Tal definição é complementada pelo artigo seguinte, onde se considera *ilícito* o ato praticado com abuso de direito. Para situações especiais, o Código Civil dispensa o elemento culpa na caracterização do ato ilícito, conforme o texto do parágrafo único do art. 927: “*Haverá obrigação de reparar o dano, independente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem*”. (NADER, 2011, p. 341-342).

[...]. Chama-se extracontratual a culpa que deriva do não cumprimento de um dever criado por regas jurídicas. Exemplo: a culpa originada por um atropelamento de trânsito.

[...]. A culpa pode originar-se de um *fato próprio* ou de um *fato de outrem*. A primeira hipótese é quando o indivíduo, possuindo capacidade de fato e agindo por sua conta, pratica a violação de um dever jurídico. Exemplo: o eleitor que não participa nas eleições. Ocorre a culpa por fato de outrem quando o responsável pelo ato ilícito não participa pessoalmente do evento. A sua culpa deriva de uma omissão quanto ao controle da causa eficiente do ilícito. Apresenta três modalidades: *a)* a culpa *in vigilando*: é a responsabilidade específica dos pais e tutores, que têm o dever de orientar e acompanhar os filhos e pupilos; *b)* culpa *in eligendo*: é a responsabilidade dos patrões, em relação aos atos praticados por seus empregados; *c)* culpa *in custodiendo*: é a responsabilidade assumida pelo dono de um animal ou de coisa inanimada, de cuja força resulta um evento considerado ilícito. A culpa se funda na falta de diligência do proprietário quanto ao controle e fiscalização de seus pertences. (NADER, 2011, p. 342 e 344).

Não se pode olvidar, que tanto o dolo quanto a culpa não possuem definições específicas para cada subsistema do Direito brasileiro. Dessa maneira, utilizam-se os conceitos gerais delineados pelo Direito Penal e pelo Direito Civil.

Em prosseguimento, o termo culpabilidade<sup>47</sup>, como sendo um dos elementos do ilícito, está relacionado à atribuição de responsabilização a alguém (juízo de reprovabilidade)

---

<sup>47</sup> Em seu Vocabulário Jurídico, Silva (2008) descreve a significação de culpabilidade e culpa, a seguir dispostos:

<sup>48</sup>, em decorrência de sua conduta levada a efeito, quando poderia ter agido de forma diversa em conformidade com o Direito (GRECO, 2015, p. 93).

A reprovabilidade de uma conduta ao seu agente está inexoravelmente vinculada à possibilidade de se exigir que, dentro de um certo âmbito de autodeterminação, o sujeito pudesse agir de modo diverso daquele que agiu. Nesse viés, não poderá haver infração se esta não decorrer de uma conduta ao menos culposa que seja reprovável ao seu autor. Com tal entendimento, Hungria (in HUNGRIA; FRAGOSO, 1983, p. 257-258) e Zaffaroni e Pierangeli (2015, p. 544-545) entendem que a culpabilidade está fundamentada na capacidade humana de se autodeterminar na realização de suas condutas. E, em assim sendo, ao se suprimir a autodeterminação, que é a base para a culpabilidade, esta desaparece<sup>49</sup>.

Por outro lado, Coêlho sustenta que cada vez mais a responsabilização tributária por infração tem caminhado para ser tratada da forma como vem sendo feito no Direito Civil, em que a atribuição da responsabilização por ilícito tem se dado de forma objetiva, tratando de

---

**“CULPABILIDADE.** Derivada do adjetivo latino *culpabilis*, de *culpa* (que merece repreensão, digno de exploração, culpável), possui sentido de indicar, em acepção estrita, o *estado da falha ou violação*, considerada como condição para a imputabilidade da responsabilização penal ou civil.

[...]

Em sentido mais amplo, significa a mera possibilidade de ser imputável ao agente a autoria de um delito penal ou civil, pelo que lhe será sancionada a reponsabilidade inscrita na lei respectiva, que foi transgredida. Da verificação da culpabilidade, então, é que decorre o princípio da responsabilidade, seja civil ou seja penal. E dela se infere a própria *imputabilidade*, pelo que os dois vocábulos, por vezes, se apresentam como equivalentes.” (SILVA, 2008, p. 404).

**“CULPA.** Derivado do latim *culpa* (falta, erro cometido por inadvertência ou imprudência), é compreendido como a *falta* cometida contra o *dever*, por ação ou omissão, precedida de ignorância ou de negligência.

A culpa pode ser ou não maliciosa, voluntária ou involuntária, implicando na falta ou inobservância da diligência que é *devida* na execução do ato, a que está obrigado.

[...].

Nesta razão assenta o brocardo jurídico: “*Culpa non potest imputari ei, qui non facit, quod facere non tenebatur*” (não se pode imputar culpa a quem não fez o que não era sua obrigação).

Desse modo, para que a negligência ou impudência, consistente na omissão do que se poderia fazer, seja reputada como culpa, necessário que se mostre *dever*, ou que se *devia fazer*, e que foi pelo agente desprezado *voluntariamente* ou por *negligência*, mas sem a intenção de causar dano a outrem.

Daí, por que, em sentido estrito, culpa é tida como a própria *negligência* ou *falta de cuidado*, e a própria *imprudência*, quando imputáveis.

[...].

Em qualquer sentido que se lhe tome, a expressão *culpa* significará sempre a falta cometida por alguém contra o *dever* sem qualquer *má-fé* ou ato intencional de prejudicar. [...].” (Silva, 2008, p. 403).

<sup>48</sup> O enfoque na tratativa da culpabilidade no presente estudo versará sobre a perspectiva da exigibilidade de conduta diversa, partindo do pressuposto da existência da “condição pessoal de maturidade e sanidade mental que confere ao agente a capacidade de entender o caráter do ilícito do fato ou de se determinar segundo tal entendimento” (imputabilidade) (FRAGOSO, in HUNGRIA; FRAGOSO, 1983, p. 489). Tal limitação se justifica também pelo fato de se evitar desenvolver temas que extrapolam as tratativas necessárias ao presente trabalho.

<sup>49</sup> “[...] a culpabilidade é um conceito eminentemente graduável, isto é admite graus de reprovabilidade Quando os limites da autodeterminação se encontram tão reduzidos que só resta a possibilidade física, mas o nível de autodeterminação é tão baixo que não permite a sua revelação para os efeitos de exigibilidade desta possibilidade, estaremos diante de uma hipótese de inculpabilidade. A inexigibilidade não é - como outrora se pretendeu a teoria complexa da culpabilidade - *uma* causa da inculpabilidade, e sim a essência de todas as causas de inculpabilidades. Sempre que não há culpabilidade, é porque não há exigibilidade, seja qual for a causa que a exclua”. (ZAFFARONI, PIERANGELI, 2015, p. 543-544).

terceiros prejudicados. E no caso, a responsabilização objetiva se justificaria principalmente pelo fato de o Fisco ser um terceiro prejudicado e os danos serem de natureza patrimonial, em que o Fisco é privilegiado em decorrência do interesse público se sobrepor ao interesse individual. Nas palavras do autor,

Conseqüentemente, a *punição fiscal* é uma espécie do gênero sanção. Nela não se vislumbra nada parecido com o ressarcimento do direito privado. É, em real verdade, castigo, reprimenda, pena. Nada obstante, e não vai ser nisso nenhuma heresia, a apuração de responsabilidade em tema de infração fiscal aproxima-se muito mais da ‘responsabilidade civil’ do que da ‘responsabilidade penal’. O mundo moderno assiste dois movimentos aparentemente contraditórios: a responsabilidade civil caminha para a objetividade, e a responsabilidade penal, para a subjetividade. No direito penal, cresce a valorização das teorias da ‘consciência da ilicitude’. No direito civil, avultam as teses da responsabilidade objetiva em relação a terceiros prejudicados. Ora, o Fisco é um terceiro, e privilegiado na medida em que o interesse público sobrepõe-se ao individual. Vivemos sob a égide da socialização. No fundo, o interesse fiscal é de *natureza patrimonial* (afetado a um *fim público*). No direito civil, não se perquire mais se a queda (em razão de um *act of god* ou de má-implantação do solo) do poste da concessionária de serviço público de eletricidade sobre casa ou propriedade de particular decorreu de dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). Da mesma forma, nas obrigações civis, o descumprimento da prestação acarreta a multa civil, se pactuada, a cargo da parte inadimplente. Assim também ocorre no Direito Tributário. Se o contador encarregado da escrita do contribuinte recebe desde numerário para o pagamento do tributo e não o faz, descumprindo a obrigação, nem por isso é possível alegar escusante do ‘ato de terceiro’ ou de *bona fide*. A inadimplência é irrogada ao contribuinte, sem mais, acompanhada dos consectários: multas, juros e correção monetária quando cabíveis. O contribuinte é responsabilizado por *culpa in eligendo e in vigilando*. A sua responsabilidade é plena pela infração. Incluir neste panorama os influxos do direito penal é *concessa vênia*, puro idealismo ou quando nada, erro de perspectiva.” (COELHO, 2001, p. 34-35).

Oportuno se faz comentar que a sanção tributária é, acima de tudo, punitiva e não indenizatória. Nesse contexto, havendo infração tributária em decorrência de previsão contida no artigo 157 do Código Tributário Nacional, “A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. Como resultado, o sujeito passivo permanece devedor da obrigação principal, independentemente de lhe ser aplicada a norma sancionatória, o que possibilita a cumulação da obrigação tributária lícita, com a aplicação da penalidade por descumprimento do comportamento desejado e disposto no ordenamento jurídico.

Na questão em evidência, aquiesce-se, com a responsabilização objetiva em decorrência de atividades, que por sua própria natureza, exponham terceiros a riscos e da falta de diligência, prudência ou mesmo perícia do contribuinte ou responsável, bem como de seus prepostos no trato dos negócios (neste caso, culpa *in eligendo, in procedendo* ou *in vigilando*) que possibilitam a aplicação da responsabilização objetiva por infração. No entanto, não se concorda com a argumentação disposta por Coelho para tentar justificar, irrestritamente, no

campo tributário, uma maior abertura para utilização válida da responsabilização objetiva. Deve se ter em conta que, justamente, nos casos em que a atividade exercida, por sua natureza não expuser terceiros a risco, e nem a infração tributária considerada tiver resultado de culpa do contribuinte, do responsável tributário ou de seus prepostos, não se poderá consentir com a atribuição de responsabilização objetiva, pois tal consideração vai de encontro a toda evolução democrática do Estado de Direito que superou a barbárie, prescindindo de culpa para que possa direcionar a responsabilização por infração amplamente considerada.

De igual forma, não se pode desconsiderar que haverá casos em que o agente, mesmo desejando e buscando agir em conformidade com o desejado pelo Direito poderá ser impedido, por terceiros, incluindo-se aqui, em alguns casos, agentes do próprio Estado. Como um exemplo prático, que será melhor detalhado no último capítulo do presente estudo, cita-se o sujeito passivo que se prepara para o pagamento do salário de seus funcionários, dos compromissos assumidos com seus fornecedores e dos tributos que venceriam em determinada data, sendo surpreendido com bloqueio judicial, indevido, de seus ativos financeiros (em várias contas bancárias, em instituições diferentes) por conduta indevida, negligente e imprudente do juiz de Direito, que agiu com atecnia, em uma indevida execução fiscal. Tal conduta do agente estatal impediu que o sujeito passivo pudesse direcionar sua conduta (como pretendia) para cumprir o Direito posto.

No vertente caso, com todos os seus ativos financeiros bloqueados, o sujeito passivo não tinha como se determinar de forma diversa da de não honrar seus compromissos, com funcionários, fornecedores e com o próprio Estado, faltando com recolhimento dos tributos devidos na data de seu vencimento.

Diante desse quadro, na hipótese de não existir um certo âmbito de autodeterminação do sujeito passivo, não se poderá dele exigir uma conduta diversa da inação em que teve que se manter, gerando como resultado uma série de consequências prejudiciais e contrárias ao Direito vigente. No caso em tela, não houve conduta culposa do agente, pois o mesmo fora impedido de tomar qualquer ação por um agente do próprio Estado, detentor do Direito de punir.

Dessa feita, excluindo-se a conduta dolosa, que não é objeto de análise, apenas quando houver imprudência, negligência ou imperícia, incluindo-se aqui a ação dos prepostos das pessoas jurídicas, abrangendo o erro “*in vigilando*”, “*in procedendo*” e “*in eligendo*”, é que se poderá considerar válida a imputação de responsabilização por infração, seja no âmbito civil ou tributário.

Hungria, que considera o ilícito uma unidade, crítica a eventual adoção da responsabilidade objetiva por infração, prescrição primitiva ou embrionária do direito de punir Estatal, que não cabe na sociedade contemporânea. Diante desse contexto, a responsabilização por infração apenas terá validade e razão de ser se existir culpa (HUNGRIA; FRAGOSO, 1983, p. 166-167).

Com o mesmo entendimento, Silva (2007, p. 341-342) aponta que em países como a França e Espanha há a garantia de que somente quando houver prova da culpabilidade do acusado de ilícito é que poderá ocorrer sua responsabilização por infração. E, assim, prevalece em tais ordenamentos a presunção de inocência na seara tributária.

No tocante ao tema, Domínguez Vila; Parejo Afonso; Canarias (1997, p. 277-288) descrevem sobre as premissas do Direito sancionador Administrativo na Espanha, em que os próprios teóricos reconhecem estar na Constituição a prescrição da necessária identificação da culpabilidade para que se possa responsabilizar determinado agente por infração. Além disso, comentam sobre a alteração legislativa ocorrida na Itália, no que diz respeito à aplicação de sanções administrativas, em que a Lei nº 689 de 24 de novembro de 1981, passou a prever, expressamente, a necessidade de se identificar o elemento subjetivo (dolo ou culpa) para que se possa aplicar qualquer sanção administrativa<sup>50</sup>.

Por sua vez, Justen Filho (2014, p. 607) com o mesmo entendimento, que exige a presença de culpabilidade para que se possa atribuir responsabilização por conduta ilícita no Direito Administrativo brasileiro, assenta que “não basta a mera verificação da ocorrência objetiva de um evento danoso. É imperioso avaliar a dimensão subjetiva da conduta do

---

<sup>50</sup> “Sin embargo, debe considerarse recogido en el art. 24.2 cuando se reconoce el derecho del presunto reo del delito, falta o infracción administrativa, a no confesarse culpable, y la teoría penal de la culpabilidad debe ser trasladada al Derecho Administrativo Sancionador, con la determinación de la imputabilidad y las penas de la culpabilidad en dolo y culpa, con la peculiaridad de que en el Derecho Sancionador Administrativo la culpabilidad se extiende a las personas jurídicas, como tiene dicho GARCÍA DE ENTERRÍA, para quien la jurisprudencia ha asumido la traslación de la existencia de dolo o culpa como requisito de la sanción administrativa, excluyéndose cualquier forma de responsabilidad objetiva. Sin embargo, históricamente no han faltado coces en contra de tal identificación con el orden penal, pues en los ilícitos administrativos sólo cabe responsabilidad objetiva, o en todo caso apreciación de la voluntariedad del comitente.

En la doctrina italiana, M.A.SANDULI expresa que, exigiendo la unidad funcional de los principios ordenadores de las sanciones, ello implica la operatividad para la administrativa del sujeto pasivo. Se cita como ejemplo el art. 55.1 de la Ley de 7 de enero de 1929, núm. 4, sobre normas especiales de la violación de leyes financieras, que condicionaba la aplicación de la sanción pecuniaria a la intervención de la responsabilidad del transgresor. Actualmente la Ley de 24 noviembre de 1981, 689/1981, expresa en su art. 3: << *Elemento soggettivo. Nelle violazioni cui è applicabile una sanzione amministrativa ciascuno è responsabile della propria azione od omissione, consciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Nel caso in cui la violazione è commessa per errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da sua colpa.*>>.”. (DOMÍNGUEZ VILA; PAREJO AFONSO; CANARIAS, 1997, p. 277-288).

agente, subordinando a sanção à existência de elemento reprovável, mas também fixando a punição em dimensão compatível (proporcionada) à gravidade da ocorrência”<sup>51</sup>.

Com efeito, em aproximação aos princípios gerais da repressão, ressalte-se que uma conduta para ser reprovável a seu autor, é imprescindível que tenha existido a possibilidade, exigível, de se compreender sua antijuridicidade, bem como ter o agente atuado em um âmbito de autodeterminação mais ou menos amplo, e que se encontrasse em uma possibilidade que lhe permitisse agir de outro modo, que não aquele tomado como ilícito. Em outras palavras, deverá existir um mínimo grau de culpa para que se possa responsabilizar o agente acusado de infração, incluindo-se aqui as infrações tributárias.

Por fim, ao Estado, em sua potestade punitiva, ainda que decorrente do direito de tributar cabe comprovar a culpabilidade daquele que é acusado de cometimento de ilícito (amplamente considerado). Com tal entendimento, não havendo demonstração de culpabilidade, a aplicabilidade da presunção de inocência deve ser a regra, não se encontrando restrita ao subsistema do Direito Penal, vez que a repressão do ilícito, considerado uma unidade (com seus princípios gerais), não é mecanismo exclusivo da seara penal, pois a vertente sancionatória é identificada nos vários subsistemas normativos do ordenamento jurídico, como no próprio Direito Tributário.

Ainda, como será abordado nos próximos capítulos, em cumprimento ao princípio da praticidade, admite-se a utilização de presunção de culpa, desde que, o sujeito acusado possa amplamente, por todos os meios em Direito admitidos, infirmar tal presunção.

---

<sup>51</sup> “A imposição de penalidade pressupõe a verificação de elementos subjetivos (ainda quando se tratar de conduta imputável à pessoa jurídica). Não se admite a configuração da responsabilização administrativa sem culpa, a não ser em situações especiais, extremamente limitadas.

A culpabilidade é princípio fundamental do direito penal e do direito civil. Não se passa diversamente no direito administrativo.

O Estado Democrático de Direito exclui o sancionamento punitivo dissociado da comprovação de culpabilidade. Não se pode admitir a punição apenas em virtude da concretização de uma ocorrência danosa material. Pune-se *porque* alguém agiu mal, de modo reprovável, em termos antissociais. A comprovação do elemento subjetivo é indispensável para a imposição de penalidade, ainda quando se possa pretender uma objetivação da culpabilidade em determinados casos.

Franck Moderne ensina que “a repressão administrativa, como a repressão penal, obedece ao princípio da culpabilidade e que as sanções administrativas, como as sanções penais, não podem ser infligidas sem o comportamento pessoal do autor da infração não tenha revelado uma culpa, intencional ou de negligência”. O mesmo autor acrescenta, logo após, que a responsabilização administrativa (ou penal) das pessoas jurídicas pressupõe a transferência à entidade personalizada das condutas culposas “cometidas pelos órgãos que exprimem sua capacidade jurídica ou por seus agentes”.

Portanto, não basta a mera verificação da ocorrência objetiva de um evento danoso. É imperioso avaliar a dimensão subjetiva da conduta do agente, subordinando a sanção à existência de elemento reprovável, mas também fixando a punição em dimensão compatível (proporcionada) à gravidade da ocorrência.” (JUSTEN FILHO, 2014, p. 607).

## 4. AS PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

### 4.1 A execução simplificada das normas jurídicas

A aplicação do Direito, por meio da interpretação de suas normas comumente ocorre com análise individualizada de cada caso, em conformidade com os critérios definidos no próprio ordenamento jurídico brasileiro para a compreensão da norma legal. Todavia, com a evolução do processo hermenêutico<sup>52</sup> evidencia-se a criação de mecanismos derivados do que se denominou de modo de “pensar padronizante”, que sendo diverso da interpretação individual das normas jurídicas, cria regras por meio de padronizações, esquemas, abstrações etc., em que a interpretação e aplicação das normas legais se dão a milhares de casos, desconsiderando-se as particularidades que possam existir em cada um.

Segundo Derzi (2007, p. 319), o modo de “pensar padronizante”, ou de “pensar por tipos”, embora rejeitado pela maior parte da literatura jurídica alemã<sup>53</sup>, “nasceu das práticas desenvolvidas pela administração na execução das leis fiscais que ensejam a aplicação jurídica em massa e da jurisprudência alemã”. Em continuidade, a autora descreve que tal modo de pensar é considerado uma das técnicas existentes, que visa a tornar as leis mais exequíveis.

Em face da complexidade sistêmica da aplicação prática da legislação tributária, com a implementação de instrumentos de verificação de ocorrência de incidência tributária, bem como a realização de comprovações, por parte da Administração Pública<sup>54</sup>, seja da materialização da hipótese de incidência tributária principal, acessória ou mesmo de ocorrência de ilícito tributário em cada caso, isoladamente tomado, a manutenção de um

<sup>52</sup> O termo “hermenêutica” aqui é tomado como ciência que estuda os métodos interpretativos, o que será tratado, de forma perfunctória no último capítulo do presente estudo, na parte que versa sobre a interpretação das normas jurídicas.

<sup>53</sup> A rejeição na utilização dos instrumentos de praticidade pela maior parte da literatura jurídica alemã se dá por considerarem que com tais instrumentos haveria: **a) ofensa à adequação das disposições legais**, em que a lei deveria ser aplicada em cada caso concreto (imperativo do Estado de Direito); **b) ofensa ao princípio da divisão dos poderes**, já a aplicação do modo de pensar tipificante não seria mera interpretação da lei, mas sua alteração por parte do Poder Executivo, com enfraquecimento do Poder Legislativo; **c) ofensa à idelegabilidade de funções**, tendo em vista que ao Poder Legislativo cabe regular os tributos de forma integral e especificamente (função indelegável), a utilização das presunções, esquemas ou padrões passa, de certa forma, a regular os tributos; e **d) ofensa à uniformidade de encargos fiscais e à igualdade**, uma vez que do ponto de vista individualmente considerado, os métodos de simplificação tomam a tributação pela média, pelo que se considera normal, olvidando-se as particularidades do caso concreto. (DERZI, 2007, p. 342-343 e In BALEEIRO, 2010, p. 1267-1.268).

<sup>54</sup> Administração Pública é considerada nas três esferas, Federal, Estadual e Municipal.

aparato de gestão e de fiscalização demanda um alto custo<sup>55</sup>. Nesse vértice, Derzi (2007, p. 338-339 e in BALEEIRO, 2010, p. 1.265) descreve que

Existe uma desproporção muito acentuada entre a incumbência, o encargo que a lei cria para a Administração com a execução e a capacidade de que os órgãos fazendários dispõem para prestar o dever.

São as principais razões da aludida desproporção, apontadas por Isensee:

- *supercomplexidade e ausência de sistema no Direito Tributário*. Encontram-se cinquenta espécies tributárias, com regulamentos, com decretos administrativos federais anuais, mil estaduais, quinhentas decisões do BFH ... ‘a mão direita do legislador não sabe o que faz a esquerda’;
- *falta de praticidade da lei fiscal*, a qual, algumas vezes, institui tributo cujo custo de arrecadação (se cumprida rigidamente a forma legal) seria desproporcional ao produto arrecado;
- *inadaptabilidade da lei tributária às mutações sociais e econômicas*;
- *inadequação da concepção legal de processo e procedimento*, tradicionalmente voltados à aplicação individual do Direito, à aplicação em massa, em especial a milhares de casos de pouca significação econômica para o Fisco (os casos de “bagatela”);
- e, finalmente, *falta de pessoal*, tanto do ponto de vista quantitativo, quanto técnico.

Cria-se um *estado de necessidade administrativo*. Invoca-se o princípio *rebus sic stantibus*, pois a capacidade financeira da Administração não é suficiente para satisfazer a prestação a que, por lei, o Poder Executivo estaria obrigado. [...].

Dessa feita, em consonância com a necessidade, cada vez maior, de eficiência<sup>56</sup> da Administração Pública, como previsto na cabeça do artigo 37 da Constituição Federal brasileira, o Poder Público vem desenvolvendo instrumentos que viabilizam a concretização

<sup>55</sup> Não se pode olvidar que o Estado Democrático de Direito, por não ser o detentor dos meios de produção, necessita de renda para sua existência e funcionamento, incluindo-se, aqui, a concretização dos direitos e garantias fundamentais previstos expressa e ou implicitamente na Constituição Federal brasileira, oponíveis, igualmente, em face do próprio Estado brasileiro. E para arrecadar e executar suas finalidades, no atendimento do interesse coletivo, o Estado precisa aplicar as normas legais tributárias de forma mais eficiente possível, com menores gastos e melhores resultados (o que não quer dizer que se terá que arrecadar o máximo possível, mas sim efetivar a aplicação das normas legais de forma que possam alcançar os objetos para os quais foram criadas), respeitando-se os direitos e garantias individuais constitucionalmente previstos.

Silva (2007, p. 344), assevera que “eficiência tributária não equivale, necessariamente, a maior arrecadação. Pode-se, eventualmente, arrecadar muito com afronta ao princípio da eficiência, como soi [sic] ocorrer nos casos de cobranças indevidas por parte do fisco. [...]. Eficiência em matéria tributária, consiste na escorreita e eficaz aplicação da lei, com o combate à sonegação sem descurar do respeito às garantias e direitos fundamentais dos contribuintes, em consonância com os objetivos e valores albergados e encarecidos pelo ordenamento jurídico, plasmados em sua norma constitucional.”

<sup>56</sup> Em conformidade com Di Pietro (2007, p. 75), o princípio da eficiência se apresenta em relação à atuação do agente público “do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições” a fim de se alcançar os melhores resultados, na organização, estruturação e disciplina da Administração Pública, bem como se mostra presente no alcance dos melhores resultados na prestação dos serviços públicos, que dever ser algo diuturnamente buscado.

Para Costa (2007, p. 147), o princípio da eficiência da Administração Pública coloca os estudiosos do Direito Administrativo de dois lados: os que defendem que tal princípio seria um mandado de otimização da atividade administrativa, e os que asseveram que a eficiência é um dever a ser, obrigatoriamente, cumprido pela Administração Pública em decorrência da finalidade pública e da supremacia do interesse público sobre o privado. Assim, a Administração Pública apenas será eficiente se atingir o interesse público por ela objetivado.

da simplificação da aplicação da legislação tributária a um maior número de pessoas. Não se pode perder de vista que, ainda que se possa haver uma injustiça tributária pelo não atendimento da individualidade do tratamento de cada caso isoladamente, diante do estado de necessidade administrativo e do imperativo de se atender à eficiência, “admite-se que se dê a execução simplificadora da lei, a qual atende à praticidade, como regra implícita superior, inerente à exigência democrática de observância (a mais próxima possível) da lei.” (DERZI, 2007, p. 340).

Derzi, comenta que a praticidade ou praticabilidade, mesmo que não esteja prevista expressamente, encontra-se difusa no ordenamento jurídico. Praticabilidade, além de um princípio, para ela é

[...] o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exequibilidade inspira o direito de forma global. Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito.

[...] A praticabilidade tem conotação mais ampla e é codeterminante de todas as formas de atividade estatal. Nesse sentido, tem sido compreendida como um tipo de interpretação ou um desdobramento da tradicional regra teleológica, inspiradora da fixação de inteligência e limites da compreensão das normas jurídica. Segundo essa regra, deve-se colher o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional. (DERZI, 2007, 138-139; DERZI, em notas de atualização in. BALEIRO, 2010, p. 190).

Para Nabais (2012, p. 619-620), que possui a mesma orientação, a praticidade se constitui em um princípio que deve ser seguido pela Administração Pública, a fim de se poder aplicar a lei em conformidade com sua capacidade administrativa efetivamente existente, lançando mão de normas de simplificação como a criação de padrões e modelos que reduzam a complexidade, ineficiência e custos de aplicação das leis.

Essa simplificação na aplicação das normas jurídicas a milhares de casos, como indicado, cria um padrão médio desprezando as diferenças individuais. Assim, toma-se como regra, um padrão médio, casos repetitivos, condutas frequentemente reiteradas, e, por meio de abstrações e generalizações (criação de uma uniformização geral), afasta-se a análise individualizada de cada caso, que reduzindo a complexidade dos procedimentos fiscais, acaba por se diminuir os custos com o aparato administrativo de fiscalização.

Com a tratativa em questão, os casos que forem diversos das generalizações consideradas, que não se enquadrarem ao padrão médio tomado como regra geral, deverão ser objeto de questionamento perante a Administração Pública, visando a se demonstrar que

necessitarão receber tratativa individualizada. Nesse sentido, Nabais (2012, p. 625) prescreve que

[...] a admissibilidade do recurso à tipificação, com a conseqüente possibilidade de tratamento igualitário das situações que se desviam do padrão adotado, deve impor a previsão legal de medidas ou mecanismos equitativos, que possam ser detonados sempre que uma tal técnica provoque efeitos iníquos intoleráveis. Trata-se de exigir um corretivo de tipificação, que consiste em afastar naquelas situações que produza resultados manifestamente iníquos, dispensando-se assim a administração fiscal do respeito pelo tipo legal e da aplicação da disciplina correspondente, autorizando-a conseqüentemente a disciplinar os referidos casos atípicos nos termos em que eventualmente o seriam caso não se tivesse recorrido à tipificação.

Além desse fator, a utilização dos instrumentos de praticidade não afasta do Poder Judiciário o seu dever institucional de promover a justiça individual em cada caso. (DERZI, 2007, p. 359 e DERZI In BALEEIRO, 2010, p. 1.272 e NABAIS, 2012, p. 623-624).

Como exemplificação de abstrações e generalizações utilizadas como praticidade podem ser citadas as presunções, ficções, indícios, conceitos indeterminados, cláusulas gerais normas em branco e normas de simplificação<sup>57 58</sup>.

<sup>57</sup> As presunções serão tratadas no corpo do texto do desenvolvimento do estudo em questão.

**Ficção** - um artifício do legislador que cria uma verdade legal (verdade jurídica) contrária à verdade dos fatos, não cabendo prova em contrário. “A ficção, todavia, nasce de uma falsidade. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é *provavelmente* (ou com toda a certeza) falso. [...]” (BECKER, 2007, p. 539-540). A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal.” Como exemplo podem se citar a utilização de faturamento de empresa como se fosse receita bruta para cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuições Para o Financiamento da Contribuição Social (COFINS) (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998); e a substituição tributária para frente, que é muito comum na tratativa do Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação – ICMS, em que a ocorrência do fato gerador do final cadeia de circulação da mercadoria é antecipada, como se já tivesse ocorrido quando a mercadoria sai da fábrica ou o distribuidor, que já recolhe antecipadamente o tributo que apenas seria devido quando a mercadoria chegasse ao final da cadeia para o consumidor final. (BECKER, 2007, p. 553-555; CARVALHO, 2012, p. 529-531; FERRAGUT, 2005, p. 156-158);

**Indícios** - vestígio, indicação, circunstância e fato conhecido, do qual por meio do raciocínio se infere a existência de outro fato desconhecido. Servem como começo de provas insuficientes em si mesmos. Exemplifica-se a tomada de sinais exteriores de riqueza de determinada pessoa, supostamente incompatíveis com renda como indícios de omissão de receita; e a não apresentação de nota fiscal no transporte de mercadorias quando exigida a sua apresentação na barreira de fiscalização. (CARVALHO, 2012, p. 531-536; COSTA, p. 169-170);

**Conceitos jurídicos indeterminados** - são conceitos jurídicos com termos indeterminados (vagos, imprecisos), que apenas se tornam certos em conformidade com o caso concreto, por conveniência e oportunidade da Administração Pública, como “urgência”, “medidas adequadas”, “boa-fé”, “bons costumes”, “valor fundiário” (art. 30 do CTN), “Valor Venal do Imóvel” art. 33 do CTN, “disponibilidade econômica”, “disponibilidade jurídica” “produto do capital” art. 43 do CTN etc., conferindo maior poder discricionário ao aplicador da norma. (COSTA, 2007, p. 175-183 e 248-249; DERZI, 2007, p. 107-108);

**Cláusulas gerais** - formulações normativas com grande grau de generalidade e abrangência (normas abertas) que possibilitam a sujeição de um vasto número de casos, como os que se enquadrem em “proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, inserto no art. 43, II do CTN, exatamente para abarcar toda e qualquer riqueza nova agregada a patrimônio existente”. Incidência do Imposto sobre a Renda das pessoas Físicas sobre o “rendimento bruto” - ‘Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e

Tendo em conta que os expedientes de praticidade, por serem vários, demandam um estudo mais detido, com desenvolvimento mais detalhado de cada um deles, o que extrapola o enfoque dos temas correlatos ao problema objeto de enfrentamento do presente estudo, a partir daqui serão tratadas apenas as presunções como expedientes de praticidade, já que estas são as que guardam relação com o tema principal do estudo em tela.

---

ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.’ (art. 3º §1º da Lei 7.713/1988) (COSTA, 2007, p.183-186 e 249-250);

Normas em branco - um preceito normativo incompleto, genérico ou indeterminado que necessita de complementação por meio de outras normas, como no caso seguro de acidentes do trabalho em decorrência do risco de acidente do trabalho (SAT/RAT) previsto na Lei nº 8.212/1991 (art. 22, II) que dispõe que a alíquota da contribuição será 1%, 2% ou 3% (um, dois ou três por cento) a depender da atividade preponderante da pessoa jurídica a ser enquadrada como de risco de acidente do trabalho “leve”, “médio” ou “grave” em que, por meio de decreto o Poder Executivo determinará o que caracterizará “risco leve, médio ou grave” para fixação da alíquota aplicável para a apuração da tributação que será devida. (COSTA, 2007, p. 186-188 e 250-254); e

Normas de simplificação - compreendem padronizações, esquemas, quantificações, somatórios etc., como o Simples Nacional, com simplificação da apuração e arrecadação da tributação para pequenas e micro empresas com receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). A Lei Complementar nº 123/2006 trata do Simples Nacional, em que as atividades permitidas a serem tributadas por esse regime, tem a incidência de alíquotas pré-definidas para cada um dos tributos abrangidos pela Lei em questão, sobre as receitas brutas auferidas. Tal sistemática visa a facilitar a fiscalização concentrando vários tributos, cujas informações e arrecadação são feitas de modo menos oneroso para as pequenas e micro empresas do que para os outros regimes tributários em que, via de regra, essas empresas teriam que manter um custo mais elevado com um sistema de controle contábil-fiscal para cumprimento das obrigações definidas legalmente. Outros exemplos que podem ser citados são: Responsabilidade tributária por retenção na fonte de tributos devido por terceiros, como no caso de retenção, pelo tomador de serviços, da contribuição devida para seguridade social pelo prestador de serviço (art. 31 da Lei nº 8.212/1991; e o desconto simplificado de 20% (vinte por cento) na base de cálculo (rendimentos tributáveis) no Imposto sobre a Renda da Pessoa Física em substituição as deduções do imposto admitidas pela legislação (art. 10 da lei 9.250/1995). (COSTA, 2007, p. 262-272).

<sup>58</sup> Derzi (in BALEEIRO, 2010, p. 1.258), embora não esgote as possibilidades de exemplos de instrumentos de praticidade, mesmo não indicando a natureza de cada instrumento (presunção, ficção, cláusula geral etc.) relaciona alguns mais representativos, a saber:

“\* o lançamento do imposto por estimativa, segundo o qual não são levadas em conta as operações efetivamente realizadas, mas estabelece-se, administrativamente, a média presumível dessas operações, como base para a cobrança do tributo;

\* a substituição tributária chamada “para frente” na qual se presume realização de operação de circulação futura, de acordo com o usual e ordinário, e segundo base de cálculo estimada, embora, muitas vezes, ela possa não ocorrer (por perecimento ou extravio da mercadoria por exemplo), ou ocorrer com base em preços bastante diversos daqueles previstos;

\* o imposto de renda arrecadado na fonte, que supõe a ocorrência de fato gerador “futuro”, determinando-se a devolução do tributo antecipadamente recolhido a maior, caso não se confirme, ao final do exercício-base, o montante da “renda estimada”;

\* regimes especiais, em que se delegam ao Executivo a criação de pautas de valores em substituição aos preços reais das operações realizadas etc.;

\* pautas de valores, fixadas pelo Poder Executivo, que estabelecem o valor tributável com base no preço médio, para hipóteses de incidência do imposto sobre operações de circulação de certas mercadorias (gado, café, minerais etc.). A substituição tributária progressiva ou “para frente” é uma derivação da pauta de valores;

\* as tabelas ou quadro de valores de imóveis urbanos, que servem de base para o cálculo do imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana;

\* as tabelas de valores de veículos automotores, que estabelecem o valor venal dos veículos usados, com base no caso padrão ou valor médio para o imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores;

\* lançamentos que se baseiam em índices artificiais de produtividade (aplicados especialmente no ICMS), deduzidos a partir do levantamento dos insumos, matéria-prima e produtos intermediários adquiridos pelo produtor, segundo a média da produtividade existente para o setor.”

#### 4.1.1 Presunções

Antes de se tratar efetivamente das presunções que interessam ao presente estudo, oportuno se faz mencionar alguns pontos sobre o raciocínio indutivo, por meio do qual são constituídas as presunções comuns, cujo matiz indutivo é transposto para as previsões legais.

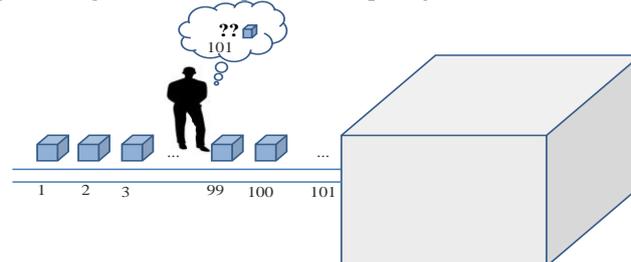
Convém notar que as próprias investigações científicas, em seus processos e metodologias de desenvolvimento do conhecimento fazem uso do raciocínio indutivo, alcançado pela experiência, propiciando que por meio do conhecimento de um fato verdadeiro, infira-se outro fato desconhecido (que tenha relação com o fato conhecido), provavelmente verdadeiro.

Nesse contexto, ter-se-á um fato conhecido, que por meio de um nexos causal (relacionado ao fato conhecido), desencadeará a inferência do fato desconhecido que provavelmente será verdadeiro. Cunha (2016) menciona que para realização da comentada inferência acima indicada,

[...] parte-se da observação de dados particulares, dirigindo-se para prováveis constatações gerais, que para sua [sic] maior validade de tais constatações gerais, seguem-se algumas fases do processo indutivo de conhecimento: “a observação dos fatos e fenômenos, a procura da relação entre eles e o processo de generalização dos achados nas duas primeiras fases”. (GUSTIN, 2013, p.22).

Como já afirmado, de um fato conhecido se inferi [sic] outro fato, que provavelmente será verdadeiro, já que pela experiência, o fato desconhecido se demonstrou verdadeiro repetidas vezes em que ocorrera o fato conhecido, estabelecendo um nexos de causalidade (repetição da verdade inferida).

Veja-se a figura a seguir, com sua posterior explicação:



**Figura 1 - Observação de repetição de evento – inferência do próximo evento.**

**Fonte: Elaborado pelo autor**

Na figura, considere a saída de várias de caixas azuis de uma linha de produção, em que o observador, não tendo qualquer informação adicional sobre a produção das caixas, apenas consegue ver as caixas que saem da máquina, sem se saber, de antemão qual a cor da próxima caixa que sairá na linha de produção.

Como as caixas observadas de número 01 até a 100 saíram na cor azul e no mesmo tamanho, o observador inferirá que a próxima caixa de número 101 seguirá o mesmo padrão, ou seja, será do mesmo tamanho e da mesma cor azul, o que poderá ser verdadeiro ou não, a considerar que a programação de fabricação das caixas tem a possibilidade de ser alterada para outra cor e tamanho diverso.

Como mencionado, a experiência do observador que gerou a presunção de continuidade do padrão de tamanho e da cor azul das caixas da linha de produção,

poderá fazer com [sic] a sua inferência seja ou não confirmada no momento em que a próxima caixa sair da máquina de fabricação.

No entanto, a inferência criada pela repetição do evento de caixas de mesmo tamanho e cor (nexo de causalidade entre o fato conhecido e o fato inferido), poderá ser invalidada por uma simples ocorrência da saída de uma caixa de tamanho ou cor diferente do padrão até então observado, o que levaria ao falseamento do conhecimento obtido como uma generalização verdadeira.

Nesse contexto, a apreensão da realidade observada induziu o observador a presumir um fato desconhecido que provavelmente seria verdadeiro, qual seja, a repetição das ocorrências até então observadas. Assim, tem-se a inferência no conhecimento comum do exemplo dado da seguinte forma:

- **Fato conhecido** - visualização apenas de caixas de mesmo tamanho e de cor azul;
- **Nexo de causalidade** - repetição da observação de apenas caixas de mesmo tamanho e de cor azul;
- **Fato desconhecido** - nova ocorrência de que a próxima caixa será de mesmo tamanho e de cor azul.

[...]

A utilização do raciocínio indutivo é passível de ser validada no desenvolvimento da ciência do Direito, desde que haja uma sistematização, testagem mais confiável da inferência considerada, e sua relativização nas hipóteses em que o fato tido como ocorrido e verdadeiro (presumido) possa ser de duvidosa veracidade.

Em face disso, a consideração de uma provável verdade (um fato), pressuposta pelo conhecimento de um fato ocorrido, que possibilita se inferir outro, denomina-se presunção. Acerca do termo, Silva (2008, p. 1092) em seu “Vocabulário Jurídico” descreve:

PRESUNÇÃO. Do latim *praesumptio* (conjectura, idéia antecipada), é o vocábulo empregado na terminologia jurídica para exprimir a “dedução, a conclusão ou *consequência*, que se tira de *fato conhecido*, para admitir como *certa, verdadeira e provada* a existência de um fato *desconhecido* ou *duvidoso*.

A *presunção*, pois, faz a prova e dá a certeza do que não estava mostrado nem se via como certo, pela ilação tirada de outro fato que é certo, verdadeiro e já se mostra, portanto, suficientemente provado.

[...].

Registre-se que ao se tratar das presunções tomadas pela legislação (consideradas e inseridas no ordenamento jurídico por lei), a própria “lei estabelece como verdadeiro um fato que é *provavelmente verdadeiro*”, tendo um nexo causal que será uma determinação disposta pela própria legislação, que poderá ter decorrido da repetição de eventos em que se constataram a veracidade da presunção considerada (BECKER, 2007. p.539-540; HARET, 2010, 432-433). E, nesse contexto, a presunção “constitui-se num processo lógico-jurídico, admitido pelo sistema para provar determinados fatos, através de cujo processo, desde que conhecido um determinado fato, admite-se, como verdadeiro um outro fato, que é desconhecido, e que é (este último) o inserido no objetivo da prova”. (ALVIM, 2008, p. 606).

Com o mencionado direcionamento, Haret (2010, p. 175-176) preceitua que

[...]. O direito, tenhamos sempre em mente, só conhece aquilo que está no ordenamento. Fora dele, juridicamente nada se sabe sobre os objetos. Assim, o raciocínio indutivo da presunção legal, da mesma forma como toda indução, inicia-se de premissas empiricamente verificáveis pelo legislador, enquanto político do direito. É ele, de acordo com suas experiências, que perceberá uma constância ou repetição de fato. E, enquanto estas forem suficientemente fortes para despertar o sentimento de previsibilidade, de probabilidade, de conhecimento prévio e de certeza daquilo que venha a ocorrer, o legislador fara irromper a conclusão, a norma, a regra, a lei, os princípios, quer dizer, a generalização indutora própria das presunções em lei.

Estabelecido o vínculo associativo na mente do intérprete, quando investido na qualidade de legislador do direito e cumpridos os requisitos procedimentais, esses juízo indutivos ingressam no sistema veiculando norma jurídica indutora ou, como é mais conhecida, *presunção legal*. A generalidade empírica que toma aquelas recorrências no papel lógico de premissas do argumento indutivo se torna generalidade formalizada, isto é, na forma do direito porque pertencente ao universo da ordem posta. A conclusão ou síntese do pensar indutivo, ao ingressar como ordem posta, constitui os enunciados factuais na qualidade de fato jurídico previsível, provável, conhecido e/ou certo. Eis o argumento indutivo estabelecendo a ponte entre os domínios do não-direito e do direito, fazendo ingressar como fonte do ordenamento propriamente dito, novas estruturas de sentido deontico, no caso do tipo geral e abstrata.

Becker (2007. p. 539-540) ainda faz uma distinção entre as presunções e ficções jurídicas, afirmando que

Existe uma diferença radical entre a *presunção legal* e a *ficção legal*. “A presunção tem por ponto de partida a verdade de um fato: de um fato conhecido se infere outro desconhecido. A ficção, todavia, nasce de uma falsidade”. Na ficção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é *provavelmente (ou com toda a certeza)* falso. Na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é *provavelmente verdadeiro*. A verdade jurídica imposta pela lei, quando se baseia numa provável (ou certa) falsidade é ficção legal, quando se fundamenta numa provável veracidade é presunção legal.

[...]

A distinção entre a presunção e a ficção existe apenas no plano *pré-jurídico*, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação porque tanto a presunção, quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, *ambas entram como verdades (realidades jurídicas)*.

Assim posta a questão, como já advertiu Becker, ao se falar em presunção absoluta, a presunção efetivamente apenas existiu em um momento anterior à sua inserção como norma no sistema jurídico, no momento de elaboração da regra, na análise dos motivos – extraídos da observância, estatística ou meramente inferida, daquilo que normalmente acontece – que levaram o legislador a editá-la. Nesse sentido, as presunções absolutas serão regras de direito substantivo, não havendo mais que efetivamente se perquirir se seriam ou não presunções a serem verificadas, já que tal perspectiva não será mais comportada por opção do legislador. (FERRAGUT, 2005, p. 116-119).

Em que pese tal entendimento, deve ser evidenciado, que as presunções legais, como visto, costumam ser subdividas em absolutas e relativas. As presunções legais relativas admitem prova que contrariem os fatos inferidos. Já as Presunções legais absolutas não admitem tais comprovações<sup>59</sup>.

Deve ser assinalado ainda que as presunções são enunciados que se referem a questões fácticas. E, assim, existem no ordenamento jurídico para constituir fatos, que muitas das vezes possuam deficiência probatória (FERRAGUT, 2005, p. 299; HARET, 2010, p. 478).

Importante se faz mencionar que Nabais (2012, p. 622-625) preceitua que as presunções legais para passaram pelo teste de constitucionalidade deverão ser obrigatoriamente presunções relativas, já que, comumente, a lei é criada para tratar as situações típicas, enquanto as padronizações estão mais afetas às questões atípicas, de difícil ou impossível comprovação. Com isso, não se pode considerar que o padrão médio de ocorrências dos fatos seja atipicidade. E, portanto, os fatos atípicos presumidos devem, por procedimento próprio, poder ter infirmada sua presunção de ocorrência.

No desenvolvimento do estudo em questão, as presunções a serem consideradas são as presunções relativas, pois se adota o entendimento de que a presunção absoluta apenas funcionou como presunção para a elaboração da regra jurídica, tornando-se uma regra como qualquer outra substantiva. Além desse fator, somente as presunções relativas, por tomarem um fato desconhecido como sendo verdadeiro (ainda que não o seja), comportarão comprovação da inverdade do fato presumido.

Como exemplos de presunções legais relativas no âmbito do Direito Tributário, dentre as várias existentes, mencionam-se as seguintes<sup>60 61</sup>:

---

<sup>59</sup> Como exemplo de presunção tomada como absoluta, dentre outros exemplos, cita-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) na possibilidade de se adotar a tributação segundo o regime do lucro presumido, por opção do sujeito passivo que é feita de maneira irretroatável para todo o ano-calendário (art. 13, §1º, da Lei nº. 9.718/98). No caso, a base de cálculo do IRPJ e a da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é um percentual presumido de margem incidente sobre todas as receitas auferidas, com as exclusão legais, independentemente de a empresa ter ou não sofrido prejuízos, sequer tendo lucro efetivo.

Neste ponto é importante mencionar que as autoras Costa (2007, p. 257-259), Ferragut (2005, p. 228-231) e Haret (2010, p 634-639) exemplificam a tratativa do lucro presumido como sendo exemplo de presunções. Todavia, equivocam-se, pois, uma vez que o contribuinte adira ao regime tributário em questão, como acima mencionado, não poderá fazer prova que seja considerada válida para excluir o dever de pagar o tributo devido ainda que tenha sofrido prejuízo no ano-calendário a ser considerado. Dessa maneira, o lucro presumido torna-se uma regra substantiva.

<sup>60</sup> Ferragut (2016, p. 169-226) comenta sobre outros exemplos, com casos práticos de presunções relativas que podem ser utilizadas no Direito Tributário, indicando as provas que poderão ser realizadas tanto pela fiscalização quanto pelo sujeito passivo, para se demonstrar a existência ou inexistência do fato presumido. Os exemplos são: **casos práticos federais**: distribuição disfarçada de lucro; interposição fraudulenta no comércio exterior; sinais exteriores de riqueza; depósitos bancários não contabilizados; recursos movimentados no exterior sem comprovação da origem; passivo fictício; suprimento de caixa; falta de emissão de documento fiscal; despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL; integralização de capital; regime tributário benéfico dentro do mesmo grupo econômico; omissão de rendimento da pessoa física; liquidação de débitos dos sócios; vínculo

- 1) **Distribuição disfarçada de lucro** - disciplinada pelo artigo 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e pelo artigo 464 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto Federal nº 3000 de 1999).<sup>62</sup>

empregatício e prestação de serviço via pessoa jurídica; representantes comerciais autônomos e SAT e FAP; **Casos práticos estaduais:** operação triangular e o ICMS; glosa de créditos de ICMS e declaração de inidoneidade; operações interestaduais sujeitas à cláusula FOB; habitualidade e o ICMS e internamento na Zona Franca de Manaus; **Casos práticos municipais:** taxatividade da lista de serviços e critérios espacial do ISS e a prova do local do estabelecimento do prestador.

<sup>61</sup> Considerando a relevância prática da utilização de presunções no Direito brasileiro, realizou-se uma pesquisa no âmbito judicial (Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça) e administrativo (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), órgãos responsáveis por uniformizar as decisões em seus âmbitos de atuação, sobre a utilização do termo “presunção” na seara tributária nos enunciados sumulados por órgão, em que foram identificados os seguintes usos:

**SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

“**SÚMULA 331.** É legítima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida.”

“**SÚMULA 341.** É presumida a culpa do patrão ou comitente pelo ato culposo do empregado ou preposto.”

**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

“**SÚMULA 435.** Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”

**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**

“**SÚMULA CARF Nº 25:** A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”. [Grifo nosso].

“**SÚMULA CARF Nº 26:** A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada”. [Grifo nosso].

“**SÚMULA CARF Nº 29:** Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem “dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento”. [Grifo nosso].

“**SÚMULA CARF Nº 54:** A constatação de existência de “passivo não comprovado” autoriza o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas somente a partir do ano-calendário de 1997.” [Grifo nosso].

“**SÚMULA CARF Nº 61:** Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física” [Grifo nosso].

“**SÚMULA CARF Nº 95:** A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos.” [Grifo nosso].

<sup>62</sup> Decreto-Lei nº 1.598/1977

**“Lucros Distribuídos Disfarçadamente  
Distribuição Disfarçada**

Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - a parte das variações monetárias ativas (art.18) que exceder as variações monetárias passivas (art. 18, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.064, de 1983).

V - empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros;

VI - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado.

VII - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros;

Há a presunção de distribuição disfarçada de lucros aos sócios, quando constatada a ocorrência de determinados negócios entre pessoa jurídica e pessoa a ela ligada.

Assim, o parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e o parágrafo 3º do citado artigo 464 do RIR excepcionam a aplicação da presunção - caráter relativo - se houver

§ 1º O disposto no item V não se aplica às operações de instituições financeiras, companhias de seguro e capitalização e outras pessoas jurídicas, cujo objeto sejam atividades que compreendam operações de mútuo, adiantamento ou concessão de crédito, desde que realizadas nas condições que prevaleçam no mercado, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983).

§ 2º - A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

§ 3º Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983).

a) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983).

b) o administrador ou o titular da pessoa jurídica; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983).

c) o cônjuge e os parentes até terceiros grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata a letra "a" e das demais pessoas mencionadas na letra "b". (Incluída pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983).

§ 4º - Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

§ 5º - O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.

§ 6º - O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

§ 7º - Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 5º e 6º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

§ 8º No caso de lucros ou reservas acumulados após a concessão do empréstimo, o disposto no item V aplicar-se-á a partir da formação do lucro ou da reserva, até o montante do empréstimo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983).”

Decreto nº 3000/1999

#### “Lucros Distribuídos Disfarçadamente

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I-aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II-adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III-perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV-transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V- paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI-realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).”

“prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros”.

No caso, tem-se:

- **Fato Conhecido**: operação mercantil com pessoa ligada;
- **Nexo de Causalidade** definido na legislação: Decreto-Lei nº 1.598/77, artigo 60 e Decreto nº 3.000/99, artigo 464;
- **Fato Desconhecido**: transferência de valores aos sócios disfarçada de lucros nas hipóteses proibidas.

No exemplo em tela, a empresa poderá comprovar que a operação mercantil de uma prestação de serviços realizada com a pessoa (jurídica ou física) a ela ligada ocorrerá de igual forma como se daria na contratação do mesmo serviço no mercado, com preços comumente praticados na realização da atividade contratada;

- 2) **Certeza e liquidez de dívida regularmente inscrita em dívida ativa** - regida pelo artigo 204 do Código Tributário Nacional, constitui título executivo extrajudicial.<sup>63</sup>

No exemplo em evidência, cabe ao contribuinte comprovar a irregularidade da constituição de débito inscrito, afastando a presunção de certeza e liquidez da dívida, conforme previsto no parágrafo único do artigo 204 do Código tributário Nacional (CTN). Com isso, tem-se:

- **Fato Conhecido**: a dívida regularmente inscrita;
- **Nexo de Causalidade** legalmente definido: artigo 204 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional);
- **Fato Desconhecido**: Certeza e Liquidez da dívida.

No presente exemplo, o sujeito passivo, que tem em seu desfavor a presunção de certeza da constituição do crédito inscrito em dívida ativa, poderá demonstrar que o débito cobrado e inscrito sofre de algum vício que invalide tal presunção, como falhas na constituição e lançamento do débito tido por devido, falta do devido processo legal, com impedimento do contraditório e da ampla defesa, tendo sido impedido de realizar as provas que demonstrassem a invalidade da presunção considerada etc.;

<sup>63</sup> Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional.

**“Dívida Ativa**

[...]

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”

- 3) **Omissão de receita (depósitos bancários não contabilizados)** - previsão do artigo 42 e seus parágrafos da Lei nº 9.340/1996<sup>64</sup>. Há a presunção de omissão de receitas de valores que foram creditados em conta de depósito ou de investimento em relação aos quais o titular da conta não tenha declarado o recebimento.

Da leitura do artigo 42 e seus parágrafos evidencia-se que o contribuinte deverá ser intimado para que possa apresentar comprovações que contrariem as presunções consideradas.

Dessa maneira, tem-se:

- **Fato Conhecido**: creditamento de valores em conta de depósito e ou de investimento em nome do titular e não declaradas;
- **Nexo de Causalidade** definido na legislação: Lei nº 9.430/1996, artigo 42 e seus parágrafos;
- **Fato Desconhecido**: receita ou de rendimento omitidos passíveis de tributação.

Na exemplificação em questão, a pessoa física ou jurídica poderá comprovar que os valores depositados pertencem a terceiros (apenas tendo transitado em sua conta) ou mesmo são valores que, ainda que declarados, não teriam natureza jurídica que pudessem ser objeto de tributação, ou mesmo que já teriam sido tributados;

---

<sup>64</sup> Lei nº 9.430/1996.

“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002).”

- 4) **Pauta genérica de valores – para o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana - IPTU** - padrões de avaliação de imóveis, por metro quadrado, segundo fatores como localização, acabamento e antiguidade definidas na lei de cada município;

A presunção tomada é o valor médio de mercado dos imóveis em cada região do Município, em determinado período de tempo/ano calendário.

- **Fato Conhecido**: o domínio útil ou a posse de bem imóvel localizado em dada região urbana de determinado Município;
- **Nexo de Causalidade** definido na legislação de cada Município (elaborada pelo Poder Executivo municipal) com a fixação dos valores constantes na pauta genérica de valores por região do Município, em que cada metro quadrado, dos imóveis em dada região, corresponderá a um valor previamente determinado;
- **Fato Desconhecido**: valor efetivo do imóvel que poderia ser alcançado no mercado imobiliário.

Se os valores tomados como válidos na planta genérica de valores não forem reais e causarem prejuízos aos contribuintes, poderá haver comprovação, com documentação hábil, do valor do bem questionando o lançamento do valor do crédito tributário;

- 5) **Pautas fiscais de valores** - como exemplo indicam-se valores pré-fixados da base de cálculo na substituição tributária<sup>65</sup> no Imposto sobre a Circulação de Mercadoria e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação – ICMS (definidos em cada Estado da Federação) com pré-definidas médias de Margens de valor Agregado (MVA) para várias mercadorias ao final de sua cadeia de circulação, em que se presume que dada mercadoria terá, por exemplo, até sua venda ao consumidor final, um valor médio acrescido de venda de até 50 % (cinquenta por cento) em relação ao valor inicialmente dado na venda pela indústria.

- **Fato Conhecido**: a operação de circulação jurídica com dadas mercadorias;
- **Nexo de Causalidade** definido na legislação de cada Estado da Federação (elaborada pelo Poder Executivo) com a fixação dos percentuais presumidos

---

<sup>65</sup> Como já mencionado no capítulo anterior, a substituição tributária encontra-se regulada no artigo 128 do Código Tributário Nacional, dentro da categoria de “responsabilidade”, tratando-se da responsabilização por recolhimento de tributo de alguém que tenha relação com a situação que dará surgimento a obrigação tributária. Assim, na substituição tributária progressiva (para frente) ou a regressiva (para trás) o substituto recolhe o tributo, respectivamente, devido nas operações futuras ou nas operações anteriores.

médios de Margem de Valor Agregado (na substituição tributária) para várias mercadorias ao final da cadeia de circulação;

- **Fato Desconhecido**: valor efetivo da mercadoria na operação de circulação no final da cadeia de circulação.

O sujeito passivo que na cadeia fizer a circulação da mercadoria com valores menores que os presumidos pode questionar o valor tomado como base de cálculo, comprovando o recolhimento a maior do valor do ICMS, a fim de tentar buscar a restituição do valor pago indevidamente; e

- 6) **Presunção de culpa por infrações tributárias** - o artigo 136 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) <sup>66</sup> prevê que no caso de infrações de natureza tributária, a responsabilização pelo cometimento das ilicitudes independe da intenção do agente, da efetividade, da natureza e da extensão de seus efeitos. Com tal previsão, presume-se a culpabilidade pelo cometimento de ilícitos tributários.

- **Fato Conhecido**: a ocorrência de um fato contrário à legislação tributária (ilícito tributário);
- **Nexo de Causalidade** artigo 136 do Código Tributário;
- **Fato Desconhecido**: culpa do sujeito passivo no cometimento da infração.

Ao sujeito passivo deverá ser possibilitado comprovar a inexistência de culpa na ocorrência da infração tributária.

Em todos os casos, em que as presunções relativas sejam utilizadas haverá a possibilidade de realização de prova em sentido contrário ao fato desconhecido tomado como verdadeiramente ocorrido, devendo o contribuinte, que não for culpado, comprovar a inexistência de culpa a fim de buscar o afastamento de sua responsabilização.

Nesse último exemplo muitos autores entendem que a responsabilização por infração tributária é objetiva, considerando o sujeito como absolutamente culpável, sem a possibilidade de fazer prova em contrário. Com tal entendimento não se concorda, e este tema é justamente o de maior enfoque no presente estudo a ser devidamente desenvolvido em maior medida no último capítulo.

---

<sup>66</sup> Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional.

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

#### **4.1.1.1 Presunções e o princípio da legalidade**

Como as presunções tratadas no âmbito do presente estudo são tomadas como presunções de fatos, não se pode admitir que tais presunções (seja na criação de obrigações tributárias, seja na determinação de responsabilização por ato ilícito) sejam utilizadas sem estarem previamente fundamentadas e previstas e em lei.

Cumprir observar que o Direito, aqui em especial o Direito Tributário, toma os fatos do mundo fenomênico, que ao serem encampados pelo Direito, juridicizados, tornam-se parte do ordenamento jurídico. Com efeito, ao se verificar a concretização do (s) fato (s) constantes da previsão normativa, muita das vezes identifica-se que é (são) causa (s) da formação da relação jurídica entre os cidadãos e o Estado, por conseguinte, desencadeando obrigações a que o sujeito passivo deverá cumprir. Diante desse quadro, somente lei poderá obrigar a alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Com esse entendimento, a exigência de prévia existência de lei para criação de obrigações tributárias, por meio de presunções, também encontra guarida na Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso II e artigo 150, inciso I<sup>67</sup>. Por sua vez, para a instituição de punições e cominações de penas decorrentes de presunções (considerando-se a unicidade do ilícito, independentemente do subsistema do Direito em que se encontra previsto <sup>68</sup>), de igual forma submete-se à necessária existência prévia de lei, nos termos do artigo 5º, incisos II e XXXIX Constituição Federal <sup>69</sup>.

Devido a isso, a criação de presunções e dos procedimentos necessários para validá-las deverá restar prevista, previamente, em lei amplamente divulgada, para que possa gerar obrigações a que as pessoas devam se sujeitar.

#### **4.1.1.2 Presunções e os limites para sua utilização**

Acerca dos limites para utilização das normas de praticidade, Derzi (em notas de atualização in BALEEIRO, 2010, p. 191) e Silva (2007, p. 343-344) se posicionam no sentido de que a praticidade (princípio difuso e implícito na ordem jurídica brasileira), mesmo

<sup>67</sup> Artigo 5º, inciso II – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;” Artigo 150, inciso I da Constituição Federal – “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

<sup>68</sup> A tratativa acerca da unicidade do injusto poderá ser revista no presente estudo, no capítulo antecedente, bem como no último capítulo ao se abordar a necessária interpretação sistêmica do Direito.

<sup>69</sup> Artigo 5º, inciso XXXIX da Constituição Federal – “Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.”

visando à realização da eficiência em âmbito tributário, deve obrigatoriamente observar o respeito às garantias e direitos fundamentais delineados na própria Constituição Federal.

Derzi (2007, p. 340-341 e In BALEEIRO, 2010, p. 1266-1267), citando novamente Isensee, descreve que a aplicação da praticidade, mormente por parte da Administração Pública, deve se sujeitar as seguintes regras:

- restringir-se ao mínimo necessário, proibindo-se os excessos;
  - respeitar os direitos fundamentais, baseando-se em tipos que se formam de acordo com a representação daquilo que for normal;
  - limitar-se a uma tributação pela média de valores, vedando-se que o método se transforme em instrumento de política fiscal, de redistribuição de renda ou de benefícios e isenções tributárias;
  - estabelecer critérios uniformes que não podem variar de repartição para repartição;
  - fixar pautas de valores, somatórios ou presunções que devem obrigar a própria Administração, a qual, por imperativo do Estado de Direito, não pode dele se afastar;
  - dar ampla publicidade aos padrões, esquemas e pautas de valores, os quais não podem constar orientações internas secretas.
- Finalmente, cumpre registrar que existe uma tendência acentuada de transformar os padrões, somatórios e pautas de valores em presunções *juris tantum* que admitem a prova em contrário para os casos “atípicos”.

Para Ferragut (2005, p. 164-183), o princípio de praticidade (aqui considerando, as presunções - meios indiretos de prova), deve conviver, harmonicamente, com os demais princípios do ordenamento jurídico brasileiro, mormente os princípios constitucionais, nos termos a seguir dispostos:

- 1) “**Segurança jurídica**” - sendo um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico brasileiro, relaciona-se com a garantia de imutabilidade de direitos e obrigações referentes à fatos passados, mantendo-se uma estabilidade nas relações jurídicas com a garantia da relativa certeza de ocorrência dos fatos, em que no caso apenas haverá a consideração da condição de contribuinte ou de responsável quando houver a efetiva comprovação de que os fatos descritos na hipótese de incidência tiverem se concretizado. Com isso, deve sempre ser garantido ao contribuinte a produção de todos os meios de provas admitidos em Direito para que possa demonstrar a possível inveracidade do fato presumido;
- 2) “**Supremacia do interesse público sobre o particular**” - a Administração Pública tem o poder-dever de cumprir as finalidades públicas definidas tanto pela própria Constituição Federal quanto por leis. Em sendo assim, o interesse público é indisponível, devendo ser cumpridas as tarefas necessárias para que seja alcançado. E,

nesse passo, embora a regra seja a de se privilegiar a realização de provas diretas dos acontecimentos fáticos, a utilização de presunções é perfeitamente possível, visando a facilitar a aplicação da legislação tributária na verificação das ocorrências de fatos descritos nas hipóteses de incidência (no cumprimento do interesse público). Todavia, frisa-se, que, a utilização das presunções não pode olvidar a busca pela verdade material (verdade real), devendo ser possibilitada ao sujeito passivo, a comprovação da inocorrência dos fatos presumidos;

- 3) **“Legalidade”** - considerando que da utilização de fatos presumidos podem decorrer direitos e obrigações, deve haver a previsão legal das presunções, já que somente lei pode criar direitos e obrigações;
- 4) **“Tipicidade”** - constitui-se um desdobramento da legalidade, em que se determina a necessidade de que o “veículo introdutor de normas contenha a integral descrição do fato jurídico - que se e quando ocorrer, dará ensejo ao nascimento da relação jurídica tributária”. Além disso, a norma deverá prever os critérios para a constituição da relação jurídica afeta aos fatos que tratar;
- 5) **“Igualdade”** - ao se instituir presunções não poderá haver qualquer tipo de tratamento privilegiado injustificado, pois a igualdade perante a lei é indisponível, devendo se dar tratamento igual na medida da desigualdade de cada um. Assim, não é admitida a criação de tratamentos díspares para dados grupos discriminando outros tantos;
- 6) **“Capacidade contributiva”** - tendo em conta que tal princípio se refere à aptidão de cada um para contribuir na repartição da carga tributária na medida de suas possibilidades e ao mesmo tempo significando que a arrecadação deverá se dar na medida da necessidade para a sobrevivência estatal, deve-se evitar uma tributação excessiva, pois, visa-se a participação “igualitária” dos contribuintes nos gastos do Estado. E assim, a utilização de presunções, por constituem questões de fatos, não poderão fazer incidir exigência tributária de fatos diversos daqueles que venham a demonstrar a existência de riqueza que possa ser levada à tributação;
- 7) **“Ampla defesa e contraditório”** - pelo fato de as presunções legais conterem uma relação jurídica de implicação, considerando verdadeiros fatos que possivelmente serão verdadeiros, para se poder, validamente, utilizar-se de tais fatos como sendo verdadeiros, deverá se passar pelo crivo do contraditório e da ampla defesa, admitindo-se a realização de todas as provas permitidas em Direito que possam infirmar a verdade desconhecida considerada como ocorrida.

Importar mencionar que o direito a ampla defesa não é meramente formal, mas sim substancial, que deve ser viabilizado. Com isso, mesmo que o indivíduo possa se defender, à Administração Pública não é dado exigir a realização de provas de difícil ou impossível realização, como as provas negativas de que determinados fatos não ocorreram. Dessa feita, “se a prova for impossível ou de difícil produção, não poderá ser imputado ao sujeito a prática do fato descritor de evento presumido, com as consequências a ele pertinentes”, o que violaria o direito substancial à ampla defesa;

- 8) **“Razoabilidade”** - por intermédio de tal princípio exige-se que sejam respeitados os critérios racionalmente aceitáveis (do ponto de vista do senso comum e o que costumeiramente acontece). Nesse passo, para a utilização de presunções, em situações que possibilitem certa margem de discricionariedade na forma de agir, por parte do sujeito passivo, deverá ser levado em conta o que ordinariamente acontece, ou o que de fato possa acontecer. Diante disso, a Administração Pública não pode fazer uso de presunções que tragam prejuízo aos sujeitos passivo, criando óbice ou mesmo considerando má-fé, sem fundamento justificado, nas ações dos sujeitos passivos;
- 9) **“Proporcionalidade”** - as competências legislativas, administrativas e judiciais somente podem ser exercidas, de forma válida, na proporção da intensidade e extensão do atendimento do interesse público a que estejam relacionadas. Nesse contexto, considerando o benefício a ser atingido, apenas poderá se admitir a utilização de presunções que resultem na consideração de fatos que causem restrição aos direitos dos cidadãos, envolvendo a liberdade e a propriedade, na medida estritamente necessária para o atingimento da finalidade pública a ser atingida, desde que, não obstaculize a efetivação dos direitos e garantias individuais constitucionalmente previstas;
- 10) **“Discriminação constitucional das competências”** - aqui se refere às competências de atuação de cada ente federado definidas pela própria Constituição Federal. Em tal desiderato, cada ente federado, ao fazer uso das regras de praticidade, aqui especificamente as presunções, deverá se ater ao seu âmbito de atuação, já que as presunções, apenas autorizam a implementação de mecanismos para se efetivar a eficiência na aplicação da legislação tributária, o que não significa o alargamento do âmbito de competência de cada ente.

No mesmo sentido, Haret prescreve que os enunciados presuntivos de quaisquer tipos, enquanto regras jurídicas que são, devem se sujeitar aos cânones gerais do sistema jurídico,

em especial as regras constitucionais (abrangendo-se aqui os princípios constitucionais, explícitos e implícitos).<sup>70</sup>

Ao desenvolver o que entende como limites para utilização das presunções, a autora faz uma subdivisão entre limites formais e materiais, respectivamente, tanto para o legislador quanto para o aplicador na elaboração e aplicação das regras presuntivas.

Para o legislador, os limites formais se referem às regras jurídicas existentes que deverão ser seguidas, para que possa, validamente, criar e introduzir no ordenamento jurídico regras de conteúdo presuntivo (por exemplo, qual ente federado seria o competente para elaborar determinada regra e quais os procedimentos, como matérias a serem tratadas por lei ordinária ou especificamente por lei complementar, passagem pelas duas casas legislativas – Câmara dos Deputados e Senado Federal – etc.) (HARET, 2010, p. 728-739).

No que diz respeito aos limites formais para o aplicador, os mesmos se encontram descritos no próprio consequente na norma presuntiva, em que se terão as exigências formais a serem cumpridas para a constituição do fato a ser tomado como verdadeiro. Por isso, na aplicação dos enunciados presuntivos, em que ocorre a apreciação probatória da constituição do fato jurídico, deve-se ter em consideração que o enunciado presuntivo ingressa no sistema jurídico como meio de prova. Por tais razões, principalmente pela característica indutiva dos casos presuntivos, que dão suporte aos enunciados presuntivos, o Direito exige que julgador fundamente os motivos que lhe formaram o convencimento, bem como as regras jurídicas que aplicou ao caso (HARET, 2010, p. 751-753).

Soma-se a isso, que na aplicação da norma legal referente ao enunciado presuntivo, deve ser provada a existência do fato auxiliar ocorrido que dará nascimento à ilação tomada como possivelmente verdadeira, pois a considerada legitimidade do ato administrativo não tem o condão de afastar a necessidade de se realizar a comprovação do fato que desencadeará a inferência da ocorrência do fato presumido. Pode se citar, como exemplo, o caso de se considerar omissão de receita pela não contabilização de depósitos bancários, em que o Fisco deverá comprovar a existência de tais recursos depositados na conta do titular acusado, que por deixar de declarar tais valores poderia induzir a presunção da ocorrência de omissão de rendimentos sujeitos à tributação.

No que se refere aos limites materiais afetos ao legislador, Haret (2010, p.717-726) elenca os seguintes pontos:

---

<sup>70</sup> Acerca da tratativa do sentido tomado do termo princípios, vide capítulos anteriores do presente estudo, em que se demonstra a justificação da tomada do termo “princípio” como norma jurídica.

- 1) **“Cláusulas pétreas (art.60, § 4º, da CF)”** - seria a primeira fronteira do legislador para formulação de presunções, já que as matérias descritas no artigo 60, parágrafo 4ª da Constituição Federal não podem ser objeto de deliberação de emenda constitucional, muito menos poderá lei tratar de presunções afetas as mesmas questões;
- 2) **“Competência tributária (arts. 153, 155 e 156 da CF)”** - a matéria disposta na Constituição Federal acerca da competência tributária não poderá ser objeto de tratativa por presunções, principalmente no caso de haver alterações das materialidades das competências estabelecidas. Ou seja, as competências constitucionais de cada ente federado não poderão ser alteradas, e nem interpretadas extensivamente, por meio de presunções;
- 3) **“Princípio da tipicidade (arts. 5º, II, 150, I, § 2º do art. 145 da CF)”** - no campo do Direito Tributário, cabe ao legislador definir, taxativamente, as condutas reguladas tanto no antecedente quanto no consequente normativo. Como o Direito Tributário é regulado pela tipicidade cerrada “é preciso que no bojo das hipóteses que busquem determinar a presunção em lei existam critérios aptos a identificar a conduta presumida ou fato típico da presunção”. E de igual forma, como se dá com os tributos, a ilicitude tributária, necessariamente, deverá estar tipificada no ordenamento jurídico, vez que do contrário, o aplicador poderá exercer poderes que não tem. Cabe ao legislador definir legalmente o que é tributo e o que é ilícito e atribuir as relações e consequência jurídicas respectivamente para cada um dos fatos;
- 4) **“Princípio do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (art. 5º, LIV, LV, da CF)”** - a lei tributária ao instituir norma presuntiva, como a instituição de dado regime especial (por exemplo, no caso do lucro presumido) <sup>71</sup>, sem admitir a opção prévia de escolha do sujeito passivo em aderir ou não, deverá prever o direito de o sujeito passivo se insurgir contra tal fato que venha a ser presumido como ocorrido. Em resumo, ou o sujeito passivo terá a opção de escolher ingressar no regime especial, em que o enunciado presuntivo terá efeitos absolutos, ou, não lhe sendo dada tal opção, seja-lhe garantido o devido processo legal (“lugar, por excelência para se discutir a procedência do fato constituído pelo Fisco”), com o contraditório e a ampla defesa para que possa demonstrar a não ocorrência do fato tomado como verdadeiro;

---

<sup>71</sup> É importante mencionar que no caso de o sujeito passivo optar por de ser tributado pela sistemática do lucro presumido, ainda que não tenha qualquer lucro efetivo, contra tal fato tomado verdadeiro não será admitida a comprovação de prejuízo para se eximir da tributação com fundamento em tal regime especial.

- 5) **“Demais princípios constitucionais”** - a norma presuntiva que viola princípios constitucionais está eivada de vícios dos mais graves em relação àquela outra que deixa de observar a legislação inferior. Ao se avaliar os limites materiais ao legislador para tratar de normas presuntivas, todos os princípios constitucionais devem ser considerados, uma vez que a Constituição Federal brasileira é a norma fundamental do sistema tributário;
- 6) **“Princípio da reciprocidade dos efeitos”** - o texto legal ao prever enunciado presuntivo, que sendo tomado como verdade ocorrida, faz surgir uma realidade jurídica criando direitos e obrigações. Nesse passo, a criação da norma presuntiva não pode ser meio de se favorecer apenas o Fisco, com enfoque no aumento de arrecadação, mas deverá ser feita de modo que “regulando técnica excepcional de tributação” evite atitudes evasivas dos contribuintes, respeitando-se os valores da ordem jurídica posta. Com tal viés, deve-se admitir reciprocidade entre Fisco e contribuinte, com fundamento na isonomia e na igualdade, em que sem desnaturar a realidade das operações em que a presunção seja utilizada, garanta o exercício dos direitos e garantias fundamentais, realizando uma aplicação da lei de forma justa;
- 7) **“Domínio dos fatos possíveis”** - não se pode olvidar “que toda presunção encerra uma noção substitutiva, originária de um juízo indutivo antecipado e provisório, criado por meio de um efeito de espelhamento e identificação entre uma coisa e outra”. Nesse vértice “admitindo um fato por outro, como se fossem um só ou o mesmo”, dá-se determinado tratamento jurídico. E, assim, por ser ilação, o fato tomado por outro deve corresponder à efetiva realidade, uma vez que, do contrário, de presunção, passa-se a fazer uso de ficção para tratar de conduta que terá implicação jurídica, com surgimento de direitos e obrigações, o que é vedado, ainda, que legalmente posta pelo legislador. Em síntese, os fatos tomados como presunção devem corresponder à realidade, como no caso de determinada operação com mercadorias, o valor que eventualmente seja presumido para a operação não pode ultrapassar a prática comum do mercado, pois deve haver uma proporcionalidade do fato tomado presuntivamente em relação à realidade espelhada;
- 8) **“Genus comum ou vínculo essencial entre fatos presuntivos e fato jurídico em sentido estrito”** - deve existir uma correspondência jurídica entre o fato conhecido e o fato presumido. As significações dos fatos conhecidos e dos fatos presumidos devem ser iminentemente jurídicas e não de outras ordens significativas que nada tem haver com o universo jurídico;

- 9) **“Tecnica na escolha das palavras que positivam o tipo presuntivo”** - no objetivo de implementar a melhor forma de se positivizar a regra presuntiva, cabe ao legislador buscar enunciados de fatos que tenham similitude conceitual entre os fatos presumidos e o fato jurídico em sentido estrito considerado como verdadeiramente ocorrido. Segundo esse preceito, a tecnicidade é de suma importância na escolha das palavras a serem utilizadas, pois quanto menor for a amplitude semântica dos enunciados normativos, mais restrito será o campo de objetos possíveis por ela abrangidos, e conseqüentemente ter-se-á maior precisão. Com a maior objetividade, ou mesmo exatidão dos termos utilizados nos enunciados normativos, haverá mais certeza e segurança jurídica na positivação das normas;
- 10) **“Ratio legis comum aos fatos e em direito tributário”** - a estipulação do fato constante no enunciado legal presuntivo, bem como a do fato jurídico em sentido estrito devem estar vinculadas ao Direito Tributário, “conformando valores comuns que motivam e justificam sua atuação no âmbito tributário”. Assim, o fato presumido e o fato jurídico em sentido estrito (duas realidade factuais) devem estar jungidos pelos mesmos fins propostos pelo ordenamento jurídico, a mesma razão legal;
- 11) **“Conceitos jurídicos de direito privado (art. 110 do CTN)”** - ao trazer novos conceitos jurídicos para o ordenamento, o legislador, embora possa haver uma espécie de “bom senso” no que se entende por alguns conceitos, deve observar e preservar o sentido natural de termos originários da tratativa especializada de subsistemas do Direito, em que a imposição de norma tributária não poderá alterar o sentido e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional;
- 12) **“Vedações materiais específicas do subdomínio do direito tributário (art. 111 do CTN)”** - na seara tributária, determinadas matérias não se presumem, e assim deverão ser respeitadas, não podendo ser objeto de presunção, a suspensão ou a exclusão do crédito tributário, a outorga de isenção e a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

No que diz respeito aos limites materiais delineados para o aplicador do direito, Haret, (2010, p. 741-751), dispõe a seguinte ordem:

- 1) **“Cláusulas pétreas (art.60, § 4º, da CF)”** - as ações do aplicador do direito não podem afrontar à forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais;

- 2) **“Princípios ontológicos de direito público e de direito privado”** - enquanto agente do Estado, o aplicador apenas poderá fazer uso das presunções previstas legalmente. Isso reafirma o princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, em que a lei é a garantia de que dispõem os contribuintes contra as imposições arbitrárias;
- 3) **“Impossibilidade de cobrança de tributo em face de modificação no posicionamento interpretativo”** - em conformidade com o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional<sup>72</sup>, há impedimento do aplicador em fazer uso de presunções no caso concreto com fins de exigir tributos. Ainda, a modificação dos critérios jurídicos interpretativos adotados pela autoridade administrativa no lançamento já ocorrido, com a expedição de enunciados presuntivos, é causa que o invalida, já que extrapola sua competência e surpreende o contribuinte. Dessa maneira, por força do princípio do não confisco, da segurança jurídica e da justiça, a utilização da presunção que os afronte é inconstitucional;
- 4) **“Texto da norma ou costume juridicizado e não costume socialmente aceito”** - não se admite que se torne válida a exigência de tributos com fundamento em costumes sociais ou práticas reiteradas pela administração, vez que o lançamento é ato vinculado com fundamento em lei, com previsão da hipótese de incidência (regra matriz de incidência tributária) e o procedimento que deve ser observado. Portanto, a presunção não pode ser utilizada para que, com fundamento em costumes sociais e práticas reiteradas pela administração, possa se exigir tributos;
- 5) **“Sentido próprio das palavras”** - considerando que a presunção tanto mais e melhor prescreve um fato quanto menor for o número de fatos diferentes que venha a indicar, as palavras utilizadas nos enunciados presuntivos deverão ser tomadas com um rigor semântico e restritivo em seu sentido para que, observando os sentidos originários e próprios da língua portuguesa, quanto aos sentidos técnicos que as palavras possuam não se tente estender ou buscar o uso de subterfúgios interpretativos. Assim, apenas poderão ser consideradas válidas as regras presuntivas que possam ser associadas a outras regras sem qualquer estratagema interpretativo, para caracterização de dado fato;

---

<sup>72</sup> Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional.

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

- 6) **“Sendo matéria técnica, não cabe ao juiz, sozinho, decidir; deve produzir instrução técnica”** - de maneira comum, as regras presuntivas não exigem conhecimento especializado. Contudo, nos casos em que a prova de fato depender de conhecimento técnico/científico, não se poderá fazer uso de presunções, mas deverá se realizar a prova técnica/pericial com a participação da parte interessada;
- 7) **“Bom senso de acordo com o senso jurídico”** - o Direito não é bom senso, mas senso jurídico delimitado por limites dispostos pelo próprio ordenamento jurídico. Vale dizer, que o aplicador não pode, por seu bel prazer, sair criando novas acepções ou conceitos e lhes atribuir os mais diversos efeitos jurídicos. A interpretação decorrente da utilização de enunciados presuntivos, para ser válida, deve guardar relação com a significação dos termos utilizados e com a similitude com os enunciados factuais;
- 8) **“Prevalência do senso jurídico em face dos outros sentidos do termo”** - como critério autopoietico do sistema jurídico, os sentidos dos termos e expressões juridicizadas devem ser utilizados como Direito e não como tratativa de outras ciências. Assim, os fatos que deverão ser relevantes para o Direito, são aqueles a que foram positivados com dado sentido técnico-jurídico, e, portanto, devem ter uma interpretação jurídica, e não uma interpretação econômica, por exemplo;
- 9) **“Campo dos fatos possíveis e realizados”** - não se pode olvidar que as presunções possuem natureza empírica, partindo-se da frequência de repetição de fenômenos ocorridos. E, em tal contexto, a norma legal presuntiva, necessariamente, deve se encontrar na esfera dos fatos de possíveis ocorrências. Como exemplo, ao definir uma pauta fiscal de valores, a Administração Pública deverá se utilizar de critério médio do mercado, uma média ponderada de valores dos negócios realizados interpartes;
- 10) **“Inaplicabilidade de ‘presunções emprestadas’”** - no Direito Tributário se admite a presunção emprestada processual (procedimentos utilizados para constituição dos fatos) como meio auxiliar na constituição de fato, sendo usada para colaborar no convencimento da autoridade competente. Por si só, não prova o fato jurídico em sentido estrito. Por isso, não deve ser tomada sozinha como verdade do fato.  
No tange a presunção emprestada material, esta não é admitida pelo Direito Tributário, pois, ao se utilizar um raciocínio indutivo, que parte de um âmbito conceitual diferente daquele da conduta regulada a dado caso, cria-se uma dissociação entre os fatos presumidos e os fatos jurídicos em sentido estrito. Em decorrência disso, a presunção material emprestada poderá apenas ser utilizada como indício e não como presunção de ocorrência de um fato desconhecido;

- 11) **“Consonância entre o *genus* comum dos fatos e os efeitos idênticos deles no campo dos tributos”** - na ausência de questões comuns, de semelhança entre os fatos envolvidos no raciocínio presuntivo não se poderá fazer uso de interpretações extensivas. Com isso, o raciocínio presuntivo deve se atentar para as significações utilizadas que se encontrem dentro dos conceitos dos termos e fatos prescritos em lei, de modo que não existirá “hipótese subsumível” se as significações utilizadas não encontrarem respaldo na previsão da norma jurídica;
- 12) **“*Rátio legis* semelhante”** - “a motivação dos atos que instituem as presunções se encontra como fundamentos de fato. São elas presunções de fato, meio de prova, linguagem competente para inserir em seu conseqüente nova unidade deôntica de sentido factual no sistema”. Assim, é exigido do aplicador, na utilização das presunções, que demonstre, fundamentadamente, as conjecturas e as relações entre as ocorrências fáticas que constituam o fato tomado como verdadeiramente ocorrido, que o motivaram a decidir em determinado sentido com o uso das referidas presunções;
- 13) **“Observância da *ratio legis* da lei no ato jurídico”** - “as presunções são exceções, justificam-se apenas e tão somente em face dos fins juridicamente previstos e que autorizam o uso dessas técnicas excepcionais de Direito”. O legislador é quem define a razão da lei. E, diante disso, quando a finalidade da presunção a ser utilizada encontra-se definida em lei, o aplicador deverá observar todos os atos que tratam do preceito presuntivo que for utilizar;
- 14) **“Os valores presumidos não podem ultrapassar o valor real da operação”** - tendo em vista que as presunções devem ser trabalhadas no campo do possível, devem se ater ao valor real das operações ou preço de mercado. No caso de haver utilização da presunção excedente, caberá ao sujeito passivo comprovar o excesso e requer eventual restituição;
- 15) **“Perfeita subsunção do fato à norma”** - os fatos devem se subsumir às normas legais como decorrência do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada inerente ao Direito Tributário. À subsunção em questão, deve-se observar as limitações materiais, já que os limites especificados na tipificação legal devem ser observados pelo aplicador, “o texto legal é o limite aos recursos imaginativos do aplicador”;
- 16) **“Uso dos corretos meio de prova em direito admitidos”** - o aplicador deve buscar os meios hábeis de realização de provas que possam comprovar a existência dos fatos presumidos;

- 17) **“Fazer preservar o direito de restituição e de petição ao sujeito particular”** - admite-se que a Administração Pública presuma fatos, desde que garanta o ressarcimento efetivo e integral (de forma diligente, dinâmica e eficaz) dos valores que forem pagos à maior;
- 18) **“Vedações de presunções em determinadas matérias tributárias”** - no âmbito do Direito Tributário é proibida a equiparação, ainda que se forma presumida, de matérias afetas à suspensão ou a exclusão do crédito tributário, à outorga de isenção e à dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por sua vez, Costa (2007, p. 216-220) ao desenvolver o tema acerca das limitações no uso das presunções em Direito Tributário, aduz que os estudiosos à unanimidade, em atenção aos princípios constitucionais, entendem que praticidade deve ser aplicada de modo a que os direitos e garantias dos contribuintes sejam respeitados. E, deste modo, os princípios determinantes dos limites da utilização das regras de praticidade tributária seriam, essencialmente, o da verdade material ou efetiva realidade do sujeito passivo, da capacidade econômica e o da legalidade.

Em continuidade, a autora assenta que a tratativa dos limites ao emprego da praticidade se encontram dispersos nas lições teóricas. Em face disso, sugere uma enumeração de alguns pontos que, mais especificamente, poderão adensar a abordagem das limitações à utilização da praticidade, quais sejam:

- 1) **“Veiculação dos instrumentos de praticidade tributários por lei”** - o legislador tributário deve envidar esforços para regradar exaustivamente as condutas pertinentes à praticidade tributária, traçando, como regra, condutas administrativas vinculadas, restringindo, na medida do possível, a discricionariedade, a fim de se mitigar a produção normativa por parte da Administração Pública quanto às questões de praticidade tributária;
- 2) **“Observância do princípio da capacidade contributiva e subsidiariedade da utilização de técnicas presuntivas”** - o princípio da capacidade contributiva é uma das manifestações da isonomia na seara tributária, constituindo, certamente o principal parâmetro de justiça na exigibilidade dos impostos. Assim, apenas quando for muito oneroso ou impossível para Administração Pública a realização de provas é que as regras de praticidade poderiam ser utilizadas. Entretanto, não é válido ao Poder Público, manipular ou distorcer a realidade econômica, já que a efetiva realidade econômica do contribuinte deve ser respeitada;

- 3) **“Impossibilidade da adoção de presunções absolutas ou ficções para instituição de obrigações tributárias”** - as presunções adotadas apenas podem ser de natureza probatória. E ao serem definidas em lei, somente deverão ser relativas, comportando comprovações em sentido contrário aos fatos que são presumidos. De tal modo, devem ser respeitados os princípios da verdade material ou realidade, da ampla defesa e da própria capacidade contributiva;
- 4) **“Transparência na adoção de técnicas presuntivas”** - deve ser oportunizada a manifestação dos sujeitos passivos sujeitos às determinações das presunções consideradas, seja impugnando ou mesmo apresentando sugestões na utilização de tais expedientes de praticidade;
- 5) **“Observância do princípio da razoabilidade”** - as medidas de simplificação da aplicação das normas tributárias devem ser elaboradas e aplicadas em harmonia com a razoabilidade;
- 6) **“Respeito à repartição constitucional das competências tributárias”** - a utilização das normas de praticidade não podem conduzir, mesmo que indiretamente, a distorção das competências de cada ente federado. Dessa maneira, o uso das técnicas de praticidade deverá respeitar a repartição de competência da federação, em que cada ente age, exclusivamente, em seu campo de atuação, sem fazer uso de normas de simplificação para invadir a competência de outro ente;
- 7) **“Justificação das normas de simplificação”** - as normas de praticidade devem ser justificadas de modo a que sua validade se condicione à necessidade de sua adoção e aplicação equânime a todos, sem a qual não seria possível realizar o controle ou aplicação da norma tributária;
- 8) **“Caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação ou padronização”** - as regras de praticidade jamais poderão ser utilizadas em detrimento dos contribuintes, devendo ser oportunizado ao sujeito passivo se sujeitar ou não a tais regimes de praticidade, podendo optar por outros regimes que entenda que sejam mais benéficos;
- 9) **“Limitação do recurso às cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados, e de competências discricionárias pelo princípio da especificidade conceitual (ou tipicidade)”** - considerando que a própria constituição determina um mínimo de especificidade dos conceitos a serem utilizados pela legislação tributária, e, ainda, que cláusulas gerais possuem alto grau de abstração, o legislador não poderá se utilizar de cláusulas gerais como sendo a regra, pois há vulneração da determinabilidade decorrente

da própria legalidade material (tipicidade). Diante disso, deverá ser observada a tipicidade, que impõe que os elementos essenciais da norma tributária estejam previstos em lei;

- 10) **“Equilíbrio na implementação da privatização da gestão tributária”** - a delegação de atos que a princípio competem a Administração tributária para particulares deve ser feita com prudência e moderação, com a implementação de instrumentos de controle, de forma a se evitar o descumprimento das obrigações e deveres tributários. Além disso, os deveres instrumentais (obrigações acessórias) determinados deverão ser os necessários e menos complexos possíveis, uma vez que a excessividade e complexidade podem levar a impraticabilidade;
- 11) **“Respeito aos direitos e princípios fundamentais”** - a Constituição Federal ao assegurar exercício dos direitos e garantias fundamentais, impede que a regulação do Direito Tributário seja exigida em contrariedade a tais princípios. Em vista disso, deve se buscar a harmonia entre o exercício dos direitos e garantias fundamentais com a aplicação das normas afetas ao Direito Tributário.

Como se verifica, admite-se a utilização da praticidade que, compondo enunciado normativo referente a fatos, poderá gerar obrigações para as pessoas físicas e ou jurídicas. No entanto, para que se possa validamente fazer uso das regras de praticidade, as mesmas deverão estar previstas em lei, antecipadamente à ocorrência dos fatos. Ademais, as regras de praticidade sofrerem restrições em sua aplicabilidade, em decorrência da necessária manutenção do exercício dos direitos e garantias fundamentais das pessoas, originárias dos princípios explícitos e implícitos da Constituição Federal brasileira.

#### ***4.1.1.3 Presunções e provas***

O termo “prova” é derivado do latim “proba” ou “probare”, que significa demonstrar, reconhecer, formar juízo de algo. O termo em destaque deve ser entendido no sentido jurídico como “*denominação*, que se faz pelos meios legais da existência ou veracidade de um fato material ou de um ato jurídico, em virtude do qual se conclui por sua existência do fato ou do ato demonstrado”. (SILVA, 2008, p. 1.127).

Silva (2008, p. 1.127), assevera que

[...] no sentido processual, designa também os *meios*, indicados em lei, para realização dessa demonstração isto é, a *soma de meios* para constituição da prova, ou seja, para conclusão ou *produção da certeza*.

[...]

A prova, por isso, constitui em matéria processual, a própria alma do processo ou a *luz* que vem esclarecer a dúvida a respeito dos direitos disputados.

[...]

E, assim, sendo, juridicamente compreendida, a prova é a própria convicção acerca da existência dos fatos alegados, nos quais se fundam os próprios direitos, objetos da discussão ou do litígio.

Em consequência, somente há *prova* quando, pela demonstração, se produz *luz* suficiente para achar a verdade ou quando os elementos componentes da demonstração estabelecem uma *força suficiente* para produzir certeza ou convicção.

Em sendo assim, “prova”, no âmbito do Direito, refere-se aos elementos que podem levar a alguém, o conhecimento de determinados fatos (ALVIM, 2008. p. 604; GRECO FILHO, 2012. p. 225).

É de se verificar que na utilização das presunções legais, como suprarreferido, toma-se a realidade apreendida pela experiência da repetição de eventos ou pela constatação de reiterados fatos que passam a ser dispostos pela própria norma legal. Como se nota, ao se considerar as presunções no campo das hipóteses normativas, identifica-se que são definidoras de conteúdos e conceitos jurídicos de fatos, antecedentes normativos, que associados à norma presuntiva, irão compor a regra matriz de incidência tributária (seja da norma primária ou da secundária), e, por conseguinte, desencadearão consequências jurídicas. A par disso, identifica-se que o conteúdo das presunções legais se trata de fatos auxiliares ou circunstanciais que servem como meios de prova indireta do fato principal a ser considerado. Portanto, tais fatos secundários deverão ser objetos de prova (ALVIM, 2008, p.606-608; HARET, 2010. p. 478-479).

É preciso mencionar que as provas diretas visam a comprovar o fato que, se existente, desencadeará a consequência jurídica do enunciado normativo. Já as provas indiretas “são as destinadas à demonstração de fatos secundários ou circunstanciais, dos quais se pode extrair a convicção da existência do fato principal. A prova indireta é prova de indícios.” (GRECO FILHO, 2012, p. 226).

Nessa esteira, as presunções são mecanismos relacionados à comprovação de elementos fáticos que deverão ser considerados de modo relativo. Para, Ferragut (2010, p. 111-112),

Presunção é prova. E a prova, como dissemos, é fundamental para o conhecimento do fato típico; sem ela, teríamos apenas enunciados que, por não se submeterem a qualquer controle de sua provável equivalência à realidade, transformariam a verdade jurídica em ficção. Nada mais temeroso, porque a arbitrariedade seria muito difícil de ser controlada, uma vez que apenas aspectos formais da acusação estariam sujeitos a controle.

A prova e a contraposição de provas visam demonstrar a verdade ou a falsidade do significado de um enunciado. A prova resultará da confirmação ou da concordância dos dados confrontados, e pode ser vista tanto objetivamente – como o conjunto de meios ou elementos destinados a demonstrar a existência ou inexistência dos fatos alegados – quanto subjetivamente, como a convicção que o julgador forma acerca da existência desses fatos. Presunção é prova nesses dois sentidos.

[...].

Não temos dúvidas de que as presunções têm natureza processual probatória, a elas sendo sempre aplicáveis os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório. Consistem em meio de prova *indiciária*, subsidiária, indireta, divergindo das hipóteses em que, na definição do fato jurídico ou da base de cálculo, intervêm ficções legais ou “presunções absolutas”, enunciados de direito substantivo.

Deve ser ressaltado, que as presunções podem tratar de questões de fato ou de procedimentos referentes à comprovação das questões de fato, encontrando-se tanto na norma primária (licitude positiva) quanto na norma secundária (licitude negativa). (2010. p. 817-818; SILVA, 2008 p. 1.127). Nas palavras de Haret (2010. p. 817-818),

O valor-meio (ou função) das presunções no direito tributário pode ser observado tanto no conteúdo, enquanto disciplina de direito material, quanto na forma, como matéria tangente ao direito processual. Como valor-meio de direito material, as presunções funcionariam com o objetivo de: disciplinar o procedimento de construção de fatos jurídicos; tipificar os elementos substanciais do suposto do fato; reduzir os elementos essenciais que, na realidade, se apresentam inexatos ou inapreensíveis para o direito; conferir a determinado fato uma específica natureza jurídica; atribuir a um fato efeito jurídico próprio e/ou diverso do que em regra lhe seria conferido.

No campo processual, apresentar-se-ia como modo de: (a) suprir deficiências probatórias; (b) evitar a investigação exaustiva do caso isolado; (c) dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto ou aquelas que representem ingerência indevida na esfera privada do cidadão; (d) instrumentar e dar início ao procedimento administrativo tendente à apuração de eventual ocorrência de fato imponible e imputação dos respectivos efeitos; (e) diminuir o arbítrio do juiz quanto ao critério de apreciação das provas; (g) (sic) evitar dificuldade excessiva na produção de provas; (f) (sic) facilitar ao juiz a decisão das questões de fato; entre outros.

Nessa toada, como se verifica pelos entendimentos acima expostos, as questões tratadas por meio de presunções relativas se referem às questões fáticas ou de procedimentos para definições da realização das provas de questões de fato. E, em assim sendo, enquanto tratativas de fatos auxiliares na comprovação do fato principal, servem como meios de provas indiciárias pela associação de um fato a uma norma presuntiva. Embora as presunções possam, em um primeiro momento, ser utilizadas, não poderão ser tomadas como absolutas, não podendo servir como impedimento de realização de comprovação que infirmem o fato presumido (desconhecido) como verdadeiramente ocorrido.

No caso em apreço, direcionando a questão da utilização das normas de presunção para a análise da norma secundária (sancionatória), afeta às presunções envolvendo os ilícitos, no caso, os tributários, não se pode perder de vista, que no consequente da norma sancionatória há a prescrição da consequência jurídica para o descumprimento do mandamento (regra de comportamento) determinado legalmente, incidente depois de ocorrida a materialização da hipótese de incidência disposta na norma primária. Dito de outra forma, a norma secundária prevê uma ilicitude, que implica consequências jurídicas pelo descumprimento do consequente da norma primária.

Esse mandamento de comportamento descumprido (ilicitude realizada) é o enunciado fático que desencadeará a sanção estritamente considerada, que como já visto, ora seria “causa para aplicabilidade de regra coercitiva, ora seria o próprio procedimento para atingir o fim juridicizado, qual seja, a constituição do fato no âmbito processual.” E, justamente no campo processual em que se encontra a norma secundária, é, por excelência, o local para se constituir os fatos, especialmente os que se referem à ilicitude e à responsabilização do agente acusado de seu cometimento (HARET, 2010. p. 489 e 817-818).

Dessa maneira, seja considerando a presunção relativa como causa para aplicabilidade das consequências jurídicas dispostas na norma sancionatória, ou seja como instrumento de constituição dos fatos no processo, mais uma vez, evidencia-se sua natureza probatória em matéria tributária, vez que seu resultado, ao compor o enunciado da norma secundária, trata-se de matéria que comportará prova, a não ser que o sujeito passivo renuncie (mesmo que tacitamente) esse seu direito.

Deve ser ressaltado, que as generalizações ou padrões observados na criação das presunções, poderão ou não ser refutados pela ocorrência de um evento que seja, que divirja da verdade presumida. Em outras palavras, o evento desconhecido, presumido como verdadeiro por sua reiteração de comprovada verdade, poderá, em dada circunstância, contrariar a presunção, demonstrando, por consectário lógico, que presunção a ser considerada como regra de praticidade é aquela (relativa) que possibilite a produção de todas as provas em Direito admitidas, que possam infirmar a ocorrência do fato presumido como verdadeiro que criará obrigações e imputações por ilícitos ao sujeito passivo.

Silva (2007, p. 345-346) ao tratar da utilização das regras de praticidade, principalmente no âmbito das sanções tributárias, adverte que as presunções não podem criar responsabilização objetiva, vez que prevalece a presunção de inocência na imputação de cometimento de ilícitos. No entanto, o autor admite que se possa utilizar a presunção de culpa por infração, desde que seja possibilitado ao sujeito passivo acusado do ilícito provar a

inexistência de culpa. Portanto, o que ocorre com a utilização das presunções no caso, é a inversão do ônus da prova, cabendo ao acusado demonstrar comprovação contrária da ocorrência do fato presumido.

Acrescente-se a isso que, ainda diante da harmonia que deve existir entre a aplicação do princípio ou regras de praticidade e os demais princípios constitucionais, aqui em especial o da presunção de inocência, no caso de imputação de responsabilização por cometimento de ilícitos tributários, não ocorrerá a simples inversão do ônus probatório, devendo a Administração Pública realizar a comprovação da ocorrência de elementos objetivos da prática infracional, como a materialidade, da conduta ilícita, a autoria, o resultado, o nascimento da obrigação principal ou acessória inadimplida, não sendo admitidas suposições, indícios, circunstâncias essas, em que a imputação de responsabilização por ato ilícito não terá êxito, por ausência de motivação e desvio de finalidade (SILVA, 2007, p. 346).

Para Greco Filho, (2012, p. 240) as presunções legais objetivam a facilitar o ônus probatório em favor da parte a que aproveita, podendo a parte contrária realizar provas que contrariem a presunção. Na literalidade das palavras do autor em destaque,

[...]. Provado um fato (que não é o principal), chega-se, pela presunção legal, à convicção da existência do fato principal. Se a presunção é relativa, a parte contrária pode fazer prova contra a convicção de que o principal existe, tentando quebrar o nexo entre o fato antecedente e o conseqüente instituído pela presunção.

Às vezes, as presunções legais atuam não de fato a fato, mas de fato a consequência jurídica, por exemplo, nos caso em que a leis institui presunção de culpa ou presunção de legitimidade ou ilegitimidade.

Com a mesma linha de entendimento, Alvim (2008, p. 607-607) sustenta que

[...] a presunção relativa pode ser afastada por prova em contrário, realizada pela outra parte, *inclusive quanto ao fato presumido*. Ela confere ao seu beneficiário o favor de que, uma vez provado o fato do qual se vai, *ex lege*, inferir o outro (que é probando), seja este havido como verdadeiro. Todavia, permite que a parte contrária demonstre que, conquanto provado o fato de que se vai extrair a inferência ou a ilação conducente à veracidade do fato probando, tal inferência ou ilação não corresponde à realidade.

[...]

Nas presunções relativas, desenvolve-se a atividade probatória - tal como em face das absolutas - *tendo em vista o fato auxiliar ou fato base*. Tanto aquele que é o possível beneficiário da presunção relativa quanto seu antagonista devem envidar esforços para evidenciar a ocorrência ou inoocorrência do fato base. Se, todavia, ficar comprovada a ocorrência ou a inoocorrência do fato base, e, portanto, aquele que é o beneficiário de tal circunstância ficar numa situação privilegiada, pois, se deverá ter afinal, e, em princípio, como verídico o fato presumido, nem por isso, terá, todavia, *a seu favor*, uma situação indestrutível. E isto porque a atividade probatória do seu adversário poderá se dirigir à comprovação de que, apesar de provado o fato auxiliar ou base, ainda assim, o fato presumido inoocorreu. A presunção relativa, portanto, leva a que, mesmo evidenciado o fato base ou auxiliar, admita-se prova de

inocorrência do fato presumido, atividade certamente a cargo daquele que sofrerá os efeitos legais desfavoráveis decorrentes, *ex lege*, da existência do fato presumido.

Em face de tais entendimentos, a posição assumida no presente trabalho é no sentido de que, ao final, as presunções relativas referem-se às questões fáticas ou à forma de como os fatos deverão ser constituídos, com benefício em favor da parte a quem aproveita. Em contrapartida, a parte beneficiária deverá comprovar a ocorrência dos fatos auxiliares, com seus elementos fundamentais, para que a presunção relativa possa lhe ser favorável (a materialidade da conduta ilícita, a autoria, o resultado, o nascimento da obrigação principal ou acessória inadimplida). Por outro lado, admitindo-se a utilização das presunções sempre deverá ser possibilitado à parte contra quem se utiliza a presunção, a realização de comprovação em contrário da ocorrência do evento desconhecido, que fora considerado como verdadeiro.

Oportuno se faz assinalar que por se tratar de matéria afeta às questões de fato, principalmente quando versarem sobre ilícitos, as presunções não poderão, de modo absoluto, presumir a culpa ou dolo do acusado de ter cometido o ilícito, que devem ser comprovados, pois, “deve-se verificar como se deu a efetiva realização dos atos, suas causas e motivações”. (HARET, 2010, p. 529).<sup>73</sup>

Por fim, considerando que a utilização das presunções na seara tributária (decorrência do princípio da praticidade que deve conviver harmoniosamente com os demais princípios constitucionais) constitui o enunciado normativo, desencadeando a imputação ou a aplicação de consequências jurídicas aos sujeitos passivos, o uso das presunções no ordenamento deve se pautar nos preceitos dispostos na Carta Magna, observando-se, necessariamente, os direitos e garantias fundamentais, focados aqui o devido processo legal (com possibilidade de revisão), o contraditório e a ampla defesa e a presunção de inocência. Do contrário, instaura-se a presunção absoluta de ilicitude, que não tem lugar nas sociedades democráticas, constituídas pelo Estado de Direito.

---

<sup>73</sup> Aqui, convém mencionar que Haret (2010, p. 531-532), ao considerar que a responsabilização por infração tributária seria, via de regra objetiva, incluindo a responsabilização por falta de pagamento na data do vencimento de tributo, demonstra incoerência com seu próprio posicionamento descrito na página 529 da mesma obra, vez que de maneira assertiva, em sentido que indica ser contrário à responsabilização objetiva, preceitua que “Não há como desde já estabelecer uma teoria sobre as presunções no campo dos fatos ilícitos com pretensões universais ou absolutas, até porque o assunto pede seja observada uma série de condições do próprio contexto em que é produzida a infração. É fundamental que sejam levadas em conta as imposições da situação concreta, da forma como se apresentam e são posta a linguagem das provas nos autos. Deve-se verificar como se deu a efetiva realização dos atos, suas causas e suas motivações.”

## 5. A UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO DE CULPA COMO FORMA DE RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA POR INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

### 5.1 Posicionamentos teóricos acerca da responsabilização por infração tributária no Brasil

No Código Tributário Nacional, a *responsabilidade* por infrações é tratada na Seção IV, nos artigos 136 ao 138, com destaque para o artigo 136, que prevê:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Acerca do posicionamento teórico do tema “responsabilização por infração tributária”, delineada no dispositivo acima mencionado, Silva, (2007, p. 320) comenta que no Brasil haveria várias correntes, destacando cinco, a saber:

- [...]
- i) a antiga e ultrapassada tese dos que sustentam responsabilidade objetiva, o que equivaleria à presunção absoluta de culpa do infrator;
  - ii) os que admitem a responsabilidade objetiva condicionada aos temperamentos ou amortecedores erigidos pelo próprio digesto tributário, na prática, no mais das vezes, ignorados ou mal aplicados;
  - iii) a dos que defendem não haver sido reconhecida a responsabilidade objetiva pelo CTN, tão-somente da intenção (dolo) do infrator, mas não descurando-se de sua culpa, que há de ser comprovada como requisito à sua imputação;
  - iv) o entendimento de ser a suposta responsabilidade objetiva assentada no art.136 do CTN inconstitucional, porquanto afronta o princípio da presunção de inocência; e
  - v) a dos que introjetam no Direito Sancionador Tributário a teoria da imputação objetiva, incluindo em sua tipificação elemento de cunho subjetivo.
- [...].

Todavia, os posicionamentos teóricos estudados no presente trabalho podem ser divididos em três grupos.

Para vários teóricos [dentre os quais se citam BASTOS, 2001<sup>74</sup>; CARVALHO, 2011<sup>75</sup>; e FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2017<sup>76</sup>], a redação do supramencionado dispositivo

<sup>74</sup> “Ao cometer a infração, o agente pode estar movido do propósito de desrespeitar a ordem jurídica, ou ao menos do de aceitar as consequências desse descumprimento. Pode dar-se também o fato de o agente não estar imbuído da intenção de agredir a norma. Não importa. Em quaisquer das hipóteses, a infração é a mesma, daí falar-se em ser formal a infração tributária. Outrossim, a infração não se altera em função da natureza e da extensão dos respectivos efeitos. Tudo, é claro, como diz o artigo citado, se a lei não dispuser de forma contrária.” (BASTOS, 2001, p. 205).

<sup>75</sup> “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136). Eis aqui uma declaração de princípio em favor da *responsabilidade objetiva*. Mas como sua formulação não está

prescreve que a responsabilização pela ocorrência de infrações tributárias é objetiva, vale dizer, a aplicação da responsabilização por infração tributária independe de verificação de dolo ou mesmo da existência de qualquer grau de culpabilidade.

Em virtude disso, o simples descumprimento da previsão normativa, independentemente de qualquer que seja a causa, é o suficiente para impingir ao sujeito passivo a sanção prevista legalmente.

Para outros autores [dentre os quais se citam BALEEIRO, 2013<sup>77</sup>; COELHO, 2001<sup>78</sup>; DEZI, *in*: BALEEIRO, 2013<sup>79</sup> e TORRES, 2011<sup>80</sup>], a responsabilidade por infrações

em termos absolutos, a possibilidade de dispor em sentido contrário oferta espaço para que a autoridade legislativa construa as chamadas infrações subjetivas.” (CARVALHO, 2011, p. 862).

<sup>76</sup> “Nas hipóteses de sujeição passiva direta, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, salvo disposição em lei em contrário (art. 136). Referido dispositivo consagra, em termos nítidos e sem restrições, o critério da responsabilização objetiva para a configuração das infrações tributárias. Os elementos volitivos do sujeito passivo, como o dolo e culpa, nada interessam no exame dessas infrações. Por outro lado, também é certo que o art. 136 não repudia por completo a responsabilidade subjetiva, mormente quando admite que a legislação federal, estadual ou municipal pode fixar critérios específicos de subjetivação.” (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2017, p. 399).

<sup>77</sup> “A infração fiscal é formal. O legislador, além de não indagar da intenção do agente, salvo disposição de lei, também não se detém diante da natureza e extensão dos efeitos.

A cláusula final do art. 136 não é literalmente primorosa, mas diz claramente que, realizados em pequena intensidade ou não realizados os efeitos do ato, como por exemplo, o risco para o erário ou a possibilidade de sonegação, a infração se reputa consumada pela ocorrência do pressuposto de fato da lei.

Parece, todavia, que, em casos especiais, há lugar para a equidade (CTN, art. 108, IV), na interpretação do disposto. Por vezes. Tribunais, inclusive o STF, têm cancelado multas, quando evidente a boa-fé do contribuinte (RE n.º 55.906-SP, do STF, Pleno, 27.05.1965, *RTJ* 33/647; RE n.º 60.964, 07.03.1967, *RTJ* 41/55; RE n.º 53.339, de 10.03.1966, Rel. V. Bôas; RE n.º 57.904, de 25.04.1966, *RTJ* 37/296, Rel. F. Lins; Ag. N.º 30.034-SP, 20.08.1963, V. Nunes; RMS n.º 14.395, SP, 30.11.1967 Rel. A. Baleeiro etc.).” (BALEEIRO, 2013, p. 1157).

<sup>78</sup> “Em princípio, a intenção do agente (melhor seria dizer do sujeito passivo) é irrelevante na tipificação do ilícito fiscal. E deve ser assim. [...]”.(COELHO, 2001, p. 29).

“[...] É preciso ver que a *sanção*, em Direito tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras provoca na comunidade dos obrigados a *necessidade* de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a *ignorância* possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, embora possam servir para atenuar o impacto punitivo conforme sejam as características peculiares de cada *caso concreto* (caso por caso)”. (COELHO, 2001, p. 31).

“É preciso frisar - por isso que supinamente importante - ser *ilícito fiscal* uma espécie de gênero ilícito jurídico. Conseqüentemente, a *punição fiscal* é uma espécie do gênero *sanção*. Nela não se vislumbra nada parecido com o ressarcimento do direito privado. É, em real verdade, castigo, reprimenda, pena. Nada obstante, e não vai ser nisso nenhuma heresia, a apuração de responsabilidade em tema de infração fiscal aproxima-se muito mais da ‘responsabilidade civil’ do que da ‘responsabilidade penal’. O mundo moderno assiste dois movimentos aparentemente contraditórios: a responsabilidade civil caminha para a objetividade, e a responsabilidade penal, para a subjetividade. No direito penal, cresce a valorização das teorias da ‘consciência da ilicitude’. No direito civil, avultam as teses da responsabilidade objetiva em relação a terceiros prejudicados. Ora, o Fisco é um terceiro, e privilegiado na medida em que o interesse público sobrepoem-se ao individual. Vivemos sob a égide da socialização. No fundo, o interesse fiscal é de *natureza patrimonial* (afetado a um *fim público*).

No direito civil, não se perquire mais se a queda (em razão de um *act of god* ou de má-implantação do solo) do poste da concessionária de serviço público de eletricidade sobre casa ou propriedade de particular decorreu de dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). Da mesma forma, nas obrigações civis, o descumprimento da prestação acarreta a multa civil, se pactuada, a cargo da parte inadimplente. Assim também ocorre no Direito Tributário. Se o contador encarregado da escrita do contribuinte recebe desde numerário para o pagamento do tributo e não o faz, descumprindo a obrigação, nem por isso é possível alegar escusante do ‘ato de terceiro’ ou de *bona fide*. A inadimplência é irrogada ao contribuinte, sem mais, acompanhada dos consectários:

tributárias, embora seja objetiva, comportaria mitigações na punibilidade, em decorrência das características de cada caso, em consonância com outras normas tributárias.

E, assim, para uns, na aplicação da penalidade sofreria “temperamentos” tão somente pela regra do artigo 112 do Código Tributário Nacional, enquanto para outros, o temperamento da sanção, além da influência do artigo 112, também seria moldado pela regra do artigo 108, ambos do Código Tributário Nacional.

Tais regras dos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional dispõem, respectivamente sobre o emprego da analogia, dos princípios gerais de Direito Tributário, dos princípios gerais de Direito Público, e da equidade, além de que, a lei tributária que defina infrações e comine pena deverá ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, no caso de dúvida quanto, “à capitulação legal do fato”; “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”; “à autoria, imputabilidade, ou punibilidade”; e “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

---

multas, juros e correção monetária quando cabíveis. O contribuinte é responsabilizado por *culpa in elegendo e in vigilando*. A sua responsabilidade é plena pela infração. Incluir neste panorama os influxos do direito penal é *concessa vênia*, puro idealismo ou quando nada, erro de perspectiva.” (COELHO, 2001, p. 34-35).

<sup>79</sup>.[...]

Em todos esses casos em que há ilícito tributário (quer simultaneamente exista ou não delito), a apuração da responsabilidade por infrações no Direito Tributário é independente (somente a apuração da responsabilidade penal é que dependente da tributária). A responsabilidade penal sujeita-se a princípios diferentes daqueles vigorantes para a tributária. Entretanto, todas as infrações são espécies de uma mesma família (princípio da unidade do injusto), razão pela qual, apesar das especificidades, há aproximações significativas no regime jurídico de todas as infrações, penais ou tributárias. São especificidades das infrações tributárias as seguintes regras:

- leis federais, estaduais e municipais podem eleger infrações e determinar a aplicação das sanções tributárias, quer objetivamente, quer graduando-as, segundo o grau de intensidade da culpa. São comuns as disposições legais dessa natureza;

- o Código Tributário Nacional, no art. 136, consagra a objetividade do injusto tributário, regra contrária àquela que vigora para o Direito Penal.

Entretanto, apesar dessas acentuadas diferenças, são regras que quebram o princípio da objetividade, aproximando o ilícito tributário do ilícito penal:

- não são raras as leis (federais, estaduais ou municipais) que determinam a aplicação da sanção segundo o grau de intensidade da culpa, ou agravam a penalidade em caso de reincidência;

- segundo o art. 112 do CTN, a interpretação das normas que definem infrações tributárias ou lhes cominam penalidades, em caso de dúvida, deve ser mais favorável ao acusado. É o *in dubio pro reo* adaptado ao Direito Tributário;

- segundo o art. 106 do CTN, aplica-se ao Direito Tributário o princípio da retroatividade benigna para a lei nova, que beneficia o infrator, de forma similar ao Direito Penal;

- jurisprudência administrativa ou judicial tem atenuado as sanções pecuniárias, se demonstrada a boa-fé do infrator”. (DERZI, *in*: BALEIRO, 2013, p. 1160 - notas de atualização).

<sup>80</sup> “Aderiu o CTN, em princípio, à teoria da objetividade da infração fiscal. Não importa, para a punição do agente, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato. Desimportante que se constate o prejuízo da Fazenda Pública.

Mas a tese objetiva admite temperamentos, como hoje aceita a maior parte da doutrina brasileira e estrangeira e o próprio Supremo Tribunal Federal. Se o contribuinte age de boa-fé não pode ser penalmente responsável pelo ato. Demais disso, o CTN é conflitante, pois o próprio art. 112 diz que a lei que define infrações, ou lhe comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvidas quanto à capitulação legal do fato ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.” (TORRES, 2011, p. 271).

Por outro lado, ainda há autores [em que se exemplificam AMARO, 2017<sup>81</sup>; HARADA; HARADA 2017<sup>82</sup>; MACHADO, 2008 e 2009<sup>83</sup>; NOGUEIRA 1999<sup>84</sup>

<sup>81</sup> “A doutrina costuma, à vista desse dispositivo, dizer que a responsabilidade por infrações tributárias é *objetiva*, uma vez que não seria necessário pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo (dolo e culpa). [...] O preceito questionado diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da *intenção*, o que torna (em princípio) irrelevante a presença do *dolo* (vontade consciente de adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da culpa (em sentido estrito). Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar em responsabilidade. [...]

[...]

O art. 136 pretende, *em regra geral*, evitar que o acusado alegue que ignorava a lei, ou desconhecia a exata qualificação jurídica dos fatos, e, portanto, teria praticado a infração “de boa fé”, sem a *intenção* de lesar o interesse do Fisco. O preceito supõe que indivíduos, em suas atividades negociais, conhecem a lei tributária, e, se não a cumprem, é porque ou realmente não a quiseram cumprir (o que *não está presumido* pelo dispositivo) ou não diligenciaram para conhecê-la e aplica-la corretamente em relação aos seus bens, negócios ou atividades, ou elegeram prepostos negligentes ou imperitos. Enfim, subjaz à responsabilidade a noção de culpa, pelo menos *stricto sensu*, pois, ainda que o indivíduo não atue com consciência e vontade do resultado, este pode decorrer da falta de diligência (portanto, de negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios (pondo-se, aí, portanto, também a culpa *in elegendo* ou *in vigilando*). [...]” (AMARO, 2017, p. 475)

“O art. 136 não afirma a responsabilidade tributária *sem culpa* (*stricto sensu*). Interpretando-o em harmonia com o art. 108, IV, a equidade já conduz o aplicador da lei no sentido de afastar a sanção em situações nas quais, dadas as circunstâncias materiais ou pessoais, ela não se justifique. Mesmo no que respeita a obrigação de *pagar tributo* (em que, obviamente, não cabe a discussão em tela, sobre “elemento subjetivo”), o Código se mostra sensível a situações em que o *erro* ou *ignorância escusáveis* sobre matéria de fato possam ter o efeito de viabilizar *remissão* (art. 172, II e IV).

Em suma, parece-nos que não se pode afirmar ser *objetiva* a responsabilidade tributária (em matéria de infrações administrativas) e, por isso, ser inadmissível todo o tipo de defesa do acusado com base na ausência de culpa. O que, em regra, não cabe é alegação de ausência de *dolo* para eximir-se da sanção por infração que não requer intencionalidade.

[...]

Assim sendo, a intenção artilosa de lesar o Fisco, geralmente, leva a um maior rigor da lei contra infrator. Em contrapartida, diante da inexistência da intenção dolosa, a escusabilidade do erro, a inevitabilidade da conduta infratora, a ausência de culpa são fatores que podem levar à exclusão de penalidade. Na dúvida, prestigia-se a presunção de inocência (art. 112).” (AMARO, 2017, p. 476).

<sup>82</sup> “Na verdade, a aludida norma não consagra a teoria da responsabilidade objetiva, mas fixa a responsabilidade do agente independentemente do dolo, bastando a conduta culposa. Dizer que *independe da intenção do agente* significa que independe da vontade consciente e livre de praticar a conduta antijurídica, ou seja, independe do dolo. De fato, se alguém, por simples esquecimento, deixou de pagar tributo no prazo legal, não há que se falar em intenção, que pressupõe a deliberação de não pagar. No caso, teria havido mera negligência, ou seja, culpa e não dolo. É importante lembrar, outrossim, que a responsabilidade pressupõe um ato voluntário do agente, que opta entre dois possíveis comportamentos: o lícito e o ilícito. Inexistindo a voluntariedade, nada há a ser imputado ao agente, pois a responsabilidade objetiva, na feliz expressão de Celso Antônio Bandeira de Melo, ‘não diz com a mera existência de uma figura infracional surgida por ato de terceiros’. [...]

Enxergar no art. 136 do CTN a responsabilidade objetiva, sem a consideração do indispensável aspecto da voluntariedade acabaria por neutralizar a função maior das sanções estatuídas na legislação tributária, as quais visam assegurar a arrecadação de tributos, por meio de intimidações. Para que surta efeito a função intimidatória, obviamente, é necessário que o agente tenha a possibilidade de, livremente, não trilhar o caminho apenado pelo direito. Se inexistente a possibilidade de opção entre dois comportamentos possíveis, isto é, entre a conduta lícita e a conduta censurada claro está que a função intimidatória da sanção não teria seu campo de atuação. Em matéria tributária as sanções cumprem sua principal missão enquanto em potencial. Tonar irrelevante a culpa subjetiva na caracterização de infrações fiscais seria o mesmo que desprezar o conhecimento e estudo da legislação tributária, a fim de que o agente possa se abster de eventuais condutas tipificadas, já que essas infrações poderiam ocorrer por diversas razões alheias à sua vontade. E isso seria a negação do próprio direito, pois a sanção independeria do prévio conhecimento de determinado fato pelo agente e da prévia e voluntária eleição de seu comportamento diante daquele fato.

Não pode haver no sistema jurídico qualquer tipo de infração sem o nexo de causalidade. A responsabilidade pela infração fiscal só pode ser imputada a quem voluntariamente praticou o ato jurídico, ou seja, pressupõe a

PAULSEN, 2015<sup>85</sup>; SILVA, 2007<sup>86</sup>; e SCHOUERI, 2017<sup>87</sup>] com entendimento que tendo em vista que a matéria afeta às infrações (ilícitos - comportamentos contrários à previsão

culpa subjetiva do contribuinte ou do responsável, por ação ou omissão. Esse ponto de vista vem ganhando corpo entre os tributaristas de renome [...]”. (HARADA; HARADA 2017, p. 135-136).

<sup>83</sup> “O art. 136 do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo prova de que além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.” (MACHADO, 2009, p. 162).

“[...] Toda norma jurídica deve ser interpretada em face do sistema em que se encaixa, de suas relações com outras normas. Assim, preferimos não ver no art. 136 do Código Tributário Nacional uma consagração da responsabilidade objetiva no âmbito das infrações tributárias.

O art. 136 do Código Tributário Nacional, a dizer que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, impõe ao intérprete algumas distinções importantes. Primeiro é preciso distinguirmos a sanção enquanto penalidade. Depois é preciso considerarmos a diferença que existe entre a desnecessidade do elemento subjetivo do agente como fundamento da responsabilidade e a responsabilidade objetiva. Finalmente, é preciso considerarmos também a distinção entre o caráter pessoal da responsabilidade, que demanda, além denexo de causalidade, também a participação do elemento subjetivo do agente, vale dizer, do dolo ou da culpa.” (MACHADO, 2008, p. 620).

<sup>84</sup> “O que o disposto no art. 136 veio estatuir como regra geral é que nem sempre é preciso ocorrer o dolo ou a intenção do agente ou responsável para ser caracterizada infração da legislação tributária.

Na generalidade, para a ocorrência da infração fiscal, basta o grau de *culpa*, seja por negligência, imprudência ou imperícia. O requisito do *dolo* ou *intenção* para tipificação de infrações fiscais é somente para certos casos mais graves, especificadamente configurados na lei como dolosos, como é exemplo o crime de sonegação fiscal, pois este somente pode ocorrer se *integrado pelo dolo*. Não se configura como crime de sonegação a evasão apenas culposa, mas somente a dolosa.

Portanto, o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a *intenção* ou *dolo* para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito.

Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos graus da culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe, em nosso sistema, a arqueológica “responsabilidade objetiva” ou infração sem culpa”. (NOGUEIRA, 1999, p. 106).

“[...] punir alguém com base em “infração objetiva” ou sem culpa é impossível no Estado de Direito, porque isso foi prática só adotada ao tempo da barbárie”. (NOGUEIRA, 1999, p. 107).

<sup>85</sup> “Na sua primeira parte, o art. 136 estabelece que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável. Com isso, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. A regra geral em matérias de infrações tributárias, assim, é que a culpa é suficiente para a responsabilização do agente. A necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador. Trata-se de regra inversa a quem se tem no Direito Penal, porquanto, o art. 18 do Código Penal dispõe: “Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

[...]

Em matéria de infrações à legislação tributária não se requer, como regra, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. E a culpa é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. Essa presunção relativa pode ser afastada pelo contribuinte que demonstre que agiu diligentemente. Aliás, o próprio Código afasta expressamente a imposição de penalidades, por exemplo, quando o contribuinte incorrido em ilegalidade induzido por normas complementares, como regulamentos e instruções normativas (art. 100, parágrafo único, do CTN). Em recente precedente, o STJ decidiu: ‘tendo o contribuinte sido induzido a erro, ante o não lançamento correto pela fonte pagadora do tributo devido, fica descaracterizada sua intenção de omitir certos valores da declaração do imposto de renda, afastando-se à imposição de juros e multa ao sujeito passivo da obrigação tributária.’ [...].

Na segunda parte, o art. 136 estabelece que a responsabilidade por infrações independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Isso significa que, praticado o ato que a legislação indica como implicando infração a que comina multa, não se perquire outros aspectos atinentes à situação. [...].

De qualquer modo, vale destacar que as normas que estabelecem penalidades podem ter como pressuposto de fato uma infração material ou formal. Para a configuração das infrações materiais, a lei exige dano efetivo, como no caso da “falta de pagamento ou recolhimento” (art. 44, I, da Lei 9.430/96), só verificada quando ocorrido o

normativa) compõe uma unidade normativa, o tratamento sancionatório deveria, minimamente, considerar e identificar a existência e o grau de culpabilidade em dado ilícito, para que, em proporção à culpabilidade identificada em cada infração, possa haver a devida responsabilização.<sup>88</sup>

---

inadimplemento que implica prejuízo concreto à Fazenda Pública. Para a configuração das infrações formais, basta o comportamento puro e simples, sendo o dano meramente potencial, cuja verificação é desnecessária para a configuração da infração, como a ‘falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo’ (art. 88 da lei 8.981/95), em que ocorrerá a infração ainda que a declaração a ser apresentada não apontasse a existência de débito. Quando a lei que impõe a penalidade não se refere aos efeitos, será desimportante perquiri-los.” (PAULSEN, 2015, p. 211-213).

<sup>86</sup> “Por certo, revela-se indesviável o reconhecimento da superação da tese da responsabilidade objetiva pela prática de infrações estritamente fiscais, porquanto queda incompatível com a prevalente influência os (sic) princípios e regras gerais da repressão irradiada sobre o Direito Tributário Sancionador. [...].

A responsabilidade objetiva, que pode ser adequada à aplicação de sanções de função indenizatória, não se compagina com o exercício da potestade punitiva, não se prestando a lastrear a imputação de sanções repressivas. Nessa indesviável ordem de idéias, a uma infração tributária material podem ser imputados objetivamente apenas os juro, sanção cuja função é nitidamente ressarcitória, uma vez que se destinam a repor a perda financeira suportada pela Fazenda Pública em decorrência do inadimplemento da obrigação principal. [...]. [...] a presunção de culpa em nada se identifica ou, sequer, se aproxima da retrógrada tese da responsabilidade objetiva. Nesta, quaisquer considerações subjetivas seriam impertinentes, hipótese em que prevaleceria a aplicação autômata de penalidades sobre o mero resultado de condutas ilícitas tipificadas na legislação tributária. Muito diferentemente ocorre com a presunção relativa de culpa, pois ao menos garante-se ao acusado o direito de provar a inexistência de culpa, para eximir-se da imposição de sanções punitivas. [...]” (SILVA, 2017, p. 320-22).

<sup>87</sup> “É comum a referência ao dispositivo acima citado para que se afirme que, em matéria de infração tributária, a responsabilidade seria objetiva.

Não é este, entretanto, o teor do dispositivo. Ele exclui, por certo, a necessidade de que se constate a presença do elemento dolo para a configuração da responsabilidade. Nada diz da dispensa do elemento culposo.

Com efeito, o artigo 136 constitui importante variação da disciplina do Direito Tributário Penal, em relação do Direito Penal. Nestes, nos termos do parágrafo único do artigo 18 do Código Penal, “salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

Em síntese: se para o Direito Penal Tributário, a forma culposa é exceção, devendo vir expressamente previsto em lei, na matéria tributária penal a regra é a infração meramente culposa, não se exigindo a presença do dolo, exceto se a lei assim o previr.

Não tem cabimento, por outro lado, a imposição de penalidade sem que sequer se evidencie a culpa do agente. Ao contrário, viu-se acima que até mesmo o Princípio da Pessoalidade da Pena foi absorvido pelo Direito Tributário Penal. Inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir.

Também evidenciam que o Código Tributário Nacional não dispensa o elemento subjetivo (se não o dolo, pelo menos culpa) para que se caracterize a infração, a circunstância de admitir a remissão por “erro ou ignorância escusáveis” sobre matéria de fato (artigo 172, II e IV) e a própria possibilidade de equidade para afastar a imposição de penalidades (artigo 108, IV). Finalmente, se o sujeito passivo demonstra que agiu de boa-fé, caracterizada por ter seguido a “legislação tributária” não fica sujeito a penalidade (artigo 100, parágrafo único).” (SCHOUERI, 2017, p. 859-860).

<sup>88</sup> Nesse ponto se excluem os casos previstos legalmente de reponsabilidade integral por risco da própria atividade desenvolvida ou a decorrente da culpa de prepostos ou terceiros, em que a pessoa física ou jurídica responde pelo dano causado, facultativamente ingressando com ação de regresso contra o agente que diretamente causou o dano. Como exemplos não inclusos nas abordagens a serem objeto do presente estudo, podem-se citar: 1) o a gente bancário escolhido por um contribuinte, que por problemas em seus sistemas telemáticos, não realizou o pagamento determinado de tributos na dada programada do vencimento; 2) o preposto de uma empresa, do departamento financeiro que, por falta de verbas, ao invés de pagar os tributos devidos na data do vencimento, acabou pagando outros débitos com fornecedores e salários de funcionários; 3) o contador que ao contrário de fazer a escrituração devida do contribuinte e enviar todas as informações no prazo para o Fisco, por sua desorganização não cumpriu com as atividades para as quais fora contratado; 4) o dano ambiental causado por produtos perigosos, gerando a mortandade dos peixes e anfíbios de espécimes raras em extinção que eram criados em um lago às margens de certa rodovia, decorrente de em um abalroamento de um caminhão-tanque

Diante disso, apenas se houver a existência de um mínimo de culpa ou mesmo o dolo é que se poderá cogitar a consideração da existência do ilícito, com a atribuição de responsabilidade ao sujeito passivo.

Em relação aos autores estudados, a maioria se posiciona no sentido de que a existência de um mínimo grau de culpa do sujeito passivo é condição indispensável, para que possa haver sua responsabilidade por infração.

Ao contrário disso, o Supremo Tribunal Federal, nas decisões monocráticas a seguir mencionadas, aplica o entendimento de que a responsabilização por infração tributária seria objetiva, bastando o mero descumprimento da obrigação tributária.

Já em uma avaliação das decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, há a indicação de que o posicionamento majoritário é no sentido de que a responsabilização por infrações tributárias é objetiva, sofrendo temperamentos na aplicação da sanção.

Por sua vez, verifica-se que a maior parte das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é na acepção de que a responsabilidade por infrações tributárias seria objetiva, não havendo que se verificar a existência de dolo ou culpa.

Antes de se desenvolver o posicionamento que se adota no presente estudo, é relevante trazer a lume as decisões que demonstram como o Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se posicionam em seus julgados sobre o assunto em comento.

## **5.2 Entendimentos do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativos de Recursos Fiscais sobre a responsabilidade por infrações tributárias**

Tendo em vista que o tema objeto do presente estudo tem relevância prática, envolvendo a coerência da aplicação do sistema jurídico brasileiro, mormente em relação à responsabilização por infrações tributárias no âmbito judicial e administrativo, entendeu-se como de grande importância se fazer um levantamento das decisões que são tomadas em cada

---

que invadiu a contramão de direção, ocasionando o vazamento para dentro de um lago de produto altamente contaminante e letal; 5) o dano causado à moradores, com rachaduras e destruições (totais e outras parciais) de algumas residências estabelecimentos de uma pequena localidade, por tremores de terra em decorrência de explosões de atividades mineradoras; 6) o envenenamento acidental de vários consumidores que compraram um determinado lote de iogurte contaminado com urina de rato no processo fabril, por descuido de um funcionário que não cumpriu os protocolos da empresa de segurança sanitária, dentre tantos outros exemplos que vão para além da seara tributária aqui poderiam ser citados como forma de responsabilização integral decorrente dos riscos das atividades.

âmbito, a fim de se identificar o posicionamento majoritário seguido em cada órgão institucional.

Para tanto, definiu-se por realizar uma pesquisa acerca do tema em decisões colegiadas perante o Poder Judiciário, mas especificamente no âmbito no Supremo Tribunal Federal (STF), o órgão de cúpula do Poder Judiciário, competente como principal guardião da Constituição Federal<sup>89</sup> e no Superior Tribunal de Justiça (STJ), que “é a corte responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil”, sendo “de sua responsabilidade a solução definitiva dos casos civis e criminais que não envolvam matéria constitucional nem a justiça especializada”<sup>90 91</sup>.

No âmbito administrativo, fez-se um levantamento das decisões do Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão que trata de julgamentos em segunda instância dos procedimentos administrativos envolvendo questões tributárias atinentes à União Federal<sup>92</sup>.

Nas pesquisas foram delimitados em conjunto e isoladamente, com e sem aspas, os termos de busca: “responsabilidade objetiva por infrações tributárias”; “responsabilidade por infrações tributárias”; “responsabilidade por ilícitos tributários”; “culpa presumida” e “infrações tributárias”; “ilícitos tributários” e “culpa”; “presunção de inocência” e “infrações tributárias”; “artigo 136 do Código Tributário Nacional”; “artigo 136 do Código Tributário Nacional” e “temperamentos”; “art. 136 do CTN”; e “art. 136 do CTN” e “culpa”.

No que diz respeito à pesquisa junto ao Supremo Tribunal Federal e ao Superior Tribunal de Justiça, o espaçamento de datas ficou em branco. Ainda, na parametrização da pesquisa realizada perante os Tribunais em questão, selecionou-se a opção “todas” que no caso do STF inclui nos critérios da pesquisa a busca por Acórdãos, Repercussão Geral, Súmulas Vinculantes, Súmulas, Decisões Monocráticas, Decisões da Presidência, Informativo, e Questões de Ordem. Já no que se refere ao STJ, a opção “todas” abrange nos

---

<sup>89</sup> As referências acerca das atribuições do Supremo Tribunal Federal podem ser consultadas no artigo 102 da Constituição Federal e no próprio Sítio eletrônico do Tribunal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/vertexto.asp?servico=sobreStfConhecaStfInstitucional>> Acesso em 03 set. 2017.

<sup>90</sup> As atribuições do Superior Tribunal de Justiça estão definidas no artigo 105 da Constituição Federal, podendo ser consultada no próprio sítio eletrônico do Tribunal, disponível em: <[http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt\\_BR/Institucional/Atribui%C3%A7%C3%B5es](http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Institucional/Atribui%C3%A7%C3%B5es)> Acesso em 03 set. 2017.

<sup>91</sup> A pesquisa se restringiu ao STF e ao STJ por serem os Tribunais superiores competentes para tomarem a decisão em última instância acerca da constitucionalidade/ legalidade da legislação pátria.

<sup>92</sup> Já pelo fato de o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ser órgão federal para julgamento administrativos afetos às questões tributárias, entendeu-se por bem selecionar tal órgão em relação aos órgãos julgadores estaduais.

critérios da pesquisa a busca por Acórdãos, Súmulas, Decisões Monocráticas e Informativos de Jurisprudência.

No que atine ao Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais, houve a limitação de intervalo temporal, em que se especificou o marco de janeiro de 2010 a agosto de 2017, permanecendo os demais campos da pesquisa em branco. A opção por tal preenchimento se baseou no fato de que no CARF, por ser órgão julgador específico de questões afetas ao direito tributário, há um quantitativo muito grande de decisões de anos anteriores ao ano 2010, que não seriam relevantes para o enfoque da pesquisa em tela.

Tanto no STF, como no STJ e no CARF, a pesquisa visou tão somente a buscar por Acórdãos, uma vez que em se tratando de uma decisão colegiada, ao menos teoricamente, tais Acórdãos poderiam, em maior medida, representar o entendimento de cada órgão julgador.

A ordem de exposição dos resultados das decisões pesquisadas será apresentada iniciando-se pelas decisões do Supremo Tribunal Federal, seguida pelos Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, finalizando com os Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com exceção para o Supremo Tribunal Federal, em que foram identificadas apenas quatro decisões monocráticas com os temas pesquisados, em que somente duas delas guardavam relação direta com objeto da pesquisa do presente trabalho, nas demais instituições pesquisadas, das decisões colegiadas que foram identificadas com os temas pesquisados, houve uma limitação de utilização de dez de julgados, com preferência para os mais recentes, até mesmo pelo fato de que as decisões são repetitivas, não trazendo contribuição para o presente estudo com fundamentação diversa.

No CARF, por haver mais decisões acerca dos temas pesquisados, optou-se também por julgados sem a repetição de relatores.

Some-se a isso, que com o intuito de alcançar maior objetividade, as decisões, em grande parte foram parcialmente transcritas com enfoque na parte que efetivamente descreve o temário objeto do presente estudo.

Por esse mister, como todas as decisões estão devidamente referenciadas, inclusive constando as referências bibliográficas, localizadas ao final do presente estudo, poderão ser consultadas integralmente com os dados lá dispostos.

A seguir encontram as decisões resultado da pesquisa.

### 5.2.1 Decisões do Supremo Tribunal Federal

DECISÃO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. TAXA SELIC. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório

1. Agravo de instrumento contra decisão que não admitiu recurso extraordinário, interposto com base na alínea a do inc. III do art. 102 da Constituição da República.

2. A Sétima Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais decidiu: “APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO – ICMS – LANÇAMENTO PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE – AUTO-LANÇAMENTO – CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO – MULTA PENAL – LEGALIDADE – INADIMPLÊNCIA - PREVISÃO LEGAL – SELIC – JUROS DE MORA – LEGALIDADE – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. O auto lançamento do crédito tributário, ou seja, aquele declarado pelo próprio contribuinte, o torna exigível independentemente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo. O parcelamento não é considerado pagamento integral, de modo que devida a multa de mora na confissão de dívida acompanhada de pedido de parcelamento. [...]. A multa penal tem entre seus objetivos o de incentivar o contribuinte a cumprir as obrigações estabelecidas pela legislação tributária, razão pela qual deve ser estabelecida em valor hábil a produzir esse efeito coercitivo. [...]. Apreciada a matéria trazida na espécie, DECIDO.

[...].

De início, importante esclarecer que a multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório, punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS, não se levando em consideração qual o motivo que levou à inadimplência, mas, tão somente, o fato de não ter havido o pagamento. Com efeito, dispõe o art. 16 da Lei n. 6.763/1975 e arts. 136 e 161 do CTN, que: (...). **Assim, o simples fato de ter havido inadimplência do crédito tributário já é o suficiente para se aplicar a penalidade.** Já o art. 138 do CTN dispõe que: (...). Deflui do referido dispositivo legal que, se o tributo é devido e não foi pago a tempo e modo, o devedor/infrator somente se eximirá da responsabilidade pelo não pagamento do débito caso proceda à denúncia espontânea da infração, ou seja, caso ele, voluntariamente, procure a repartição fazendária para, mesmo que em atraso, cumprir suas obrigações tributárias, com juros e correção monetária, o que não ocorreu no caso em comento, estando o débito ainda em aberto. **Já a multa isolada incide nos casos de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente no dever de emitir documento fiscal idôneo a toda saída de mercadoria ou de lançar nos livros contábeis a nota fiscal emitida, como é o caso dos autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária. Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória. [...]. O caso versado se subsume à hipótese da norma transcrita, tendo-se configurado a infração tributária por não ter sido cumprida a obrigação de pagar o imposto devido, na forma e prazos estabelecidos na legislação. A multa em questão possui dupla finalidade, primeiramente de caráter preventivo, servindo como forma de coerção indireta para o cumprimento das obrigações. O encargo existe, ainda, como penalidade aplicável caso, efetivamente, se implemente comportamento contrário ao preceituado pela norma.** Sobretudo em vista do primeiro objetivo exposto, ou seja, para que a previsão do encargo sirva como meio de estimular o contribuinte a não incorrer em infrações, a multa penal não pode ser estipulada em valor insignificante. A cominação deve ser suficiente para produzir o efeito psicológico direcionado a se evitar a consumação da infração. [...]. Confere-se da Lei estadual que a multa pelo simples pagamento após o decurso do prazo previsto, desde que não seja necessária a propositura de execução fiscal, é bastante inferior ao percentual incidente no caso. Portanto, na medida em que a situação se agrava, aumentando a repreensibilidade da conduta do contribuinte, maior é a penalidade. [...]. A obrigação de pagar determinado tributo ou penalidade pecuniária devido à ocorrência do fato gerador, se

classifica como principal, e não acessória. Naquele caso, não há previsão de redução da multa ou seu cancelamento. Ademais, conforme explica Paulo de Barros Carvalho em seu ‘Curso de Direito Tributário’ a questão do dolo ou da culpa do infrator somente é relevante para a configuração do ilícito quando existir previsão legal que remeta ao ânimo do agente como elemento formador da infração. Nas infrações objetivas, entre as quais se insere o não-pagamento de determinado tributo, a vontade do infrator é irrelevante, bastando o resultado previsto na descrição normativa para que se configure o ilícito. (Curso de Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 345). Destarte, a multa prevista é plenamente exigível, não se revelando abuso em sua cobrança e inscrição na dívida ativa. [...] Assim, a alegada contrariedade à Constituição da República, se tivesse ocorrido, seria indireta, o que não viabiliza o processamento do recurso extraordinário [...] Nada há a prover quanto às alegações da Agravante. 8. Pelo exposto, nego seguimento a este agravo (art. 557, caput, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 1º de agosto de 2013. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora (AI 859189, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 01/08/2013, publicado em DJe-151 DIVULG 05/08/2013 PUBLIC 06/08/2013) [Grifo nosso].

DESPACHO: Vistos. Estado do Rio Grande do Sul interpõe recurso extraordinário, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, assim ementado: “TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. ATIVO FIXO E BENS DE CONSUMO NO ESTABELECIMENTO. MULTA. JUROS. SUBSTITUIÇÃO DOS BENS PENHORADOS.

1. Crédito de ICMS extemporâneo. Correção monetária. Não obstante o art. 30 da Lei-RS 8.820/89, segundo a redação vigente antes das Lei-RS 10.079, de 18-01-94, e 10.183, de 26-05-94, são corrigíveis monetariamente os créditos de ICMS aproveitados tardiamente. Trata-se de garantia que emana diretamente do texto do art. 155, § 2º, I, da CF, quando fala em compensar o montante cobrado. Trata-se de garantia em termos substanciais, e não apenas formais ou escriturais. Não se compensa o montante quando o valor perdeu substância, máxime quando em processo inflacionário galopante.

**2. Multa. 2.1 - A eventual ausência de culpa ou dolo do agente, não é excludente da multa tributária, pois tal independe da intenção (CTN, art. 136).** 2.2 - A empresa concordatária não faz jus à exclusão da multa. A interpretação do art. 23, parágrafo único, III, do DL 7.661/45, é restritiva. Alcança apenas a massa falida; logo, exclui a concordatária. Súmula 250 do STJ. 2.3 - A apropriação indevida de crédito de ICMS caracteriza infração qualificada; logo, fica sujeita à multa correspondente (Lei-RS 6.537/73, art. 8º, I, j, e art. 9º, III). 2.4 - A multa fiscal de 120% não é confiscatória, visto que não pode perder a força intimidativa de modo a coagir ao cumprimento das leis tributárias. 2.5 - É devida a correção monetária da multa. A multa moratória e os juros devem ser corrigidos sob pena de enriquecimento sem causa do devedor. Súmula 45 do ex-TFR.

[...]. Ante o exposto, nos termos do artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento para reformar o acórdão recorrido na parte em que considerou aplicável correção monetária dos créditos escriturais excedentes do ICMS em período anterior às Leis Estaduais nºs 10.079/94 e 10.183/94, restabelecendo a distribuição do ônus da sucumbência determinada em sentença. Publique-se. Brasília, 10 de março de 2011. Ministro DIAS TOFFOLI Relator Documento assinado digitalmente (RE 482152, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 10/03/2011, publicado em DJe-056 DIVULG 24/03/2011 PUBLIC 25/03/2011). [Grifo nosso].

### 5.2.2 Decisões do Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.486.511 - PR (2014/0242470-0) RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN RECORRENTE: CARMEM DODORICO DE

LIMA RECORRENTE: JULIO CESAR GOMES DE LIMA RECORRENTE: ELIENE CRISTINA GOMES DE LIMA RECORRENTE: ANDRÉ LUIS GOMES DE LIMA ADVOGADOS: RAQUEL MERCEDES MOTTA SANDRO RAFAEL BARIONI DE MATOS E OUTRO (S) RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL ADVOGADO: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL DECISÃO

[...] A falha cometida não visou à ocultação do pagamento dos valores, e tampouco revelou qualquer potencial lesividade aos interesses da fiscalização, de forma que não permite a subsunção da conduta ao disposto no artigo 930 e 967 do RIR/99. **Ainda que o artigo 136 do CTN traga a ideia de responsabilidade objetiva por infrações, a tornar desimportante qualquer investigação sobre a "intenção do agente" (rectius: dolo), não se pode negar que esta responsabilização, sob pena tornar-se irrazoável, pressupõe um mínimo de culpabilidade do contribuinte (culpa em sentido estrito) quanto à prestação das informações devidas, o que não se encontra na hipótese em tela.** 7. Tanto a Primeira Seção

[...]

Diante do exposto, nos termos do art. 557, caput, do CPC, nego seguimento ao Recurso Especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 22 de outubro de 2014. MINISTRO HERMAN BENJAMIN Relator.

(STJ - REsp: 1486511 PR 2014/0242470-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Publicação: DJ 04/11/2014). [Grifo nosso].

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. PENA DE PERDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 95, II DO DECRETO-LEI N. 37/66 C/C ART. 112 DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO AO MENOS DE CULPA IN ELIGENDO OU IN VIGILANDO DO TERCEIRO PROPRIETÁRIO DO VEÍCULO TRANSPORTADOR NA INFRAÇÃO COMETIDA PELO AGENTE. SÚMULA N.138/TFR.

[...]

(2º) Cumulativamente, a infração cometida for daquelas capazes de levar à aplicação da pena de perdimento da mercadoria contra o agente, v.g. contrabando ou descaminho (art. 104, V, do Decreto-Lei n. 37/66; art. 617, V, do Decreto n. 4.353/2002).

**3. Muito embora a regra seja a responsabilidade objetiva pelo cometimento de infrações tributárias (art. 136, do CTN e art. 94, caput e §2º, do Decreto-Lei n. 37/66), a responsabilidade subjetiva é admitida quando a lei assim o estabelece. Tal ocorre no art. 95, I, do Decreto-Lei n. 37/66 que exige o concurso, e no art. 95, II, que em interpretação conjunta com o art. 112, do CNT, exige a culpa in eligendo ou in vigilando, conforme a jurisprudência consagrada na Súmula 138 do extinto TFR: "A pena de perdimento de veículo utilizado em contrabando ou descaminho somente é aplicada se demonstrada a responsabilidade do proprietário na prática do delito".**

4. O acórdão proferido pela Corte de Origem fixou o pressuposto fático imutável de que o proprietário do veículo não tem qualquer envolvimento na prática de contrabando/descaminho, não tendo havido sequer culpa in eligendo ou in vigilando.

[...]

(REsp 1371211/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/10/2014, DJe 08/10/2014). [Grifo nosso].

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS IMPORTADAS NO MERCADO INTERNO POR TERCEIRO. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. "OBITER DICTUM", TEMPERAMENTO NA INTERPRETAÇÃO DO ART. 136 DO CTN. PRECEDENTES.

[...]

**4. Ademais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que, apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação,**

**diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária "in dubio pro contribuinte".**

5. Precedentes: AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 6.5.2010, DJe 27.5.2010; REsp 254.276/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 15.3.2007, DJ 28.3.2007, p. 198; REsp 278.324/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006, p. 239.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1220414/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2011, DJe 25/05/2011). [Grifo nosso].

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. ARTIGO 108, IV, DO CTN. APLICAÇÃO DA EQUIDADE PARA EXCLUSÃO DE MULTA. RECONHECIMENTO POR PARTE DO ÓRGÃO JULGADOR A QUO DA BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E DA AUSÊNCIA DE DOLO NA CONDUTA. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA BOA-FÉ. REVISÃO DO JULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 7 E 83 DO STJ.

1. Agravo regimental no qual o Estado do Paraná declara que o exame da suposta violação do art. 108, IV, do CTN não encontra óbice nas Súmulas 7 e 83/STJ.

2. **A Corte de origem afastou a multa correspondente a 60% sobre o creditamento irregular de ICMS prevista na legislação estadual paranaense (art. 55, § 1º, III, "a", da Lei 11.580/96). E assim o fez com fundamento na equidade, diante das circunstâncias fáticas do caso concreto (inexistência de dolo contribuinte e aplicação dos princípios da proporcionalidade e da boa-fé).**

3. **"Não há como prevalecer a tese deduzida em sede de agravo regimental, no sentido de que a violação aos artigos 108 e 136 do CTN independe de análise de prova, sob o argumento de que a lei estadual que regulamenta o ICMS não autoriza a exclusão da multa fiscal pelo princípio da equidade. Descabe a este Superior Tribunal de Justiça apreciar ofensa a lei local.** Súmula 280/STF"

(AgRg no AgRg no REsp 327.387/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 30.8.2004). Pela incidência da Súmula 7/STJ, confirmam-se também: REsp 494.080/RJ, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 16.11.2004; REsp 254.276/SP, Rel.

Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJ de 28.3.2007.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1129805/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/05/2011, DJe 13/05/2011). [Grifo nosso].

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. AUFERIÇÃO INDIRETA. MULTA DO ART. 44, II, DA LEI 9.430/96. NECESSIDADE DE MANIFESTO INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. ART. 136 DO CTN C/C ART. 112 DO CTN. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ CONSIGNADA PELO TRIBUNAL A QUO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade do agente pelo descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias, via de regra, é objetiva, na dicção do Código Tributário Nacional: "Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

**2. Deveras, a constatação objetiva da infração tributária é matéria diversa da dosimetria da sanção. É que, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, verbis: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."**

**3. Doutrina de escol leciona que: - "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária."** (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107) - **Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;"** (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054) 4. Precedentes de ambas Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 27/05/2010; REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008; REsp 254.276/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJ 28/03/2007; REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006; REsp 423.083/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2006, DJ 02/08/2006; REsp 323.982/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 30/08/2004.

[...]

11. Recurso especial desprovido.

(REsp 1095822/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 22/02/2011) [Grifo nosso].

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. DOCUMENTAÇÃO. ERRO MATERIAL SANADO. INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO E DE INTENÇÃO DE LESAR O FISCO. NÃO APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE BENS. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 136 DO CTN.

[...]

2. **"Apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária in dubio pro contribuinte – arts. 108, IV e 112.** Precedentes: REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004; e REsp 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005." (REsp 278.324/SC; Rel.Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006).

3. O art. 136 do CTN não foi considerado inconstitucional por esta Corte, não havendo que se falar em violação da Súmula Vinculante n. 10 ou do art. 97 da CF/88.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 27/05/2010). [Grifo nosso].

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA APLICADA POR CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. AFASTAMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ART. 136 DO CTN.

[...]

2. **Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em**

**virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, "não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade"** (MACHADO, Hugo de Brito. "Comentários ao Código Tributário Nacional", Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, pág. 620).

No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.11.2004; REsp 699.700/RS, 1ª Turma, Rel. Min.

Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005; REsp 278.324/SC, 2ª Turma, Rel.

Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13.3.2006.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008).

TRIBUTÁRIO; PROCESSUAL CIVIL; VIOLAÇÃO DOS ARTS. 112, III e 136, DO CTN – MULTA – NÃO-OCORRÊNCIA – SÚMULA 7/STJ.

1. **O Tribunal a quo afastou a aplicação de multa por infração à legislação tributária, por entender que a contribuinte não pode, sem culpa sua, exhibir os livros fiscais exigidos pelo Fisco. Inexistência de violação dos arts. 112, III, bem como art. 136 do CTN.**

2. **"Apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária in dubio pro contribuinte – arts. 108, IV e 112.** Precedentes: REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004; e REsp 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005." Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006).

3. Ir além para rever os critérios para a responsabilidade do contribuinte quanto à infração da legislação tributária, com a possibilidade de aplicação da multa afastada pela Corte de origem, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a este Tribunal. Precedentes: REsp 278324/SC; Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006 p. 239 e REsp 699700/RS; Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005. Recurso especial improvido

(STJ - REsp: 254276 SP 2000/0032768-9, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 15/03/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 28.03.2007 p. 198) [Grifo nosso].

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES, INCLUSIVE OS COM CLÁUSULA CIF. MULTA. AUSÊNCIA DE PROVA DE MÁ-FÉ, FALSIFICAÇÃO OU DE ADULTERAÇÃO. ERRO DE DIREITO CONFIGURADO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. JUROS MORATÓRIOS. ALEGAÇÃO DE SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. SÚMULA 7/STJ.

[...]

3. Pretensão da Fazenda Estadual na inflição da sanção prevista na lei local, amenizada pela Corte, sob o fundamento de que: "Quanto à multa, é de ser aplicada a legislação menos gravosa ao devedor a teor do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", onde prevista a aplicação de lei a fato pretérito quando comina penalidade menos severa.

[...] 4. Recurso Especial visando a majoração da penalidade, bem como a confirmação da sucumbência recíproca, sob os seguintes argumentos: **(a) a lei local não exige dolo para a configuração da infração, por isso que violados os artigos 97, V e VI, 136, 141, e 142, do CTN; (b) a multa moratória é indissociável da obrigação tributária e não ostenta caráter punitivo, por isso que violados os artigos 113, § 3º, e 161, ambos do CTN;** e (c) a sucumbência recíproca restou mal aferida pela instância local.

5. É defeso ao E. STJ aferir proporcionalidade da sucumbência, porquanto a isso corresponde invadir o campo fático-probatório com violação do verbete sumular nº 7/STJ.

6. A multa moratória distingue-se dos juros moratórios e a sua oscilação expressiva, como, in casu, de 200% (duzentos por cento) para 120% (cento e vinte por cento) recomenda, ao ângulo da Justiça Tributária, a aplicação da lei mais benéfica, que fixou o patamar inferior, com fulcro não só no artigo 106, II, do CTN, com também por concluir o juízo singular e o Tribunal local que o proceder do contribuinte "não revelou má-fé; não houve qualquer busca de ocultação de dados, tanto que os creditamentos foram feitos em seus livros contábeis, ensejando a glosa dos referidos creditamentos".

7. Deveras, o erro de direito, assim inferido das conclusões do aresto recorrido, impede a aplicação acrítica do artigo 136, do CTN, porquanto, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, verbis: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação." 8. In casu, as circunstâncias materiais do fato exibição da escrita e erro de direito, acrescido da carência probatória, conduziram o Tribunal a quo a preconizar a minimização da multa.

9. Outrossim, a responsabilidade objetiva e gravosa, preconizada pelo recorrente, não encontra respaldo na justa aplicação do direito tributário, nem na doutrina sobre o tema, que leciona: "=> Culpa. "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro.é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa.

De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa. não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107) - "... independe da intenção do executor material ou do representado (do mandatário ou do administrado, gerido, mandante)." (...) "... o dispositivo não diz que a responsabilidade por infrações independa da culpa. Ele diz que independe da 'intenção'. Ora, intenção, aqui, significa vontade: eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo. Isto é vontade. Isto é intenção. (...) O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa." (Luciano da Silva Amaro, Infrações Tributárias, Revista de Direito Tributário n° 67, Ed. Malheiros, 'p.32133) - "Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 418) => Boa-fé. "É exatamente com fundamento no princípio da boa-fé, e, portanto, pela exclusão de culpa, que não pode o contribuinte ser punido quando agiu baseado em instrução ou informação da autoridade competente, quando sob consulta oponível ou quando eficazmente autodenuncia." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 195/6). Obs: Diz isso após ressaltar que a infração pressupõe um mínimo de culpabilidade.

- Sobre a invocação da boa-fé para obstar a aplicação da pena de perdimento de bens importados irregularmente, vide nota introdutória ao art. 19 do CTN.

(...) - Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;" (Leandro Paulsen, Direito Tributário,

**Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054) [...]** 11. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para acolher o pedido de incidência dos juros moratórios.

(REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006, p. 154) [Grifo nosso].

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA.

**1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva.** Precedentes.

2. Recurso especial de Rui Claret de Carvalho Gonçalves provido e recurso especial da Fazenda Nacional improvido.

(STJ - REsp: 471894 SP 2002/0126386-4, Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data de Julgamento: 23/05/2006, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/08/2006 p. 297) [Grifo nosso].

### 5.2.3 Acórdãos do Conselho de Recursos Administrativos Fiscais

Ementa(s) Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2009 a 01/09/2010

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. ALEGAÇÃO QUE NÃO HOUVE MÁ-FÉ. GLOSA EFETUADA COM MULTA DE MORA.

**Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Sendo constatada a duplicidade da compensação, a glosa deve ser mantida.**

[...]

CARF - Acórdão: 2202-004.047. Número do Processo: 14098.720010/2012-80. Data de Publicação: 10/08/2017. Contribuinte: MUNICIPIO DE TANGARA DA SERRA. Relator (a): JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO.

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Anual calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

IRPJ. LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.

[...]

**PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA. Conquanto o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de ilícitos subjetivos, como é o caso da sonegação.** Para que se configure esse tipo legal o agente deve atuar de maneira dolosa, ou seja, com intenção de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo. Se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%.

RO Provido e RV Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

CARF – Acórdão: 1401-001.681. Número do Processo: 11060.724489/2012-62. Data de Publicação: 19/05/2017. Contribuinte: HOSPITAL DE CARIDADE DR ASTROGILDO DE AZEVEDO Relator (a): AURORA TOMAZINI DE CARVALHO. [Grifo nosso].

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Exercício: 2011

[...]

DESPESAS MÉDICAS MAJORADAS. SUPOSTO ERRO DE PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

**É objetiva a responsabilidade por infração à legislação tributária, sendo irrelevante a comprovação ou não de que a majoração indevida da dedução de despesas médicas foi decorrente de um erro de digitação.**

[...]

CARF - Acórdão: 2201-003.158. Número do Processo: 10480.720006/2015-90. Data de Publicação: 25/05/2016. Contribuinte: EDNALDO JOSE COSTA. Relator (a): ANA CECILIA LUSTOSA DA CRUZ [Grifo nosso].

Ementa(s) Assunto: Obrigações Acessórias Data do fato gerador: 25/02/2004  
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES CADASTRAIS, FINANCEIRAS E CONTÁBEIS DE INTERESSE DO FISCO. CFL 35.

[...]

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. INFRAÇÃO. NATUREZA OBJETIVA.

**A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. O simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.**

[...]

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO.**

**A lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a natureza e a graduação da penalidade aplicável.**

Recurso Voluntário Provido em Parte

CARF - Acórdão 2401-004.014. Número do Processo: 11251.000052/2009-97; Data de Publicação: 04/04/2016. Contribuinte: TRANSPORTES E TURISMO EROLES LTDA. Relator (a): ARLINDO DA COSTA E SILVA. [Grifo nosso].

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Exercício: 2012  
RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES.

**A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.**

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, não tendo ele se desincumbido deste ônus.

Recurso Voluntário Negado

CARF – Acórdão: 2202-003.190. Número do Processo: 13819.721408/2014-50. Data de Publicação: 21/03/2016. Contribuinte: EDGAR GONCALVES. Relator (a): MARTIN DA SILVA GESTO. [Grifo nosso].

Ementa(s) Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário: 2007  
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

[...]

**MULTA DE MORA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.**

**A responsabilidade por infrações a legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever de a administração lançar com multa de mora os débitos não recolhidos dentro do prazo legal disposto nas normas tributárias.**

[...]

CARF - Acórdão: 1402-001.871. Número do Processo: 10073.900790/2012-77. Data de Publicação: 22/12/2014. Contribuinte: BR METALS FUNDICOES LTDA. Relator (a): PAULO ROBERTO CORTEZ. [Grifo nosso].

Ementa(s) Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

[...]

**APLICAÇÃO DE MULTA E PRINCÍPIO DA BOA-FÉ. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.**

**As decisões do CARF devem ser pautadas no princípio da legalidade, de forma que não cabe a esta Corte Administrativa afastar a responsabilidade objetiva do contribuinte, insculpida no art. 136 do CTN. Dessa forma a alegação de boa-fé não é capaz elidir a penalidade aplicada.**

CARF - Acórdão 2301-004.185. Número do Processo: 14367.000436/2009-09. Data de Publicação: 21/11/2014. Contribuinte: AUTO ONIBUS INTEGRACAO LTDA. Relator (a): NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS [Grifo nosso].

Ementa(s) Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Exercício: 2006,2007,2008, 2009

[...]

**AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ.**

**A alegação de ausência de má-fé do contribuinte é irrelevante em matéria tributária, vez que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente. Artigo 136 do Código Tributário Nacional.**

[...]

Recurso provido em parte.

CARF - Acórdão: 2802-002.763. Número do Processo: 10803.000030/2011-95. Data de Publicação: 19/05/2014. Contribuinte: MARCOS ROBERTO DEPERON ECCHELI. Relator (a): DAYSE FERNANDES LEITE.

Ementa(s) Assunto: Obrigações Acessórias. Data do fato gerador: 20/12/2010 PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO INSTRUMENTAL.

**A responsabilidade pela infração é objetiva, independe de culpa ou da intenção do agente para que surja a imposição do auto de infração. Assim, o fato de trazer ou não prejuízo ao Fisco é irrelevante, pois a obrigação sendo instrumental, qualquer descumprimento por presunção legal, acarreta dificuldade na ação fiscal. Conforme disposto no art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, a não ser que haja disposição em contrário.**

Recurso Voluntário Negado

CARF - Acórdão: 2803-003.151. Número do Processo: 19515.004542/2010-60. Data de Publicação: 25/03/2014. Contribuinte: TERRAZZO REVESTIMENTOS E APLICACOES LTDA. Relator (a): AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR. [Grifo nosso].

Ementa(s) ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Exercício: 2006

**MULTA RESPONSABILIDADE OBJETIVA IMPOSSIBILIDADE ABSOLUTA**

**Apesar de a responsabilidade pelas infrações tributárias não depender da intenção do agente, este não pode ser punido nas hipóteses de impossibilidade absoluta de se comportar em cumprimento da norma impositiva. Não havia ação, em qualquer ponto do percurso de condutas possíveis, que poderia ter sido adotada pelo contribuinte para apresentar a declaração própria à sua atividade no prazo estabelecido pela legislação. Sendo, desse modo, absolutamente impossível a sua conduta, não faz sentido punir o seu descumprimento com qualquer tipo de sanção.**

CARF - Acórdão: 1201-000.566. Número do Processo: 13707.004726/2007-91. Data de Publicação: 05/08/2011. Contribuinte: JOY MOTEIS E TURISMO LTDA. Relator (a): GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES. [Grifo nosso].

#### *5.2.4 Breve análise das decisões pesquisadas*

Da avaliação dos dois julgados do Supremo Tribunal Federal, constata-se que o posicionamento é no sentido de que independentemente da existência de culpa, a responsabilização por infração tributária será tomada em sua vertente objetiva.

Já o entendimento prevalecente no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, mesmo a redação do artigo 136 do Código Tributários Nacional possibilitando uma interpretação de que a responsabilidade por infração seja objetiva, na aplicação da sanção por infração tributária deverá se considerar a existência do elemento subjetivo, qual seja, a da culpabilidade. Nesse passo a definição de responsabilização por infração tributária caberia ser permeada por outras normas do próprio Direito Tributário, como as regras dispostas nos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional.

Embora da leitura da parte destacada dos Acórdãos possa se transparecer que o Superior Tribunal de Justiça entenda que a responsabilidade por infração seja objetiva, demandando “temperamento”, com interpretação baseada na equidade, na hipótese de dúvida de que a interpretação a ser tomada seja aquela mais favorável ao contribuinte, fica evidenciado que a objetividade deixa de existir, dando lugar a uma análise do grau de culpabilidade do sujeito passivo. Nesse contexto, a necessidade de análise de provas passa a ser relevante para identificar a ação ou omissão do contribuinte (incluindo seus prepostos) e seu o grau de culpa, bem como suas possíveis condutas de boa-fé. Logo, a existência da infração para se vincular à responsabilização do sujeito passivo demandaria a constatação da existência de culpa por parte do sujeito passivo.

Já com posicionamento em sua maioria diverso das decisões do STF e do STJ, as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se fundariam na legalidade, não cabendo ao órgão o afastamento da responsabilização por infrações, que seria objetiva, ainda que o sujeito passivo tivesse agido de boa fé. Todavia, dos dez Acórdãos do CARF transcritos, em dois apenas houve decisão em outro sentido, aplicando os “temperamentos” do artigo 112 do Código Tributário Nacional e a inexigência de conduta diversa.

No Acórdão nº 2401-004.014, julgado em 2016, verifica-se que o entendimento disposto na decisão é que na hipótese de haver dúvida acerca da natureza e da graduação da pena a ser aplicada ao sujeito passivo, deverá haver a interpretação de maneira mais favorável ao sujeito passivo. Esse entendimento se relacionada diretamente na disposição contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Já a decisão contida no Acórdão nº 1201-000.566, julgado em 2011, prescreve que no caso de o sujeito passivo, tendo cumprido tudo o que lhe era devido e possível, não tendo podido agir de forma diversa, não lhe poderia ser exigido outra conduta, e, portanto, não tendo contribuído para o resultado da infração, não lhe poderia ser aplicada a sanção por infração.

Como resultado, diante da análise das ementas dos julgados alhures dispostos, nos procedimentos administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais prevalece o entendimento de que as infrações tributárias seriam objetivas, em uma espécie de culpa presumida, ainda que tal culpa não seja evidenciada nos julgados.

Constata-se que apenas no Superior Tribunal de Justiça, coincidentemente, houve na totalidade dos julgados identificados e parcialmente transcritos, o posicionamento de que para a definição de responsabilização por infração tributária demandará a avaliação de provas acerca da conduta do contribuinte, para a verificação do elemento subjetivo e a possível conduta de boa-fé do sujeito passivo.

Diante do entendimento exposto pelo Superior Tribunal de Justiça, há clara permeabilidade dos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional, com a o emprego da analogia, dos princípios gerais de Direito Tributário, dos princípios gerais de Direito Público, e da equidade, além de que a lei tributária que defina infrações e comine pena, deverá ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, no caso de dúvida quanto, “à capitulação legal do fato”; “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”; “à autoria, imputabilidade, ou punibilidade”; e “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Por fim, a avaliação dos julgados contribuiu na corroboração do entendimento de que o artigo 136 do Código Tributário deve ter sua redação alterada, pois nos procedimentos administrativos, ainda que o sujeito passivo possa demonstrar a inexistência de culpa, em grande medida poderá ser responsabilizado objetivamente, arcando com custos desnecessários para uma defesa técnica, o que poderia ser evitado pela Administração Pública, com a simples comprovação do sujeito passivo de impossibilidade de conduta diversa, o que propiciaria a maior eficiência dos procedimentos administrativos, que devem realizar os princípios constitucionais, com suas atividades orientadas pelos princípios constitucionais, aqui, mormente, os princípios de legalidade, moralidade, eficiência e da presunção de inocência.

### 5.3 A responsabilidade por infração na estrutura do Direito Tributário

Como já evidenciado, a regra jurídica é oriunda da análise sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro, estruturando-se de forma lógica, em norma primária (de juridicidade positiva, como o pagamento de tributo e o cumprimento de obrigações acessórias - que se cumpridas extinguem a obrigação tributária) e em norma secundária (de juridicidade negativa – ilícito por descumprimento do mandamento disposto na norma primária).

De igual maneira à estruturação de toda norma jurídica, a norma sancionatória (secundária) possui um antecedente e um conseqüente (corroborando a idêntica estrutura lógica de ambas as normas - primária e secundária) (CARVALHO, 2011, p. 851-853).

Impende observar que a norma secundária (que apenas incide no caso de não cumprimento da norma primária)<sup>93</sup> prescreve em seu antecedente que havendo o descumprimento do mandamento da norma primária, incidirão as conseqüências para tal ocorrência (infração tributária), que, via de regra, serão as punições com multas, juros de mora etc. Tais sanções são as meras prescrições do conseqüente na norma secundária. (ATALBA, 2010. p. 44),

Diante disso, ao se incidir a norma secundária, em seu enunciado (antecedente), já estarão definidos os sujeitos ativo e sujeito passivo, bem como o quantitativo da sanção incidente sobre o objeto da obrigação tributária descumprida. Todavia, importa mencionar que a norma secundária incidente mantém a exigibilidade do mandamento contido na norma primária, já que a obrigação tributária, principal sempre permanecerá devida se descumprida, não sendo substituída pela sanção.<sup>94</sup>

Como resultado, o liame que vincula o sujeito passivo ao descumprimento da obrigação tributária já está definida. E, em tal viés, para a definição do sujeito passivo da obrigação tributária descumprida não importa considerar que a responsabilidade pressuposta por infração atribuída poderá ser questionável, visto que a ocorrência do descumprimento da

---

<sup>93</sup> Excetuam-se, aqui, as normas secundárias consideradas normas processuais que são autônomas em relação normas primárias, pois as tratativas processuais, para serem manejadas, independem da existência de regras materiais (normas primárias).

<sup>94</sup> Para Pacheco (1997, p. 233) quando houver a incidência da norma sancionatória, esta se recolocará no lugar da norma primária. Contudo, parece um posicionamento equivocado, uma vez que embora se tenha a incidência da norma sancionatória pelo descumprimento do mandamento da norma primária, a sanção disposta na norma secundária, multas, por exemplo, serão aplicadas, mantendo-se a obrigação tributária disposta na norma primária, com a diferença que o seu cumprimento (dever de pagar referente à obrigação principal) será intentado coercitivamente por meio de instrumento executivos fiscais. Assim, o sujeito passivo sofrerá os atos executivos tanto da obrigação tributária disposta na primeira norma, quanto das sanções dispostas na norma secundária como as multas, juros de mora etc.

norma primária poderá ter se dado por fatos (matéria de prova) alheios ao próprio sujeito passivo.

Por tais razões, a localização da responsabilização por infração na estrutura da norma tributária encontra-se na norma secundária [no conseqüente normativo, como entendido por Carvalho (2011, p. 868-869)]. Por outro lado, na aplicação das penalidades previstas na norma secundária deverão ser considerados os elementos que demonstrem as possibilidades que o sujeito passivo possuía ou não de agir de modo a dar cumprimento à obrigação tributária infringida, o que poderá alterar a aplicação da norma secundária, podendo haver exclusão de responsabilização por infração para dado sujeito passivo.

Em consequência, para a constatação e definição de responsabilização por infração tributária, em irradiação das normas constitucionais por todo o ordenamento jurídico brasileiro, bem como dos princípios gerais de Direito e da permeabilidade dos princípios gerais da repressão, que consideram a unicidade do ilícito, deverá ser verificado um mínimo grau de culpabilidade do sujeito passivo para que se possa fazer a atribuição de responsabilização por infração, em superação à equivocada interpretação de que responsabilização por infração tributária seria objetiva.

Diante desse quadro, embora a responsabilização por infração tributária esteja contida na norma secundária, o sujeito passivo ao qual fora atribuído o descumprimento da obrigação tributária da norma primária poderá deixar de ser responsabilizado, alterando o liame da relação jurídica obrigacional da norma primária que foi trasladado para a norma secundária, desvinculando-se o sujeito passivo da responsabilização pela infração ocorrida.

#### **5.4 Impossibilidade da adoção da presunção de culpa absoluta e por conseguinte responsabilização objetiva nas infrações tributárias: a necessária interpretação sistêmica do ordenamento jurídico**

##### *5.4.1 A necessária interpretação e integração sistêmica do ordenamento jurídico*

Embora seja comum o argumento de que a Constituição é a norma suprema do ordenamento jurídico brasileiro, e que como tal, deveria orientar as demais normas, via de regra o que prevalece são previsões isoladas de normas infraconstitucionais e até mesmo infralegais. Machado aponta que,

Todos falam em supremacia da Constituição. Nos tratados e nas escolas de Direito todos ensinam, e todos aprendem, que a Constituição é *lei das leis*. A *Lei Suprema*.

*A Carta Magna.* Na prática, todavia, a situação é outra. Poucos são os que extraem e respeitam as consequências dessa ideia força tão importante para a organização sócio-política das nações.

Inúmeros exemplos podem ser citados, nos quais se nega a supremacia constitucional, seja pela simples desconsideração da norma da Constituição, seja pelo argumento de que a tal norma está a depender de regulamentação, de que a norma da Constituição é meramente programática, ou ainda que pelo emprego de interpretação canhestra, que amesquinha seu alcance. Em muitos casos resta evidente que, na prática, valem muito mais as leis, até normas infralegais, do que a Constituição. A supremacia desta, portanto, infelizmente, tem sido simplesmente retórica.

É importante, porém, que se modifique essa mentalidade, porque a supremacia constitucional é o mais adequado caminho para a realização dos princípios fundamentais do Direito, e para a preservação da própria unidade do sistema jurídico, impondo-se, assim, ao intérprete de qualquer norma jurídica, como diretriz fundamental. (MACHADO, 2010, p. 127-160).

Apesar de haver a consideração de normas isoladas olvidando-se a necessária sistematicidade do ordenamento jurídico, deve-se insistir na retomada da indispensável consideração do ordenamento jurídico como um todo, do qual emanam as normas jurídicas. E, nesse contexto, os textos normativos são instrumentos pelos quais as normas legais, influenciadas pela Constituição, se exprimem (ÁVILA, 2011, p. 30).

Devido a isso, a validade de uma norma jurídica, com suas hipóteses e consequências desencadeadas pela concretização das hipóteses [que não está afeta à realização da justiça (ideal social e ético)], deverá ser verificada na sistematicidade do ordenamento jurídico, e não na análise isolada de uma regra jurídica (VILANOVA, 2015, p. 50).

Nesse vértice, como o ordenamento jurídico se trata de um sistema de normas, nenhum dispositivo autônomo será autoaplicado em desconsideração do todo normativo. Com isso, a efetividade na aplicação da regra jurídica (resultado dado pela integração normativa) apenas se dará quando for analisado o conjunto de normas atinentes a dada matéria. Por consectário lógico, “para que a ordem jurídica seja um todo harmônico, é indispensável que a hierarquia entre as fontes formais seja preservada”. (BECKER, 2007, p. 122-124 e NADER, 2011, p. 278).

Deve se ter em conta também [Frisa-se, que como anteriormente abordado], que o sistema do Direito é composto por princípios explícitos, que resultam da análise da constituição ou da lei, princípios implícitos, inferidos da avaliação de preceitos constitucionais ou mesmo legais, princípios gerais de Direito, que implícitos, emanam do Direito pressuposto (GRAU, 2010, p. 155).

De igual forma, não se pode perder de vista que a compreensão do texto legal, das palavras e das frases ocorre em um dado contexto dentro de um sistema em que as normas se associam para, a partir daí, poder se chegar a uma regra (LARENZ, 1997, p. 457-462;

NOGUEIRA, 1999, p. 91). Portanto, as regras jurídicas são resultado da análise do sistema jurídico tomado como um único organismo, não podendo ser reduzidas à mera descrição de uma disposição de lei descontextualizada (MAXIMILIANO, 2011, p. 159).

Em virtude do exposto, a interpretação<sup>95</sup>, para se identificar o sentido e alcance<sup>96 97</sup> da norma emanada pelo regramento jurídico, além das regras expressas da própria Constituição,

---

<sup>95</sup> Para Falcão (2013, p.23). “Interpretar uma lei é declarar-lhe o sentido, o alcance. Não há, na interpretação, qualquer atividade criadora ou inovadora. A atividade intelectual do exegeta é meramente declaratória; ele declarará o que se contém na lei, entendida esta racional, lógica ou sistematicamente feitas, portanto, as necessárias correções de eventuais deficiências léxicas do texto”

Kelsen, (2009, p. 395) critica o posicionamento de criação de Direito novo pela interpretação, pois do ponto de vista científico, a interpretação visa a buscar o sentido da norma e não inovar juridicamente. Na literalidade dos dizeres do autor, “A interpretação científica é pura determinação cognoscitiva do sentido das normas jurídicas. Diferentemente da interpretação feita pelos órgãos jurídicos, ela não é criação jurídica. A idéia de que é possível, através de uma interpretação simplesmente cognoscitiva, obter Direito novo, é o fundamento da chama jurisprudência dos conceitos, que é repudiada pela Teoria Pura do Direito. A interpretação simplesmente cognoscitiva da ciência jurídica também é, portanto, incapaz de colmatar as pretensas lacunas do Direito. O preenchimento da chamada lacuna do Direito é função criadora do Direito que somente pode ser realizada por um órgão aplicador do mesmo; e esta função não é realizada pela via da interpretação do Direito vigente”.

Por outro lado, Ávila (2011, p. 34-35) critica a consideração de que a interpretação é a busca de se identificar o significado e o alcance da norma, pois entende que o intérprete acaba por construir sentidos a partir dos fins e valores dispostos no ordenamento jurídico. Nas palavras do autor, “O ordenamento jurídico estabelece a realização de fins, a preservação de valores e a manutenção ou a busca de determinados bens jurídicos essenciais à realização daqueles fins e à preservação desses valores. O intérprete não pode desprezar esses pontos de partida. Exatamente por isso a atividade de interpretação traduz uma atividade de *reconstrução*: o intérprete deve interpretar os dispositivos constitucionais de modo a explicitar suas versões de significado de acordo com os fins e os valores entremostrados na linguagem constitucional”.

Nesse mesmo sentido, Machado (2009, p. 104) comenta que “A rigor todos os métodos de interpretação conduzem apenas a um resultado *possível*, mas não oferecem um resultado que seja o único correto. A ciência jurídica é incapaz de oferecer o exato significado de uma norma. Pode apenas oferecer suas *possíveis significações*. Daí porque o órgão aplicador do Direito, ao aplicar uma das várias interpretações possíveis, realiza ato de criação normativa impregnado de sua própria vontade.

A cada dia que passa estamos mais fortemente convencidos de que a *interpretação jurídica é o conhecimento da norma, impregnado de inevitável conteúdo axiológico*, e de que nenhum dos métodos, processos ou elementos de interpretação é capaz de oferecer um resultado seguro, objetivo, capaz de evitar fundadas controvérsias.”

Em que pese a controvérsia existente de entendimento acerca da atividade criadora do intérprete, o posicionamento adotado no presente trabalho é de que a interpretação do ordenamento jurídico objetiva identificar o sentido e o alcance da norma jurídica nos termos dispostos por Kelsen e Falcão.

Importa mencionar que no presente trabalho não se pretende tratar exaustivamente acerca da interpretação, que é tema que comporta trabalhos monográficos. Sobre o tema podem ser consultadas obras como: AMSELEK, Paul (coord.) **Interpretation et Droit**. Bruxelles: Bruylant e Presses Universitaires d’Aix- Marseille, 1995; ANDRADE, José Maria Arruda. **Interpretação da Norma Tributária**. São Paulo: MP: APET, 2006; BARROSO, Luiz Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996; GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2002; LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Ed. Tradução José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997; MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2010; MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011; MELIS, GIUSEPPE. **L’Interpretazione nel Diritto Tributario**. Padova: CEDAM, 2003; NASCIMENTO, Carlos Valder do (org). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1989; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, Interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003; SOUZA, Rubens, Gomes de. **Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional. Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo. Editora da Universidade Católica, 1975; TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e integração do Direito Tributário**. Renovar, Rio de Janeiro, 3ª ed., 2000; VANONI, Ezio. **Natura ed interpretazione delle leggi tributarie**; Opere Giuridiche. VOL. I, Milano: Giuffrè, 1961; WARAT, Luiz Alberto. **Mitos e Teorias na Interpretação**. Porto Alegre, Síntese, 1979.

deve considerar os princípios constitucionais implícitos e explícitos, bem como os princípios gerais de Direito espalhados por todo ordenamento, que orientam e unificam as demais normas do sistema jurídico para que se identifique o sentido e alcance mais coerente no ordenamento jurídico, pois do contrário, o ordenamento jurídico passará a ser apenas um amontado desordenado de textos normativos desprovidos da unicidade normativa que deve ser inerente.

Por isso, a interpretação da regra ou norma jurídica se mostra mais coerente ao se fundar na unidade sistêmica do ordenamento jurídico, na harmonia e integração entre as

---

<sup>96</sup> A teoria científica que tem por objeto a arte de interpretar o sentido e o alcance das expressões do Direito, com o desenvolvendo e sistematização dos processos ou métodos interpretativos é a denominada Hermenêutica (MAXIMILIANO, 2011, p. 1).

Nos dizeres de Silva (2008, p. 681), “HERMENÊUTICA. Do latim *hermenêutica* (que interpreta ou que explica), é empregado na técnica jurídica para assinalar o meio ou modo por que se devem interpretar as leis, a fim de que se tenha delas o *exato sentido* ou o *fiel pensamento do legislador*.”

Na *hermenêutica jurídica*, assim, estão encerrados todos os princípios e regras que devam ser judiciosamente utilizados para a interpretação do texto legal.

E esta interpretação não se restringe ao esclarecimento dos pontos obscuros, mas a toda elucidação a respeito da exata compreensão da regra jurídica a ser aplicada aos fatos concretos.

Interpretar é também *expor, dar o sentido, dizer o fim, significar o objetivo*.

Conforme a *origem do intérprete (hermeneuta)*, diz-se a hermenêutica *autêntica* ou *doutrinária*.

A autêntica é a que vem da própria *fonte*, geradora da lei: é a que promana do legislador, para dizer seu próprio pensamento.

A *doutrinária* é a que se funda na teoria dos *jurisconsultos*, que lhe vem dar um sentido institutivo, ou seja, em que se expõe o *sentido da lei*, calcado nas *razões jurídicas*, que explicam seu conteúdo.

Os hermeneutas ou intérpretes utilizam-se dos vários elementos de que dispõe a arte para chegar à interpretação pretendida. E estes se dizem *gramatical, lógico, científico ou sistemático*, que se consideram nos próprios significados das palavras que os determinam.

[...]”

Para Maximiliano (2011, p. 4) “Não basta conhecer as regras aplicáveis para determinar o sentido e o alcance dos textos. Parece necessário reuni-las e, num todo harmônico, oferecê-las ao estudo, em um encadeamento lógico”.

“A aplicação do Direito consiste no enquadrar um caso concreto em a norma jurídica adequada. Submete as prescrições da lei uma relação da vida real; procura e indica o dispositivo adaptável a um fato determinado. Por outras palavras: tem por objeto descobrir o modo e os meios de amparar juridicamente um interesse humano.” (MAXIMILIANO, 2011, p. 5).

“*Interpretar* é esclarecer; dar o significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que a mesma contém”. (MAXIMILIANO, 2011, p.7).

“Interpretar uma expressão de Direito não é simplesmente *tornar claro* o respectivo dizer, abstratamente falando; é sobretudo, revelar o sentido apropriado para a vida real, e conducente a uma decisão reta”. (MAXIMILIANO, 2011, p. 8).

<sup>97</sup> Os processos de interpretação clássicos podem ser descritos como sendo: Gramatical ou literal - em conformidade com o texto legal; Lógico-sistemático - conforme o contexto em que se esta inserido, considerando a totalidade do ordenamento jurídico; Teleológico - conforme a finalidade para a qual o texto legal fora elaborado; e Histórico - conforme o material que serviu de base para a elaboração as leis e seu históricos ou circunstâncias ocasionais (investiga-se o Direito anterior). (NOGUEIRA, 199, p. 88; MACHADO, 2009, p. 104-106; TORRES, 2011, p. 151-155):

Ao se verificar os métodos ou processos de interpretação, identifica-se que a interpretação não ocorre com a utilização isolada de apenas um método. Há uma integração dos métodos, ora prevalecendo algum deles. De toda sorte, em todos os casos a norma jurídica resultante dos métodos interpretativos deverá obrigatoriamente observar a sistematicidade e unidade do ordenamento jurídico, mormente em relação às previsões contidas explícitas ou implicitamente na Constituição Federal, a fim de se realizar os valores fundamentais que ao Direito cumpre observar.

normas e os princípios constitucionais, a fim de se resultar em uma significação da norma jurídica que seja conforme com a Constituição (CASSONE, 2010, p. 451-470; TORRES, 2011, p. 151).

Além desse fator, o sistema da Ciência jurídica tem a norma fundamental [Constituição] como condição de conhecimento do Direito Positivo. Por conseguinte, a norma fundamental é pressuposto para o conhecimento do Direito Positivo, dele sendo parte, quando não pressuposto da própria ciência do Direito em dado Estado (VILANOVA, 2010, p. 137-139).

Nas palavras de Kelsen,

Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa. A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. O fato de uma norma pertencer a uma determinada ordem normativa baseia-se em que seu último fundamento de validade é a norma fundamental desta ordem. É a norma fundamental que constitui unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento da validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa (KELSEN, 2009, p. 217).

Ao comungar de igual posicionamento, Larenz, menciona que

[...]. Como as normas constitucionais precedem em hierarquia todas as demais normas jurídicas, uma disposição da legislação ordinária que esteja em contradição com um princípio constitucional é inválida. [...] (LARENZ, 1997, p. 479).  
 [...]. Mas é verdade que subjaz à Lei Fundamental o reconhecimento de determinados valores humanos gerais como, sobretudo, a dignidade humana e o valor da personalidade humana, e que para a tutela destes valores foram atribuídos ao indivíduo direitos fundamentais amplamente tutelados, como também se elevou a Direito vigente de escalão constitucional certos princípios ético-jurídicos e político-constitucionais - como o princípio da igualdade, o princípio do Estado de Direito e do Estado Social. É também verdade que estes direitos fundamentais e princípios não estão uns a par dos outros, sem conexão, mas que se relacionam uns com os outros de acordo com o sentido e, por isso, podem tanto complementar-se como delimitar-se entre si. [...] (LARENZ, 1997, p.483).

Na mesma senda, Bobbio assevera:

[...]. Todo ordenamento tem uma norma fundamental. É essa norma fundamental que dá unidade a todas as outras normas; ou seja, faz das normas esparsas e de providência variada um conjunto unitário, que se pode chamar a justo título de “ordenamento”. A norma fundamental é o termo unificador das normas que compõem um ordenamento jurídico. Sem uma norma fundamental, as normas de que falamos até agora constituiriam um amontoado, não um ordenamento. Em outras palavras, por mais numerosas que sejam as fontes do direito em um ordenamento complexo, esse ordenamento constitui uma unidade pelo fato de que, direta ou indiretamente, com percursos mais ou menos tortuosos, todas as fontes do direito podem remontar a uma única norma.

[...]

Em razão da presença de um ordenamento jurídico de normas superiores e inferiores, tal ordenamento possui uma *estrutura hierárquica*. As normas de um ordenamento estão dispostas em uma *ordem hierárquica*. (BOBBIO, 2010, p. 211-212).

Como se verifica, as regras constitucionais são valiosos elementos a ser, obrigatoriamente, considerados para se proceder à interpretação, balizando a ação do intérprete para a interpretação de quaisquer normas jurídicas. Além disso, deve ser relevado que a interpretação da norma jurídica, aqui especialmente a tributária, não é direcionada apenas para o julgador do Poder Judiciário, mas igualmente dirigida ao julgador em procedimentos administrativos, em que norma jurídica deve ser interpretada para depois ser aplicada.

É importante mencionar que, por vezes, a busca pelo significado e alcance da norma jurídica (interpretação em sentido estrito) pode não ser exitosa para a solução de um caso concreto, dada a inexistência de norma para o caso. Assim, se depois de fazer uso dos processos interpretativos, analisando sistematicamente o ordenamento, ainda o caso não puder ser resolvido, estar-se-á diante de uma lacuna no sistema jurídico, que precisará ser preenchida para se resolver o caso que necessite de solução (MACHADO, 2010, p. 127-160). Nesses termos, para se superar a incompletude do sistema, o aplicador do Direito deve se socorrer das técnicas de previstas pelo próprio sistema jurídico para se fechar e solucionar as lacunas. Tais técnicas são denominadas de integração<sup>98</sup>.

Greco (2008, p.173 e 176) comenta que o grande problema da lacuna, ao contrário de ser o vazio em que consiste, por não se encontrar norma que regule determinado caso, acaba sendo justamente o enfretamento do conflito de normas, pois, olvida-se a existência de “um conflito de critério normativo, um conflito de valores a serem prestigiados na aplicação do ordenamento positivo. De um lado, valores do Estado de Direito (liberdade, propriedade e segurança), de outro lado, valores do Estado Democrático (capacidade contributiva, solidariedade e isonomia)”.

Em consequência disso, às vezes pode se ter a falsa aparência de existência de lacuna, pois quando se encontra uma lacuna, pode ser que não haja uma total falta de normas para o caso, mas tão somente falta de norma específica, em que ao mesmo tempo para dado caso,

---

<sup>98</sup> Seguindo o entendimento de que o assunto é relevante para o tema do presente trabalho, e que não será objeto de aprofundamento, a abordagem do tema é tão somente àquela para situar o leitor sobre alguns posicionamentos teóricos, a fim de que se possa dar prosseguimento ao desenvolvimento do problema principal do presente estudo, diretamente vinculado à interpretação e integração da norma jurídico-tributária. Entretanto, deve ser registrado que em conformidade com Machado (2010, p. 127-160), a questão da incompletude (ou lacunas) do ordenamento jurídico tem sido objeto de vários estudos e abordagens teóricas oferecendo material para a edição de um tratado sobre o tema.

poderá haver duas normas em tese aplicáveis, devendo prevalecer a norma que resultar da consideração sistemática do ordenamento jurídico tomado com um todo.

Larenz adverte que

[...] como vimos também, o ordenamento jurídico no seu conjunto, ou pelo menos grande parte dele, está subordinado a determinadas ideias jurídicas directivas, princípios ou pautas gerais de valoração, a alguns dos quais cabe hoje o escalão de Direito Constitucional. A sua função é justificar, subordinando-as à ideia de Direito, as decisões de valor que subjazem às normas, unificá-las, e deste modo, excluir na medida do possível, contradições de valoração. [...]. (LARENZ, 1997, p. 621).

Diante de tais posicionamentos acima referidos, redirecionando o tema da interpretação sistêmica e integração do Direito, mais especificamente para o Direito Tributário, como um subsistema do ordenamento jurídico, com o qual deve manter coerência e unicidade, cumpre trazer a lume as tratativas de “Interpretação e Integração da Legislação Tributária” dispostas nos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional. O enfoque mais específico é acerca da relevância dos princípios gerais de Direito Tributário; dos princípios gerais de Direito Público; da equidade, da Interpretação da maneira mais favorável ao acusado das leis tributária que definam infrações ou cominem penalidades, em caso de dúvida quanto, à capitulação legal do fato”; “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”; “à autoria, imputabilidade, ou punibilidade”; e “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Como já verificado nos posicionamentos acerca do tema envolvendo julgamentos de infrações tributárias, órgãos julgadores (administrativos e judiciais, estes em maior medida) com frequência fundamentam suas decisões na utilização de temperamentos para aplicação da norma jurídica sancionatória, com enfoque nos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional, que acabam por envolver regras de integração do Direito. Com tal entendimento, evidencia-se, aqui, a fragilidade do argumento de que o texto do artigo 136 do Código Tributário Nacional traria uma determinação de responsabilidade objetiva por infração tributária, pois se assim o fosse, não seria possível aplicar “temperamento” interpretativos com fundamentos em princípios e equidade para abrandar ou mesmo afastar a responsabilização do sujeito passivo.

Convém evidenciar que o art. 112 do CTN preconiza a aplicação na seara do Direito Tributário de um preceito tipicamente penal (*in dubio pro reo*), que se pauta na “presunção de inocência”. E, em tal contexto, na hipótese de faltar clareza nos textos legais ou esses apresentarem controvérsia acerca da lei punitiva, o aplicador da lei (fiscal, julgador

administrativo e o próprio juiz de Direito) deverá optar pelo resultado mais favorável do sujeito passivo (CASSONE, 2010, p. 451-470; ICHIHARA, 2010, p. 471-494 e SABAGG, 2010, p. 85-105).

Acrescente-se a isso, que a ideia de integração<sup>99</sup> da norma tributária por meio do uso dos princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público<sup>100</sup> visa a uma aproximação de

<sup>99</sup> “[...] a interpretação e a integração apresentam uma zona fronteira de pouquíssima nitidez, de forma que a separação é fluída e imprecisa. A distinção entre analogia e interpretação analógica, por exemplo, é fugidia. A própria afirmativa da existência de lacuna ou espaço jurídico e da possibilidade do emprego da analogia ou do argumento *a contrario* constitui um problema de interpretação”. (TORRES, 2011, p. 157).

Sobre o tema, Amaro (2017, p. 236) preceitua que “a distinção entre interpretação e integração está, portanto, em que, na primeira, se procura identificar o que determinado preceito legal quer dizer, o que supõe, é claro, a *existência* de uma norma de lei sobre cujo sentido e alcance se possa desenvolver o trabalho do intérprete. Na segunda, após se esgotar o trabalho de interpretação sem que se descubra preceito no qual determinado caso deva subsumir-se, utilizam-se os processos de integração, a fim de dar solução à espécie”.

Para Nogueira (1999, p. 98), “o sentido jurídico-lingüístico de *integrar* é de completar o todo, de incorporar apenas o complemento que a tentativa de demonstração do todo revela estar faltando e que a “tensão” de todos os elementos gerais e especiais, lógica, teleológica e sistematicamente reunidos, exige a “construção” daquele complemento e o integra para completar a configuração”.

<sup>100</sup> Tendo em vista que a tratativa dos princípios gerais, seja do Direito Tributário, seja do Direito Público e mesmo do Direito como um todo, demanda um maior desenvolvimento, que não será objeto do presente trabalho, apenas indicar-se-ão tais princípios mais comumente aceitos pelos teóricos sobre o tema.

Princípios gerais do Direito Tributário dispostos na Constituição Federal [embora haja o entendimento acerca de princípios de princípios de Direito Tributário serem diversos das limitações ao poder de tributar (artigos 150 ao 152 da Constituição Federal), por se tratarem ambos de fundamentos gerais, serão tomados como normas gerais que deverão orientar o sistema tributário .

Legalidade (artigo 150, I); irretroatividade da lei (artigo 150, III, “a”); anterioridade da lei (artigo 150, III, “b”); isonomia (artigo 150, II); uniformidade geográfica da tributação (artigo 151, I); capacidade contributiva (artigo 145, §1); vedação de confisco (artigo 150, IV); não-cumulatividade (artigo 155, §2º, I; artigo 153, §3º, II; e artigo 154, I); imunidade recíproca (artigo 150, VI, “a”); seletividade (artigo 153, §3º); transparência (artigo 150, § 5º); da liberdade de tráfego (artigo 150, V). (MACHADO, 2009, p. 32-47, 274-297; PAULSEN, 2015, p. 27-32, 43-44 e 115-148; SCHOULERI, 2017, p. 295-372, 403-431 e 446; TORRES, p. 91-122).

Meirelles (2001, p. 81-82) comenta que os princípios compõem as normas gerais da atividade administrativa de quaisquer das esferas, União Estados Municípios e Distrito Federal, as quais a Administração Pública deve obedecer. Assim, com enfoque mais para o Direito Administrativo, descreve que: “Os *princípios básicos da administração pública* estão consubstanciados em doze regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: *legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público*. Os cinco primeiros estão expressamente previstos no art. 37, *caput*, da CF de 1988; e os demais, embora não mencionado, decorrem do nosso regime político, tanto que, ao lado daqueles, foram textualmente enumerados pelo art. 2º da Lei federal 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Essa norma diz que a administração pública deve obedecer aos princípios acima referidos. Pelo que nela se contém, tal norma, muito embora de natureza federal, tem verdadeiro conteúdo de normas gerais da atividade administrativa não só da União, mas também dos Estados e Municípios. Convém observar que a Constituição de 1988 não se referiu expressamente ao *princípio da finalidade*, mas o admitiu sob a denominação de *princípio da impessoalidade* (art. 37)”.

Os princípios gerais de Direito Público que norteiam e dão fundamento a tal subsistema, encontra-se sua fonte mais importante na Constituição Federal, dentre os princípios em questão, dos vários existentes, citam-se os seguintes: presunção de inocência (artigo 5º, LVII); legalidade (artigo 5º, II); irretroatividade das leis (artigo 5º, XXXVI); isonomia das partes ou princípio da igualdade perante a lei (artigo 5º, *caput*); pessoalidade da pena (artigo 5º, XLV); individualização da pena (artigo 5º XLVI); contraditório e ampla defesa aos acusados em geral (artigo 5º LV); da liberdade profissional (artigo 5º, XIII); economia e celeridade (artigo 5º, LXXVIII); juiz imparcial e natural (artigo, 5º LIII e XXXVII); devido processo legal (artigo 5º,LIV); proporcionalidade (combinação dos dispositivos, artigo 1º, II ; artigo 3º, I, artigo 5º, *caput*, XXXV, LIV, §§ 1º e 2º; artigo 60, §4º IV); legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sobre os quais a Administração Pública

regras particulares com os princípios gerais a que estão vinculadas de forma a harmonizar o sistema jurídico-tributário com o ordenamento jurídico considerado em sua totalidade (NOGUEIRA, 1989, p. 19).

No Código Tributário Nacional, a “Interpretação e Integração da Legislação Tributária” encontram-se previstas do artigo 107 ao artigo 112, abaixo colacionados:

#### Interpretação e Integração da Legislação Tributária

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

**Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:**

I - a analogia;

**II - os princípios gerais de direito tributário;**

**III - os princípios gerais de direito público;**

**IV - a equidade.**

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

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

**I - à capitulação legal do fato;**

**II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;**

**III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;**

**IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.**

[Grifo nosso].

Schoueri (2017, p. 779) comenta sobre a dificuldade do legislador em segregar o que de fato é matéria afeta à interpretação e matéria referente à integração no Código Tributário Nacional, sendo que os artigos 107, 110 a 112 versam sobre interpretação e o artigo 108 se

---

deverá se pautar (artigo 37, caput), além de princípios implícitos, como o da boa fé, razoabilidade, segurança jurídica, para alguns a própria proporcionalidade etc. (MACHADO, 2008, p. 196; PONTES, p. 40-42).

refere à integração. E tal dificuldade de sistematização decorre do fato de que para a identificação do sentido e alcance da norma deverá ser considerado todo o ordenamento jurídico.

Ainda que o artigo 107 do Código Tributário Nacional traga balizamentos ao trabalho de interpretação da legislação tributária, não se pode olvidar que o conhecimento das normas jurídicas demanda uma integração dos processos de interpretação capazes de possibilitar ao exegeta atingir o verdadeiro alcance da norma. (SABAGG, 2010, p. 85-105; SCHOUERI, 2017, p. 779).

E, a par disso, não se considera válida a limitação descrita no mencionado artigo 107, já que as normas tributárias devem ser interpretadas juntamente com as demais normas do ordenamento jurídico, sendo orientadas tanto pelas disposições constitucionais, quanto pelos princípios gerais de Direito.

É de ser relevado que mesmo que no artigo 108 do Código Tributário Nacional possa haver a indicação de que os princípios gerais, sejam de Direito Tributário ou de Direito Público, seriam subsidiários à analogia, não há como consentir com tal entendimento, haja vista que os princípios gerais indicados são fundamentos sobre os quais se elaboram e se busca identificar o sentido e alcance das normas jurídicas (SCHOUERI, 2017, p. 780).

A equidade, por seu turno, consistindo na mitigação da rigidez disposta na lei, com o seu abrandamento, propicia uma aplicação humanizada da norma jurídica, com vistas à realização da justiça no caso concreto. Nesse norte, possui conotação de se buscar o equilíbrio na aplicação das leis em decorrência de eventuais desvios que a própria lei pode causar em sua aplicação ao caso concreto.

Nas palavras de Silva (2008, p. 593), a equidade

[...]

É compreendida como *igualdade* de que nos falam os romanos: *jus est ars boni et Aequi*. É o bom que vem do que é direito está na *reta razão* ou na razão direita, pode ter complemento na *razão absoluta* ou no que é *equitativo*. É um *abrandamento* ou a *benigna e humana* interpretação da lei, para sua aplicação.

E assim, a *equidade* não é a *justiça*. Compõe o conceito de uma justiça fundada *igualdade*, na conformidade com o próprio princípio jurídico e em respeito aos direito alheios.

No entanto, por vezes, possui um sentido mais amplo, mostrando-se um princípio de Direito Natural, que pode, mesmo, contrariar a regra de Direito Positivo. E, com este conceito, quer significar a adoção de *princípios* fundados nela, ditos *princípios de equidade*, que se fundam na *razão absoluta*, desde que atendidas as razões de ordem social e as exigências do bem comum, que se instituem como princípios de ordem superior na aplicação das leis.

[...]

Pelo princípio da equidade, mais deve ser atendida a razão, que a impõe, vista pela *boa-fé*, do que a própria regra do Direito.

Sendo assim, a *equidade* é a que se funda na circunstância especial de cada caso concreto, concernente ao que *for* justo e *razoável*. E, certamente, quando a lei mostrar injusta, o que se poderá admitir, a equidade virá corrigir seu rigor, aplicando o princípio em que nos vem do Direito Natural, em face da *verdade sabida* ou da *razão absoluta*.

Objetiva-se, pois, no princípio que modera ou modifica a aplicação da lei, quando se evidencia de excessivo rigor, o que seria injusto.

[...].

Sobre o tema, Maximiliano (2011, p. 141-142) comenta:

[...]

Fruto de condições especiais de cultura, noção de justiça generalizada na coletividade (*jus naturale, oequum, bonum*), ideia comum do bem, predominante no seio de um povo em dado momento da vida social; A Equidade abrolhou de princípios gerais preexistentes e superiores à lei, da fonte primária do Direito.[...].

Até os mais ferrenhos tradicionalistas admitem o recurso à Equidade ao preencher as lacunas do Direito, positivo ou consuetudinário. Para os contemporâneos, deve a mesma ser invocada não só em casos de silêncio da lei; pois também constitui precioso auxiliar da Hermenêutica: suaviza a dureza das disposições, insinua uma solução mais tolerante, benigna, humana. Às vezes até nem se alude explicitamente a ela no aresto; porém o raciocínio expendido, embora revestido de roupagens lógicas, baseia-se, com maior evidência, no grande princípio universal – *jus est ars boni et oequi*.

Machado (1989, p 45), no tocante ao assunto, prescreve:

Parece-nos que a equidade, como instrumento de integração do Direito Tributário, é precisamente idéia de justiça que há de inspirar o aplicador desse direito, nos casos em que a lei seja insuficiente, lacunosa, para que se estabeleça a norma. Não de forma inteiramente livre, mas dirigido no sentido de encontrar a igualdade material que o legislador, produzindo normas gerais e abstratas, quase sempre não alcança. Assim, se a lei define certo fato como ilícito, e não menciona alguma circunstância que, presente, poderá conduzir à conclusão de tal fato, praticado naquela circunstância, não produz o efeito nocivo que em geral lhe é próprio; ou então pôr em dúvida a própria natureza do fato; ou sua autoria; ou natureza da penalidade aplicável; temos que nestes casos pode o intérprete considerar lacunosa a lei, aplicando a norma que a equidade autoriza seja elaborada. É precisamente este raciocínio que autoriza ver-se no art. 112 do Código hipóteses de aplicação da equidade.

Ao considerar que a equidade seja parte dos princípios que deverão orientar a interpretação e a integração da norma jurídica, é relevante trazer à baila o posicionamento identificado em Larenz, para quem

[...] a descoberta das conexões sistemáticas dos princípios e subprincípios amplia, porém, o conhecimento do Direito e serve ao mesmo tempo para a interpretação das normas e para preenchimento de lacunas, garantindo simultaneamente a “unidade valorativa e a deducionabilidade no desenvolvimento do Direito”. (LARENZ, 1997, p. 236).

Vale aqui frisar o posicionamento de Bobbio (2010, p. 308-310), em que os princípios gerais do ordenamento jurídico do Estado, sendo normas fundamentais e generalíssimas do sistema jurídico como um todo, darão ao intérprete todos os elementos para a pesquisa da norma reguladora de dado fato jurídico.

Portanto, evidencia-se que a utilização dos princípios gerais, tanto de Direito Tributário quanto de Direito Público, bem como o uso da equidade, são instrumentos basilares para se interpretar e integrar o sentido e alcance na norma que emana do ordenamento jurídico considerado como um todo normativo que deve ser coerente com a própria norma fundamental que lhe dá sustentação.

Destarte, as normas constitucionais constituem a fonte imperativa de comando que obrigam a todos (pessoas, físicas, jurídicas de Direito público ou privado, além do próprio Estado), devendo ser observadas pelo legislador infraconstitucional, pelos órgãos julgadores, sejam eles administrativos ou judiciais (CARRAZZA, 2012, p. 37).

Em razão disso, tendo em vista que a regra jurídica a ser seguida emanada do ordenamento jurídico considerado como um todo, orientado em uma norma fundamental, unificadora das normas (que a ela remontam) que compõem o ordenamento jurídico, a interpretação da regra ou norma jurídica, para que se possa manter uma coerência no ordenamento, deve se fundar na unidade sistêmica do ordenamento jurídico, na harmonia e integração entre as normas e os princípios constitucionais, a fim de se resultar em uma significação da norma jurídica que seja conforme com a Constituição (BOBBIO, 2010, p. 211-212; CASSONE, 2010, p. 451-470; LARENZ, 1997, p. 479 e 483; KELSEN, 2009, p. 33 e 217; MAXIMILIANO, 2011, p. 104 e 106; TORRES, 2011, p. 151).

#### 5.4.2 A Presunção de inocência

A presunção de inocência, na busca da concretização dos direitos humanos, tem sido uma norma comum a ser alcançada por todos os povos e nações, encontrando-se prevista na Declaração Universal dos Direitos Humanos<sup>101</sup>, da Organização das Nações Unidas, em seu artigo 11, primeira parte, que segue abaixo transcrito:

---

<sup>101</sup>“A Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH) é um documento marco na história dos direitos humanos. Elaborada por representantes de diferentes origens jurídicas e culturais de todas as regiões do mundo, a Declaração foi proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em Paris, em 10 de dezembro de 1948, por meio da Resolução 217 A (III) da Assembleia Geral, como uma norma comum a ser alcançada por todos os povos e nações. Ela estabelece, pela primeira vez, a proteção universal dos direitos humanos”. Disponível em: <<https://naoesunidas.org/direitoshumanos/declaracao/>>. Acesso em 23 ago. 2017.

Todo ser humano acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa. (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS BRASIL, 1948).

A própria Constituição Federal do Brasil vigente elegeu a presunção de inocência<sup>102</sup> (da qual decorre a máxima “*in dubio pro reo*”) <sup>103</sup> como um dos direitos e garantias fundamentais, que justificam a opção do Brasil por ser um Estado Democrático de Direito, com o objetivo de se “construir uma sociedade livre, justa e solidária” <sup>104</sup>, fundada dentre outros princípios no da dignidade da pessoa humana<sup>105</sup>.

Registre-se que a presunção de inocência, assegurando ao acusado uma série de direitos e garantias, está diretamente relacionada a outros princípios como o da ampla defesa e do contraditório, com a produção de todas as provas permitidas e o do duplo grau de jurisdição (artigo 5º, LV CF/88), o da boa fé<sup>106</sup> dentre outros.

Carrazza (2012, p. 527) assinala que uma pessoa apenas poderá ser considerada como violadora da norma jurídica, com a existência de comprovação de fatos e dados incontrovertidos e consistentes. Com esse posicionamento, o autor menciona que,

<sup>102</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LVII - ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória;

[...]

<sup>103</sup> A significação de que havendo dúvida sobre os elementos que caracterizam a ilicitude ou a culpabilidade (em sentido amplo) do acusado, deverá se optar pela decisão mais favorável ao acusado, com sua absolvição da acusação ao invés de condenar um inocente é decorrência construída no ordenamento jurídico da presunção de inocência eleita como um direito e garantia fundamental, que fora tomado com princípio constitucional.

<sup>104</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>105</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

<sup>106</sup> A expressão boa-fé possui várias acepções, dentre as quais, as que interessam ao foco em análise são a boa-fé subjetiva e a boa-fé objetiva, em que esta, conforme Carrazza, corporifica-se na conduta que se espera de determinada pessoa ou do Estado (o dever de agir entre si com lealdade, consideração e transparência), independentemente da intenção de praticar qualquer negócio jurídico, compondo-se, ainda, em um princípio geral do Direito a instrumentalizar a interpretação das relações jurídicas, principalmente quando há envolvimento do Estado, que tem o dever de agir em consonância com a boa-fé objetiva (CARRAZA, 2012, p. 481).

A partir do momento, porém, em que as conjecturas da autoridade administrativa começam a materializar-se em atos concretos contra o contribuinte, é mister venham observados alguns pressupostos e requisitos, de modo a não lhes violentar direitos subjetivos fundamentais.

Tenhamos presente que em nosso Estado Constitucional de Direito vigora a presunção de inocência até prova em contrário. Uma pessoa só pode ser havida por violadora da ordem jurídica com base em fatos e dados consistentes e incontrovertidos.

IV - A presunção de inocência que a CF estabelece em seu art. 5º, LVII, longe de estar confinada à matéria penal *stricto sensu*, espraia-se sobre todos os episódios em que há um *acusado*. Melhor explicando, sempre que há o risco de uma sanção ou de ser atingido um bem jurídico prestigiado pela ordem constitucional (liberdade, honra, propriedade etc.), todos se presumem inocentes, até demonstração cabal em contrário, cujo ônus, inclusive na esfera administrativa, pertence ao acusador.

Vem ao encontro dessas ideias o axioma *in dubio contra fiscum*. De fato, não pode haver uma *flexibilização* em favor da Fazenda pública, parte indubitavelmente mais forte do que o contribuinte.

Com tal entendimento, ao Estado, em sua potestade punitiva, via de regra, cabe comprovar a culpabilidade daquele que é acusado de cometimento de ilícito (amplamente considerado). Nesse vértice, a aplicabilidade da presunção de inocência não se encontra restrita ao subsistema do Direito Penal, haja vista que a repressão do ilícito (com seus princípios gerais) não é mecanismo exclusivo da seara penal, pois verifica-se sua presença na vertente sancionatória dos subsistemas normativos do ordenamento jurídico, como no Direito do Trabalho, no Direito do Consumidor, no Direito de Família, no Direito Societário, no Direito Tributário etc.

O próprio subsistema do Direito Tributário, no Código Tributário Nacional, como forma de integração da norma tributária, define a aplicação dos princípios gerais de Direito público e privado, da equidade, em que a lei tributária, ao definir infrações, deverá ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida acerca da capitulação legal do fato; da autoria, imputabilidade, ou punibilidade; da natureza ou das circunstâncias materiais do fato ou da natureza ou extensão dos seus efeitos (artigos 108, I, III e IV e 112).

Em países como a França e Espanha, a presunção de inocência está presente nos procedimentos sancionatórios, mesmos os administrativos, sendo a regra seguida, visando a garantir que somente quando houver prova da culpabilidade do acusado de ilícito poderá ocorrer sua responsabilização por infração (SILVA, 2007, p. 341-342).

Mesmo que se defenda a prevalência da presunção de inocência de forma ampla no ordenamento jurídico, essa não tem sido a regra aplicada no Direito Tributário brasileiro, uma vez que ao contrário do que ocorre no Direito Penal, já no início da lide tributária o sujeito passivo é considerado culpado. Tal errônea tem sido validada pelo Poder Judiciário, como nos

casos em que a justiça autoriza a expropriação de bens, no início da Execução Fiscal, o que “mostra que a jurisprudência está na vanguarda do retrocesso”. (BICHARA, 2016).

Ainda que se possa, com frequência, verificar-se a falta de concretização de princípios gerais de direito na repressão envolvendo ilícitos tributários, mormente na seara tributária, não se pode perder de vista que os direitos humanos como normas comuns a serem alcançadas por todos os povos e nações, devem ser materializados na práxis jurídicas como uma constante meta a ser atingida, para que se aplique os direitos e garantias fundamentais assegurados na Constituição Federal brasileira, sob pena de suas prescrições tornarem-se normas meramente simbólicas.

Nesse viés, adverte-se que a interpretação das normas jurídicas, no presente caso, principalmente das normas tributárias, não pode afastar as regras constitucionais. Portanto, cabe ao intérprete na norma, sistematicamente considerada, identificar o alcance das normas constitucionais e infraconstitucionais, a fim de compatibilizar a aplicação de ambas. Entrementes, na hipótese de não haver a possibilidade de compatibilização das normas em questão, as normas constitucionais deverão prevalecer (MACHADO, 2009, p. 162).

Sendo assim, na vertente sancionatória dos subsistemas do Direito, ainda que se possa admitir a utilização de praticidade na aplicação das normas, de maneira a reduzir a complexidade de verificação dos fatos, com o uso de generalizações como nas presunções de fatos, para os acusados de cometimento de ilícito, a regra deve ser a garantia de se provar a inexistência do fato tomado como contrário ao Direito ou mesmo a inexistência de culpa por parte do acusado, em um cumprimento mínimo aos preceitos eleitos pela Constituição Federal brasileira.

#### *5.4.3 Conflito entre a presunção de inocência e a praticidade na aplicação mais eficiente da norma tributária em massa*

Por mais que com a praticidade (com abstrações generalizantes das circunstâncias de fato) se busque tornar as leis mais simples, econômicas, racionais, ágeis e eficazes (reduzindo-se a complexidade da comprovação dos fatos e aplicáveis a um maior número possível de pessoas, em concretização da eficiência<sup>107</sup> da Administração Pública), isso não significa que se deva alcançar tal objetivo em prejuízo dos direitos e garantias fundamentais, constitucionalmente previstos.

---

<sup>107</sup> “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:  
[...]”

Ao se aplicar a praticidade, deve ser relevado que a responsabilização por infração (especialmente a infração tributária), como regra geral, prescinde da realização de prova, de minimamente a existência de culpa por parte da acusação de prática de ilícito.

Além disso, diante da maior utilização de praticidade no Direito Tributário, tem se concebido uma inversão do ônus probatório, em que passa a caber à Administração Pública apenas a demonstração da existência de elementos materiais do ilícito, como sua ocorrência, o resultado ou indício, e seu provável agente. Com tal prática, cria-se uma culpabilidade relativamente presumida, passando a ser de atribuição do sujeito passivo a comprovação da inexistência da infração ou da própria culpabilidade que lhe fora presumida.

Em virtude do que fora mencionado, a utilização de presunções no Direito Tributário deve ser feita com cautela, garantindo-se, plenamente ao acusado de cometimento de ilícito, o direito à ampla defesa e ao contraditório com seus consectários legais. Sobre o tema, Carrazza (2012, p. 528) pondera que,

[...] o direito constitucional de ser presumido inocente acarreta para o Estado o dever incontornável de provar cabalmente a prática de infração (ônus da prova é sempre do acusador). Positivamente não se pode exigir da defesa a produção de provas referentes a fatos negativos (provas diabólicas).

Tampouco se pode sancionar inexistindo as necessárias provas, coligidas ao longo do *devido processo legal* (*due process of law*). Note-se que o acusado pode utilizar-se de todos os meios de prova permitidos em direito pertinentes à sua defesa (ampla defesa) e à destruição das imputações feitas pela acusação (contraditório).

V- De qualquer maneira, a rigidez de nosso sistema constitucional não permite a adoção de qualquer *presunção* que venha em detrimento do contribuinte.

[...]

Mas mesmo as presunções simples ou legais relativas devem ser adotadas com cautela, de modo a preservar o direito de todas as pessoas, chancelado pela Constituição da república, a uma tributação correta e adequada.

Sendo mais específicos, somente com a prévia identificação do *fato jurídico tributário e da condição de contribuinte*, que são típicas *situações de base*, podem ser imputados a uma pessoa os efeitos de certa *presunção simples ou legal relativa*.

VI - O que estamos pretendendo ressaltar é que, no campo tributário, a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia – quando não com mão avara -, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais.

A pretexto de combater a fraude ou agilizar a arrecadação, à Fazenda Pública não é dado presumir fatos para compelir os contribuintes a pagar tributos ou suportar multas fiscais.

Seguindo tais preceitos, mesmo que não se concorde, plenamente, com a restrição da presunção de inocência, não se pode olvidar que cada vez mais as presunções são utilizadas para reduzir a complexidade nas verificações da ocorrência de fatos que constituíram a obrigação tributária ou mesmo a imputação de responsabilização por infrações. Todavia, os direitos e garantias fundamentais do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal

e do *in dubio pro reo* devem ser respeitados, pois do contrário a Constituição Federal brasileira passa a ser mero documento histórico sem qualquer efetividade.

Feitas essas considerações, a utilização de praticidade, no caso a presunção relativa, não poderá ser obstáculo a se provar a não ocorrência da presunção considerada, mantendo-se no sistema a presunção de inocência, mitigada pela necessária comprovação da não materialização das presunções relativas tomadas como ocorridas.

Em contraposição à responsabilização objetiva, a utilização da praticidade em matéria tributária, mormente em questões sancionatórias, é controversa, pelo fato principal de claramente verificar-se a contrariedade ao princípio da presunção de inocência, alterando-se o ônus probante para o sujeito passivo (no caso de presunção de culpa relativa, vez que a presunção absoluta não admite prova em contrário) (SILVA, 2007.p. 345-346).

A incongruência ocorrida entre os citados princípios (tão caros ao Estado de Direito) não cria uma solução de exclusão, tendo em vista, que ambos os princípios irradiam seus efeitos, coexistindo no ordenamento jurídico.

Acerca do tema em apreço, considerando a coexistência da praticidade e da presunção de inocência, a utilização de presunções relativas torna-se meio de se iniciar o contraditório (com a ampla defesa) no procedimento administrativo, em que a parte interessada deverá dar andamento ao procedimento ou mesmo instaurar o processo judicial, se for o caso, para que possa utilizar sua faculdade de comprovar, em tempo útil, regido por leis, a eventual não ocorrência da presunção. E, não havendo oposição ao prosseguimento do procedimento e nem havendo comprovação contrária acerca da presunção relativa tomada como válida, tal presunção tornar-se-á verdade jurídica produzindo seus efeitos no Direito (HARET, 2010, p. 621-624).

Em contrapartida, mesmo que se defenda a prevalência da presunção de inocência no cometimento de ilícitos, no caso os tributários, é incontroversa a utilização de instrumentos de praticidade na aplicação da legislação tributária. E, em sendo assim, é relevante buscar harmonização da coexistência de ambos os princípios jungida pelas normas emanadas da Constituição Federal brasileira.

#### *5.4.4 Exemplificação de um caso prático que corrobora a ilegitimidade na utilização de responsabilização objetiva por infração*

Como exemplificação da necessidade de se rever o posicionamento acerca da responsabilização objetiva por infração tributária, abaixo segue a descrição de uma prática

que ilustra a incoerência da responsabilização objetiva com o sistema constitucional brasileiro<sup>108</sup>.

O caso se trata do descumprimento de obrigação tributária principal (falta de recolhimento de tributos devidos e declarados) por impossibilidade financeira, decorrente de bloqueio judicial indevido de valores existentes em contas bancárias, em data próxima de vencimento de tributos e várias outras obrigações da empresa para com seus funcionários, terceiros contratados (pagamento decorrentes da prestação de serviços realizados) e para com seus fornecedores (decorrentes de vários contratos firmados com fornecimento de matéria prima e insumos para a realização das atividades da empresa).

No vertente caso, como se demonstrará, não houve qualquer contribuição da empresa para o impedimento do pagamento dos tributos na data de seu vencimento.

A dada empresa teve contra si uma execução fiscal de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), decorrente de lançamento equivocado do Departamento Nacional de Produção Mineral -DNPM, de valores que, supostamente, seriam devidos à título de Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais – CFEM<sup>109</sup>.

Como o lançamento por erro do DNPM, com a inscrição em dívida ativa, estava com vários vícios, inclusive que o tornavam nulo - afastando a presunção relativa de certeza e liquidez com o efeito de prova pré-constituída do título executivo<sup>110</sup> -, a empresa depois de citada, entendeu que, nos moldes delineados pela Lei de Execuções Fiscais oporia os competentes Embargos à Execução Fiscal, com a garantia do juízo<sup>111</sup>.

<sup>108</sup> Norberto Bobbio (2010, p. 231) descreve que sistema seria uma totalidade ordenada “um conjunto de organismos, entre os quais existe uma certa ordem. Para falar de uma ordem, é preciso que os organismos constitutivos não estejam apenas em relação com o todo, mas estejam também em relação de ordenação entre si”.

<sup>109</sup> A Lei 7.990 de 28 de dezembro de 1989 institui para os Estados, Municípios e Distrito Federal, a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais – CFEM, regulamentada pelo Decreto 1 de 11 de janeiro de 1991.

<sup>110</sup> CTN – “Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. **A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.**” [Grifo nosso].

<sup>111</sup> A Lei 6.830 /1980.

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução [...]

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia

**III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou**

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

[...]

Art. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Para tanto, a empresa indicou um veículo trator utilizado em suas operações, com valor comprovado de mercado que superava o suposto débito em execução.

Ao ser intimada, acerca do bem indicado, a Exequirente não aceitou o bem, alegando que seria de difícil liquidez e que deveria ter sido oferecido em garantia dinheiro, como descrito na ordem de preferência constante no artigo 11 do Código Tributário Nacional.

Depois de o processo ter sido devolvido para o magistrado, para se posicionar sobre os requerimentos da Exequirente, ao invés de intimar a Executada da recusa do bem dado em garantia, para que o mesmo pudesse, eventualmente, ser substituído, se fosse o caso, determinou de pronto o bloqueio do valor exigido na Execução Fiscal nos ativos financeiros da empresa pelo sistema “Bacen Jud”<sup>112</sup>.

De forma negligente, o magistrado em questão efetuou o bloqueio do valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) em todas as contas bancárias existentes da empresa, que no caso eram cinco contas.

Deve ser registrado que, Embora o sistema “Bacen Jud” permita que, previamente, identifique-se em quais contas bancárias haveria ativos financeiros e seus valores, possibilitando ao magistrado a escolha de bloqueio apenas na conta que teria saldo suficiente para quitar o débito que motivou o bloqueio<sup>113</sup>, invariavelmente os magistrados, de forma indevida, determinam bloqueios múltiplos em todas as contas bancárias do sujeito passivo.

**Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:**

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

**VI - veículos;**

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

**III - da intimação da penhora.**

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

**§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.**

<sup>112</sup> “O Bacen Jud é um instrumento de comunicação eletrônica entre o Poder Judiciário e instituições financeiras bancárias, com intermediação, gestão técnica e serviço de suporte a cargo do Banco Central. Por meio desse sistema, os magistrados protocolizam ordens judiciais de requisição de informações, bloqueio, desbloqueio e transferência de valores bloqueados, que são transmitidas às instituições bancárias para cumprimento e resposta.” Disponível em: [http://www.bcb.gov.br/fis/pejud/asp/servicos\\_poder\\_judiciario/introducao.asp](http://www.bcb.gov.br/fis/pejud/asp/servicos_poder_judiciario/introducao.asp). Acesso em: 01 out. 2017.

<sup>113</sup> O regulamento do BACEN JUD que disciplina a operacionalização do sistema, encontra-se disponível em: <[http://www.bcb.gov.br/Fis/pejud/ftp/regulamento\\_bacen\\_jud\\_17\\_10\\_2016.pdf](http://www.bcb.gov.br/Fis/pejud/ftp/regulamento_bacen_jud_17_10_2016.pdf)> Acesso em: 01 out. 2017. em que podem ser verificadas as possibilidades do próprio sistema pelo magistrado de como se evitar o bloqueio

Dessa maneira, na empresa do exemplo, existiam cinco contas bancárias, em todas as cinco tiveram os bloqueios dos valores indicados como supostamente devidos. Assim, houve um o bloqueio efetivo de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) nas contas correntes da empresa.

---

indevido de ativos para além do valor em execução, como se pode constatar pelo teor do regulamento em evidência.

[...]

#### DAS ORDENS JUDICIAIS DE BLOQUEIO DE VALORES

Art. 13. As ordens judiciais de bloqueio de valor têm como objetivo bloquear até o limite das importâncias especificadas e são cumpridas com observância dos saldos existentes em conta de depósitos à vista (contas-correntes), de investimento, e de poupança, depósitos à prazo, aplicações financeiras e demais ativos sob a administração e/ou custódia da instituição participante.

[...]

§ 5º. O magistrado ou servidor por ele autorizado podem:

- I- deixar os campos “Instituição Financeira”, “Agência” e “Conta” em branco, se quiser atingir todos os ativos do réu/executado sob administração e/ou custódia nas instituições participantes;
- II- preencher a “Instituição Financeira” e deixar os campos “Agência” e “Conta” em branco, se quiser atingir todos os ativos do réu/executado sob administração e/ou custódia da instituição participante especificada; e
- III- preencher a “Instituição Financeira” e a “Agência” e deixar o campo “Conta” em branco, se quiser atingir todos os ativos do réu/executado sob administração.

[...]

#### DAS REQUISIÇÕES DE INFORMAÇÕES

Art. 17. O sistema BACEN JUD 2.0 permite ao Poder Judiciário requisitar endereços e relação de agências/contas, limitados aos 3 (três) endereços mais recentes e a 20 (vinte) pares de agências/contas por instituição participante, bem como as seguintes informações sobre os ativos do atingido que estão sob administração e/ou custódia da instituição:

- I- saldo bloqueável até o valor indicado na ordem de requisição;
- II- saldo bloqueável consolidado; e
- III- extratos, consolidados ou específicos, de contas-correntes/contas de investimentos, de contas de poupança e/ou de investimentos e outros ativos.

§ 1º As respostas às requisições previstas no “caput” tem caráter exclusivamente informativo.

§ 2º As requisições de saldo bloqueável, de relação de agências/contas e de endereço são respondidas via sistema, no prazo previsto no “caput” do art. 7º.

[...]”.

Além disso, existe um manual de como se utilizar o sistema disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/fis/pedjud/ftp/manualbasico.pdf>> Acesso em: 01 out. 2017.

Soma-se a isso, como se verifica em uma simples consulta às “Perguntas frequentes - Bacen Jud” disponível na página eletrônica do Banco Central do Brasil, há a possibilidade de se evitar bloqueios de mesmo valor do débito em várias contas ou aplicações financeiras. Para tanto, basta o magistrado se atentar para o extrato de saldo existente nas contas do executado e determinar o bloqueio do numerário apenas em conta específica.

Veja-se a descrição do teor da resposta de número nove:

“9) Como evitar o bloqueio múltiplo?

Ele pode ocorrer quando uma conta/agência/instituição não é especificada. A ordem é encaminhada a todas as instituições, que cumprem a decisão judicial de forma independente umas das outras, podendo-se ultrapassar o valor determinado pelo magistrado. Embora essa ocorrência seja possível, independentemente do meio de comunicação da ordem, **o Bacen Jud avançou em funcionalidades que minimizam os efeitos do bloqueio múltiplo. Assim, o magistrado pode direcionar sua ordem para uma instituição, especificar uma agência e uma conta. Conforme especificada, a ordem incidirá somente no nível desejado (instituição, agência ou conta).**

[...]

**O sistema possibilita consultas rápidas ao saldo dos executados, facilitando o direcionamento das ordens.**

Se o juiz não optar por uma das alternativas de especificação, ele poderá ordenar os desbloqueios assim que a resposta à ordem estiver disponível na tela. A efetivação dos desbloqueios ocorre na abertura das agências bancárias no dia útil seguinte ao da protocolização.” [Grifo nosso]. Disponível em:<[http://www.bcb.gov.br/fis/pedjud/asp/FAQ\\_BACENJUD20.asp](http://www.bcb.gov.br/fis/pedjud/asp/FAQ_BACENJUD20.asp)>. Acesso em: 01 out. 2017.

Seguindo nesse exemplo, a gravidade da conduta imprudente e negligente do magistrado fica mais evidenciada, vez que no dia seguinte à ocorrência dos bloqueios venceram vários compromissos de pagamento com fornecedores, de pagamento de folha de salário dos empregados e pagamento de tributos.

Frisa-se que com procedimento irresponsável do magistrado, a empresa sofreu um prejuízo gigantesco, pois há incidências de juros e multa por descumprimento de contratos com seus fornecedores, podendo haver também autuações por infrações trabalhistas, além de que, no campo tributário (pelo entendimento indevidamente prevalecente nos órgãos administrativos da responsabilização objetiva do artigo 136 do CNT), a responsabilização da empresa por não pagamento dos tributos devidos na data de seu vencimento será tida pela Administração Pública como uma infração tributária de natureza objetiva, sem qualquer análise se a empresa de alguma forma teria contribuído para sua ocorrência ou mesmo podido agir de forma diversa<sup>114</sup>.

Como se conceber que em um sistema jurídico de um Estado Democrático de Direito, a presunção de culpa, que seria norma de praticidade, possa gerar responsabilização objetiva por infração, ignorando os direitos e garantias individuais e, ainda, lesando o sujeito passivo, em verdadeira afronta aos ditames constitucionais?

É imperioso mencionar, que é válido ao Direito criar suas próprias realidades - ignorando os fatos e fenômenos da vida. Entrementes, a praticidade, com suas presunções e ficções, não pode se sobrepôr à justiça e aos limites delineados na própria Norma Fundamental, que asseguram o exercício dos direitos e garantias individuais (CARRAZZA, 201, p. 518 e BALEEIRO, 2010, p. 1275-1276).

Assim sendo, tendo em vista que a presunção está relacionada à constituição de fatos, é matéria que demanda prova para o conhecimento efetivo do fato tipificado no enunciado normativo. Por tais razões, com a possibilidade de utilização de presunções, deve ser garantida ao sujeito que venha ser acusado de cometimento de infração tributária, o direito à ampla defesa e ao contraditório para que possa provar a eventual inexistência de elementos da culpabilidade, que afastaria sua responsabilização.

Essa condição de se poder comprovar a inexistência de elementos da culpabilidade está em consonância com os preceitos contidos na Constituição da República Federativa do

---

<sup>114</sup> Sem se adentrar ao desenvolvimento do problema que demandaria um estudo em separado, o magistrado deve ser responsabilizado civilmente por sua imprudência e negligência em determinar o bloqueio múltiplo e indevido dos ativos financeiros da empresa, pois além de ignorar a possibilidade de substituição dos bens indicados para garantir a execução, sequer avaliou previamente os saldos existentes em aplicações bancárias, para somente a partir de informações levantadas de saldos, direcionar o bloqueio para conta bancária que tivesse saldo suficiente para garantir o pagamento do que for considerado como legitimamente devido pelo juízo.

Brasil de 1998, que definiu a necessidade de que o sistema tributário deveria garantir igualmente o devido processo legal, amparado pelo contraditório e pela ampla defesa, bem como o fato de que todos deverão ser considerados inocentes até que haja prova efetiva em sentido contrário, além de que todos devem responsabilizados por infrações e crimes na estrita medida sua culpabilidade.

Conforme aduzido anteriormente, para que a presunção possa ser validamente utilizada como instrumento de praticidade, em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro (em uma análise sistemática), sugere-se a alteração do dispositivo normativo contido no artigo 136 do CTN para que conste expressamente a possibilidade de a presunção de culpa ser ilidida no próprio procedimento administrativo tributário, como meio de reduzir as arbitrariedades na consideração de responsabilização objetiva.

#### *5.4.5 Exclusão de responsabilidade por infração por denúncia espontânea: maior benefício para infrações mais graves que o pagamento a destempo de tributo declarado.*

Para Machado (2008, p. 644), a denúncia espontânea trata-se de expediente de política jurídica que objetiva estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. E, nessa esteira, o sujeito passivo que decida espontaneamente por se regularizar perante o Fisco, acaba por ser premiado com a exclusão de multas e juros que incidiram sobre o valor devido do tributo.

Schoueri (2017, p. 862-863) menciona que a denúncia espontânea possui inspiração no direito penal<sup>115</sup>, visando a estimular que o sujeito passivo se redima, reparando, de forma espontânea, a falta cometida, o que afastará a penalidade existente para a infração; isso se a denúncia se der antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização relacionado à infração objeto da denúncia espontânea.

Importa mencionar que a denúncia espontânea da materialização da hipótese de incidência tributária (seja obrigação principal ou acessória), implicará exclusão da aplicação das multas punitivas, mantendo-se a correção monetária e os juros de mora sobre o valor devido (ressarcimento dos valores que não foram recolhidos no tempo devido, possuindo a

---

<sup>115</sup> A inspiração no Direito Penal se dá com fundamento na desistência voluntária e no arrependimento eficaz e no arrependimento posterior, respectivamente artigos 15 e 16 do Código Penal Brasileiro, a seguir transcritos:

**“Desistência voluntária e arrependimento eficaz**

Art. 15 - O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.

**Arrependimento posterior**

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.”

função indenizatória pela indisponibilidade do numerário que era de direito do ente tributante).

Registre-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), posicionando contrariamente à exclusão de multas para o cumprimento a destempo de obrigações instrumentais editou a Súmula 49 com o enunciado de que “A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração”.

Entretantes, para Machado (2009, p.165) e Derzi, esta em notas de atualização de Baleeiro (2013, p. 1167-1168), o instituto da denúncia espontânea se aplica tanto para o caso de infrações que resultaram no não pagamento do tributo, quanto para infrações meramente formais (obrigações acessórias), vez que o cumprimento a destempo das obrigações acessórias, ainda que não resulte em tributo a ser pago, constitui a espécie de denúncia espontânea, desde que, ressalte-se, a denúncia espontânea seja realizada antes de iniciada qualquer procedimento de fiscalização referente ao objeto da denúncia realizada.

O entendimento acima exposto, que é acompanhado por Ferraz; Godoi; Spagnol (2017, p. 402), que se fiam na descrição normativa de que a denúncia espontânea da infração deverá ser acompanhada, “se for o caso”, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. E, sendo o caso de a denúncia não resultar em tributo a ser pago, não haverá que se falar em juros de mora, vez que o termo mora é utilizado para se referir ao atraso no pagamento, servindo para indenizar o sujeito ativo pela indisponibilidade do numerário financeiro que lhe era devido no tempo do vencimento do tributo.

Schoueri (2017, p. 863-864) e Derzi, está em notas de atualização de Baleeiro (2013, p. 1168) entendem que ao se excluir a responsabilidade pela denúncia espontânea não há qualquer limitação que impeça a exclusão de todas as multas, já que multa é uma consequência punitiva da concretização da ilicitude. Diante disso, não havendo restrição pela lei, não cabe ao intérprete criá-la. E, com isso, a denúncia espontânea devidamente realizada, antes de qualquer procedimento da fiscalização relacionados à infração, exclui todas as multas previstas na legislação.

Nos termos descritos por Derzi,

Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao autodenunciante. Seria supor que a responsabilidade por infração estaria afastada apenas para outras multas, mas não para a multa moratória, o que é modificação

indevida do art. 138 do CTN. Ao excluir a responsabilidade por infração, por meio da denúncia espontânea, o CTN não abre exceção, nem temperamentos (no mesmo sentido, a doutrina tem se firmado. V. SACHA CALMON, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Forense, p. 338-339)

Com o mesmo posicionamento, Machado (2008, p. 655) critica as ações da Administração Fazendária, que ignoram a hierarquia das normas, pautando sua conduta por regulamentos e atos normativos por si elaborados, exigindo multas indevidas na denúncia espontânea, em patente desrespeito à própria lei que regula o tema. Dessa forma,

A falta de visão sistêmica do Direito leva ao desprezo pelo princípio da hierarquia das normas, e à preferência pelas normas inferiores, específicas que terminam sendo aplicadas, em flagrante conflito com as normas de hierarquia superior. As autoridades administrativas preferem aplicar os regulamentos, em detrimento das leis, e as leis ordinárias, em detrimento do Código Tributário Nacional que, em virtude da matéria que se ocupa, embora continue sendo uma lei ordinária, tem hoje estatura de lei complementar, posto que somente por lei complementar pode ser alterado.

O Código Tributário Nacional, ressalte-se, não distingue entre multa moratória e multa punitiva. Nem deveria mesmo fazê-lo porque o atraso no pagamento é uma infração da norma que estabelece o prazo para o pagamento, e a multa moratória é precisamente a sanção correspondente.

Como evidenciado, posicionamento, com o qual se concorda plenamente, ao se utilizar a denúncia espontânea, ainda que resulte tributo a ser pago, serão excluídas as penalidades, abrangendo, por óbvio, a penalidade de multa de mora, devendo ser mantida a correção monetária e os juros de mora. De igual forma, no caso de não resultar valor a ser pago, o cumprimento do ato faltoso (obrigação acessória) resolve a questão, já que o objetivo estimulado é a regularização do sujeito passivo com o Fisco.

Outra questão relevante a ser tratada na denúncia espontânea é se a utilização de tal expediente resultar em valor devido de tributo a ser pago, se tal pagamento poderá ser parcelado ou se o instituto da denúncia espontânea teria lugar somente com o pagamento à vista ou com o depósito de valor arbitrado pela autoridade administrativa.

Para Amaro (2017, p. 481-485), se da denúncia espontânea resultar em tributo a ser pago, o mesmo deverá ser pago conjuntamente com as multas e juros moratórios e, se for o caso de o valor do tributo a ser pago depender de apuração, no lugar do pagamento deverá ser feito o depósito do valor que for arbitrado pela autoridade administrativa. Já no que diz respeito à infração envolvendo obrigações instrumentais (que não resultem em tributo a ser pago), bastará que se cumpra a obrigação com a devida comunicação ao Fisco, em termos que repare o eventual dano (ainda que exclusivamente potencial) que o descumprimento da obrigação pudesse causar ao Fisco.

Com esse norte, para Amaro não existe a possibilidade de se validar a denúncia espontânea na eventualidade de o valor do tributo resultante e os juros tiverem de ser pagos de forma parcelada, uma vez que a expressão “se for o caso”, já determina que na hipótese de haver saldo de tributo a ser pago, tal pagamento é condição legal para que a denúncia espontânea possa ter seus efeitos válidos.

O posicionamento de Amaro teria justificativa na verificação da literalidade da redação do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que deixaria evidente que para afastar qualquer responsabilização por infração, a denúncia espontânea, no caso de resultar em tributo a ser pago, deveria ser realizada de forma que haja o pagamento integral do tributo devido conjuntamente com as multas e juros moratórios.

Registre-se que há entendimentos de que o parcelamento do débito tributário da autodenúncia poderia afastar a responsabilização tributária por infração. Porém, tal entendimento não encontraria respaldo na legislação. Em que pese tal entendimento, mesmo que aplicação da denúncia espontânea não tenha previsão legal expressa de ser aceita quando o débito dela resultante for pago de maneira parcelada, Machado (2008, p. 649) assevera que tal circunstância deve ser válida. O que não deve ocorrer, a título exemplificativo, é a injustiça ao sujeito que confessa a ilicitude, espontaneamente, e requer o parcelamento, receba o mesmo tratamento dispensado àquele que permanece em situação irregular até ser apanhado pela fiscalização, para depois solicitar o parcelamento.

Esse tratamento injusto afrontaria a própria Constituição Federal brasileira, que em seu artigo 3, inciso I, preceitua que a justiça é um dos objetivos da República Federativa brasileira.

Em consonância com tal preceito, é preciso ter em conta que no caso de o sujeito passivo ser apanhado em irregularidade, certamente será autuado, e a multa que sofrerá (considerada obrigação principal, em conformidade com o artigo 113, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional) será inclusa do débito tributário que poderá ser parcelado.

Situação diversa, porém, em que não haverá injustiça ou falta de tratamento isonômico, em convalidar a denúncia espontânea, é a de dois sujeitos que fazem a denúncia espontânea e um opta pelo pagamento à vista, enquanto o outro pede o parcelamento. No segundo caso, no pagamento parcelado incidirá juros e correção monetária, desde o vencimento do tributo até a data de pagamento futuro. Com isso, o tratamento jurídico adequado de cada situação é realizado pelo ressarcimento aos cofres públicos pela indisponibilidade dos valores de tributos devidos que serão pagos à vista ou de forma parcelada (MACHADO, 2008, p. 650).

Deve ser mencionado, que em uma interpretação isolada do artigo 155-A, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, cuja redação preceitua que, “Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”, pode levar ao entendimento equivocado de que tal dispositivo encerra a prescrição de que para todo o parcelamento não haverá a exclusão das multas, inclusive quando ocorrer a denúncia espontânea

A interpretação em evidência é errônea, pois na redação da cabeça do artigo 138 do Código Tributário Nacional, resta expresso que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração [...]”, o que implica exclusão das multas previstas para o caso da infração denunciada (multas punitivas e não os juros moratórios e a correção monetária). E, dessa maneira, o parcelamento do débito constituído não é óbice para que se possa fazer uso da denúncia espontânea, já que a única diferença será a forma de pagamento, em que no pagamento parcelado incidirá a correção monetária e os juros de mora que recomporão o valor devido, indenizando o Estado (amplamente considerado em todas as esferas federativas) pela indisponibilidade do numerário que lhe era devido ao tempo de vencimento do tributo que deixou de ser pago.

Outra celeuma que versaria sobre tratamento anti-isonômico, abrangendo a denúncia espontânea, encontra-se na possibilidade de que tendo havido lançamento por homologação<sup>116</sup>, embora o sujeito passivo tenha declarado o tributo que deve, acabou por não efetuar o recolhimento e deseje pagar a vista ou de forma parcelada, sem a incidência de multas.

O entendimento que atualmente prevalece no próprio Conselho Administrativo de Recursos fiscais é no sentido de que, via de regra, a denúncia espontânea não se aplica aos

---

<sup>116</sup> O lançamento por homologação, em que o sujeito passivo presta informações e deve fazer o recolhimento antecipado do tributo que for devido, sem qualquer verificação prévia da autoridade administrativa, encontra-se previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional, adiante transcrito:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

casos de lançamento por homologação em que o pagamento do tributo não se deu no tempo de seu vencimento<sup>117</sup>.

<sup>117</sup> A pesquisa de jurisprudência/Acórdãos realizada no sítio eletrônico do CARF sobre o assunto utilizou como parâmetros, a seleção do marco temporal de janeiro de 2010 a agosto de 2017. No campo de pesquisa de texto descritivo foi selecionada a opção “Ementa + Decisão”, preenchido com os termos (sem aspas) para pesquisa “lançamento por homologação pagamento a destempo multa”.

A pesquisa apresentou um resultado de 42 (quarenta e dois) Acórdãos.

A opção de indicação dos Acórdãos no presente trabalho se deu pela ordem cronológica decrescente da publicação em que os mesmos apareceram no resultado da pesquisa, limitando-se à transcrição da ementa dos 05 (cinco) primeiros resultantes da pesquisa, pois os resultados obtidos atendem ao objetivo de demonstrar o posicionamento acerca do temário.

Abaixo seguem os Acórdãos em comento:

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2008, 2009. **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO PAGO A DESTEMPO. NÃO RECONHECIMENTO. Ainda que o contribuinte se adiante à fiscalização e apresente DCTFs retificadoras, corrigindo a sua omissão, a falta de pagamento do principal e dos juros de mora no vencimento, mesmo dos tributos declarados originalmente, afasta o efeito da denúncia espontânea em relação às penalidades pecuniárias, ou seja, continuará sujeito à multa de mora, além dos juros pelo atraso (Súmula 360/STJ).**

CARF – Embargos de Declaração em Recurso de Ofício. Acórdão: 1402-002.508. Número do Processo: 10660.725220/2010-18. Data de Publicação: 03/07/2017. Contribuinte: PASTIFICIO SANTA AMALIA S/A. Relator (a): DEMETRIUS NICHELE MACEI. [Grifo nosso].

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal. Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000 IOF. RECURSO ESPECIAL. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA 360 DO STJ.APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. **No presente caso, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, acolheu a tese de que a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula360/STJ).**

**A contrario sensu, portanto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça acolheu a tese da aplicação da denúncia espontânea na hipótese de pagamento a destempo sem que tenha sido realizada declaração prévia do contribuinte. (Acórdão 9303-002.770)**

Recurso Especial do Contribuinte Provido. Acórdão: 9303-002.853. Número do Processo: 16327.001495/2003-01. Data de Publicação: 17/11/2016. Contribuinte: UNIBANCO-UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S.A. Relator (a): JULIO CESAR ALVES RAMOS. [Grifo nosso].

Ementa: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/09/1998 a 30/09/1998 PAGAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESOBRIGAÇÃO. MULTA DE MORA. **O benefício da denúncia espontânea capaz de exonerar a Multa de Mora alcança pagamento a destempo de débito tributário referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação, desde que, efetivado antes de qualquer procedimento fiscal, notificação ou declaração do próprio contribuinte.**

**Recurso Voluntário provido.**

Acórdão: 3403-003.257. Número do Processo: 19679.009974/2003-65. Data de Publicação: 12/03/2015. Contribuinte: OPP QUIMICA S/A. Relator (a): DOMINGOS DE SA FILHO. [Grifo nosso].

Ementa(s). Assunto: Processo Administrativo Fiscal. Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000. IOF. RECURSO ESPECIAL. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. SÚMULA 360 DO STJ.APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. **No presente caso, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, acolheu a tese de que a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a**

Ao se analisar algumas ementas dos Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, constata-se que mesmo prevalecendo o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação da denúncia espontânea para o não pagamento de tributo com lançamento por homologação, tal posicionamento não é uníssono, ficando evidenciada a

---

**lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ). A contrario sensu, portanto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça acolheu a tese da aplicação da denúncia espontânea na hipótese de pagamento a destempo sem que tenha sido realizada declaração prévia do contribuinte. (Acórdão 9303-002.770)**

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Acórdão: 9303-002.770. Número do Processo: 16327.000218/2003-72. Data de Publicação: 01/12/2014. Contribuinte: UNIBNCO UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S/A. Relator (a): RODRIGO CARDOZO MIRANDA. [Grifo nosso].

Ementa: Assunto: Obrigações Acessórias. Ano-calendário: 2010. **DCTF. ENTREGA INTEMPESTIVA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA AUTÔNOMA. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA. A obrigação acessória, prestação positiva ou negativa no interesse do fisco, obrigatoriedade de entrega tempestiva de DCTF está prevista em lei em sentido amplo, e regulamentada por instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

**A imposição de multa pecuniária, por descumprimento de prazo atinente à DCTF, tem amparo na lei em sentido estrito.**

**O retardamento da entrega de DCTF constitui mera infração formal.**

Não sendo a entrega serôdia de declaração infração de natureza tributária, mas sim infração formal por descumprimento de obrigação acessória autônoma, não abarcada pelo instituto da denúncia espontânea do artigo 138 do CTN, é legal a aplicação da multa pelo atraso de apresentação da DCTF.

As denominadas obrigações acessórias autônomas são normas necessárias ao exercício da atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem apresentar qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.

A multa aplicada decorre do exercício do poder de polícia de que dispõe a Administração Pública, pois o contribuinte desdioso compromete o desempenho do fisco na medida em que cria dificuldades na fase de homologação do tributo ou contribuição.

**DCTF. PERDA DE PRAZO. ENTREGA A DESTEMPO. ESPONTANEIDADE. APLICAÇÃO DE OFÍCIO DE MULTA MÍNIMA. REDUÇÃO DA MULTA PECUNIÁRIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.**

**Não há previsão legal para redução da multa pecuniária mínima aplicada de ofício, por descumprimento de obrigação acessória autônoma - entrega tardia, fora do prazo, de declaração, ainda que a entrega da declaração tenha ocorrido, de forme (sic) espontânea, antes da ciência do início do procedimento de fiscalização.**

Há previsão legal apenas para redução de 50% da multa aplicada para pagamento à vista ou redução de 40% para pedido de parcelamento formalizado, no prazo de trinta dias da ciência do lançamento fiscal (Art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com redação pela Lei nº 11.941, de maio de 2009), porém a contribuinte preferiu impugnar, discutir, o lançamento fiscal, perdendo esse benefício fiscal.

**PERDA DE PRAZO PARA APRESENTAÇÃO TEMPESTIVA DA DCTF. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.**

**A responsabilidade por infração à legislação tributária é objetiva, não se perquire a razão, o motivo, da perda de prazo que implicou o cumprimento intempestivo da obrigação acessória.**

**Pretensa demora ou falta de manifestação do fisco, quanto ao pedido de validação de procuração para utilização de certificação digital protocolizado antes do término do prazo tempestivo para entrega de DCTF, não exime o contribuinte de apresentar a DCTF no prazo legal, seja pela internet, seja em disquete, seja por outro meio (por exemplo, DCTF em papel) diretamente na repartição fiscal ou por via postal com comprovação de data de postagem, pois a referida protocolização do pedido de validação de procuração não tem efeito suspensivo (não tem o condão de eximir o contribuinte de cumprir tempestivamente a obrigação acessória autônoma).**

**O ônus de fazer prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito constitutivo do fisco, é do sujeito passivo (Arts. 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/72 e art. 333, II, do Código de Processo Civil).**

Acórdão: 1802-002.405. Número do Processo: 13891.720132/2013-39. Data de Publicação: 01/12/2014. Contribuinte: DANILO MARCONDES REIS & CIA LTDA – ME. Relator (a): NELSO KICHEL. [Grifo nosso].

perspectiva de plausibilidade de entendimento diverso no próprio órgão julgador, em que há a possibilidade de fazer uso do afastamento da penalidade de mora.

A mesma constatação ocorrida nas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pode ser feita em uma pesquisa das decisões exaradas nos Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça<sup>118 119</sup>.

<sup>118</sup>A pesquisa de jurisprudência/Acórdãos realizada no sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema em questão, pautou-se nos parâmetros, de marco temporal de publicação das decisões de 01 de janeiro de 2010 a 28 de agosto de 2017. Foram selecionados para pesquisa “Acórdãos, Súmulas, Decisões Monocráticas e Informativos de Jurisprudências”. No campo de pesquisa de texto “pesquisa livre” foram utilizados os termos (sem aspas) para pesquisa “lançamento por homologação pagamento a destempo multa”.

A pesquisa apresentou um resultado de 22 (vinte e dois) Acórdãos, 498 (quatrocentos e noventa e oito) Decisões Monocráticas, e 1 (um) Informativo de Jurisprudência.

A opção de indicação dos Acórdãos no presente trabalho se deu pela ordem cronológica decrescente da publicação em que os mesmos apareceram no resultado da pesquisa, limitando-se à transcrição da ementa dos 05 (cinco) primeiros resultantes da pesquisa, uma vez que os resultados obtidos são suficientes para atenderem ao objetivo de demonstrar o posicionamento sobre o tema em análise.

Abaixo seguem parcialmente os Acórdãos em comentário:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ALEGAÇÃO DE EXISTÊNCIA DO BENEFÍCIO DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. EMBARGOS ACOLHIDOS SEM EFEITOS MODIFICATIVOS.

[...].

**II - jurisprudência desta Corte pacificou orientação, em recursos repetitivos, na forma do art. 543-C, do CPC/73 (REsp's n. 1.149.022, 962.379 e 886.462), no sentido de que "a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco".**

III - Por outro lado, de acordo com o mesmo julgamento, "a denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente".

IV - Sobre o tema, esta Corte editou a Súmula n. 360, a qual dispõe que: "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". Por fim, "a regra do artigo 138 do CTN não estabelece distinção entre multa moratória e punitiva com o fito de excluir apenas esta última em caso de denúncia espontânea" (REsp 908.086/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 16.6.2008).

[...]. (EDcl no AgInt no AREsp 915.431/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2017, DJe 14/08/2017).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO EXISTENTE. OMISSÃO PROVENIENTE DE JULGAMENTO ANTERIOR DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO SOBRE O TEMA DECIDIDO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A DESTEMPO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA.

[...]

2. Com efeito, no referido decisum, **o STJ entendeu que a denúncia espontânea não está caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ).**

3. Ademais, a Segunda Turma do STJ no julgamento do REsp 1.461.757/RS, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques firmou o entendimento de que "a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação.

Caso a homologação, por qualquer razão, não se efetive, tem-se por não pago o crédito tributário declarado, havendo incidência, de consequência, dos encargos moratórios. Nessa linha, sendo que a compensação ainda depende de homologação, não se chega à conclusão de que o contribuinte ou responsável tenha,

espontaneamente, denunciado o não pagamento de tributo e realizado seu pagamento com os acréscimos legais, por isso que não se observa a hipótese do art. 138 do CTN".

4. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos infringentes.

(EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 1375380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/11/2016, DJe 30/11/2016)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO. REVISÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS. NÃO OCORRÊNCIA. PAGAMENTO A DESTEMPO, MAS ANTES DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CARACTERIZAÇÃO.

1. Rejeita-se a alegação de incidência da Súmula 7/STJ, visto que o TRF da 2ª Região estabeleceu, como premissa fática, que "[...] os tributos foram declarados em DCTF, posteriormente ao recolhimento dos mesmos, porém, tal recolhimento foi efetuado fora do prazo".

2. Está caracterizada a denúncia espontânea quando os recolhimentos são efetuados antes da constituição do crédito tributário, mediante ação fiscalizatória ou por meio de declaração do contribuinte.

3. No caso, ainda que pagos a destempo, procede o reconhecimento do benefício previsto no art. 138 do CTN, porque os tributos e as contribuições federais foram quitados antes da constituição do crédito tributário, o que impõe a exclusão da multa moratória, bem como autoriza a compensação, nos termos da lei.

4. **O entendimento referido na Súmula 360/STJ não afasta de modo absoluto a possibilidade de denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.**

5. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1229965/RJ, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2016, DJe 14/06/2016)

RECURSO FUNDADO NO CPC/73. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO VERIFICADA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 284/STF. ICMS. ART. 138 DO CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA CONFIGURADA. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO ACRESCIDO DE JUROS E CORREÇÃO ANTES DE QUALQUER PROCEDIMENTO DO FISCO. AUSÊNCIA DE PRÉVIA DECLARAÇÃO DO DÉBITO. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 360/STJ. MULTA MORATÓRIA AFASTADA. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ART. 170 DO CTN. EXIGÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL. RETORNO DOS AUTOS AO TRIBUNAL DE ORIGEM PARA APRECIACÃO DO PLEITO COMPENSATÓRIO.

[...]

2. A contribuinte efetuou o recolhimento do tributo devido, acrescido de juros de mora, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória relacionados com a infração, razão pela qual restou caracterizada a denúncia espontânea, nos moldes do art. 138 do CTN.

3. No caso concreto, a empresa não chegou a declarar previamente o ICMS devido, por isso não incidindo a vedação disposta na Súmula 360/STJ (O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo). Precedentes: EDcl no AgRg no REsp 1.375.380/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 11/09/2015 e AgRg no REsp 1.414.966/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 11/03/2015.

4. A jurisprudência do STJ consolidou, em modo repetitivo, o entendimento de que "a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte" (REsp 1.149.022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 24/06/2010). No mesmo sentido: AgRg no AREsp 807.269, Rel.ª Ministra REGINA HELENA COSTA, Primeira Turma, DJe 11/05/2016.

[...]

(EDcl no AgRg no REsp 1571332/SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 08/06/2016)

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. PAGAMENTO A DESTEMPO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO OCORRÊNCIA. MATÉRIA JULGADA EM RECURSO REPETITIVO. RECURSOS ESPECIAIS PARADIGMAS 886.462/RS E 962.379/RS. SÚMULA 360/STJ. MATÉRIA JULGADA SOB O REGIMENTO ART. 543-C DO CPC. APLICAÇÃO DE MULTA.

1. nos termos da Súmula 360 do STJ, "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". (grifo meu)

2. Se ocorreu o pagamento do tributo devido acompanhado dos juros de mora antes da constituição do crédito tributário pela entrega da DCTF ou de outro documento como tal, é de impor o reconhecimento da denúncia espontânea.

Além disso, deve ser mencionado que o Superior Tribunal de Justiça, em 2008 editou a Súmula 360, que prescreve que “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”. (BRASIL, 2008).

Ao se avaliar os precedentes que deram origem a Súmula 360 do STJ<sup>120</sup>, identifica-se que grande parte dos fundamentos utilizados se deram com enfoque no artigo 155-A, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional que, como mencionado em uma avaliação isolada, se concluiria que o parcelamento não excluiria a incidência de multas moratória. E, assim, o parcelamento não possibilitaria a aplicação da denúncia espontânea.

---

**3. O Tribunal de origem rechaçou a pretensão, assentando que o pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação feito a destempo afasta a incidência do benefício fiscal.**

**4. O entendimento não merece censura, pois em conformidade com a jurisprudência desta Corte, já sumulada e reafirmada em recurso repetitivo.**

[...]

Agravo regimental improvido, com aplicação de multa.

(AgRg no AREsp 478.326/AM, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2014, DJe 14/04/2014).

<sup>119</sup> Outra pesquisa realizada no mesmo tribunal, apenas alterando a descrição dos termos da pesquisa para “denúncia espontânea” e “lançamento por homologação” teve como resultado 3 (três) Acórdãos Repetitivos<sup>119</sup>, 1 (uma) súmula (360), 448 (quatrocentos e quarenta e oito) Acórdãos, 3859 (três mil, oitocentos e cinquenta e nove) decisões monocráticas e 15 (quinze) informativos de jurisprudência.

A fim de se evitar a extenuação de colação de jurisprudência, mais abaixo apenas se transcreve parte dos Acórdãos Repetitivos, em que todos não admitem a utilização da denúncia espontânea para o caso de débitos tributários lançados por homologação.

REsp 1149022/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010.

**Tema 385. Tese firmada:** “A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.” [Grifo nosso].

REsp 962.379/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008). **Tema 61. Tese firmada:** “Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral”. [Grifo nosso].

REsp 886.462/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/10/2008, DJe 28/10/2008) **Tema 61. Tese firmada:** “Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos declarados, porém pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que o pagamento seja integral”. [Grifo nosso].

<sup>120</sup> Os precedentes que originaram a Súmula 360 do STJ estão descritos nas anotações da mencionada súmula no sítio eletrônico do tribunal, a saber: AgRg nos EREsp 464645 PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2004, DJ 11/10/2004, p. 220; EAgr 621481 SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/09/2006, DJ 18/12/2006, p. 291; EREsp 504409 SC, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/06/2006, DJ 21/08/2006, p. 223; EREsp 511340 MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/02/2006, DJ 20/02/2006, p. 189; EREsp 531249 RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/06/2004, DJ 09/08/2004, p. 169); REsp 554221 SC, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/10/2006, DJ 06/11/2006, p. 304.; REsp 601280 RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/09/2004, DJ 25/10/2004, p. 305; REsp 850423 SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2007, DJ 07/02/2008, p. 245.

O entendimento em questão é equivocado, já que de uma análise isolada do parcelamento não se verifica qualquer vinculação com a denúncia espontânea. Esta tem por objetivo estimular que o sujeito passivo se regularize perante a Administração Fazendária, enquanto o parcelamento se constitui somente uma das formas como o pagamento do débito constituído poderá ser pago.

De qualquer forma, independentemente do fundamento da Súmula 360, Harada e Harada (2017, p. 220-226) comentam que durante muitos anos, embora houvesse entendimento de que não caberia denúncia espontânea no lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça em inúmeras oportunidades julgou procedente a utilização de denúncia espontânea para débitos declarados pelo sujeito passivo e não pagos no vencimento.

Na esteira do entendimento de impossibilidade de se utilizar a denúncia espontânea para débitos tributários oriundos de lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça, em 2010, editou a Súmula 436, com prescrição de que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Ao se verificar o teor dos precedentes que originaram a Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça<sup>121</sup>, verifica-se que se fundam no argumento de que no lançamento por homologação, para os tributos cuja lei determine ao sujeito passivo que declare a obrigação tributária e faça o recolhimento antecipado do pagamento sem prévio exame da Autoridade Fazendária, é ato suficiente para que haja confissão do débito, não dependendo de mais nenhum ato da fazenda prévio para que o débito possa ser exigível, ainda que sem prévia notificação ao sujeito passivo ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

Harada e Harada (2017, p. 139) mencionam que diante da redação da Súmula 436 do STJ “não será mais possível a denúncia espontânea da infração, ainda que baseada em erro aritmético, ou em omissão involuntária na escrituração da nota fiscal de saída, resultando no débito de imposto a menor.”

De outro norte, as decisões proferidas nos próprios Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, acima mencionados na pesquisa realizada, dão conta de que há entendimento diverso

---

<sup>121</sup> Os precedentes que originaram a Súmula 436 do STJ estão descritos nas anotações da mencionada súmula no sítio eletrônico do tribunal, a saber: AgRg no Ag 937706 MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/03/2008, DJe 04/03/2009); (AgRg no Ag 1146516 SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2010, DJe 22/03/2010); REsp 510802 SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/04/2004, DJ 14/06/2004, p. 165; REsp 603448 PE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 04/12/2006, p. 281; REsp 823953 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/09/2008, DJe 01/10/2008; REsp 1090248 SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2008, DJe 18/12/2008); REsp 1101728 SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009.

no Tribunal, possibilitando a utilização da denúncia espontânea para os casos em que tendo sido efetuado o lançamento por homologação, o não pagamento do tributo no vencimento (uma espécie de infração tributária) poderá ser objeto de denúncia espontânea afastando a multa moratória punitiva.

Assim, ainda que reste evidente a prevalência do entendimento da impossibilidade de aplicação da denúncia espontânea para o não pagamento de tributo com lançamento por homologação, tal posicionamento não é unívoco.

Além disso, consentir com tal posicionamento, que impossibilita a utilização da denúncia espontânea para os casos de lançamento por homologação em que não houve o pagamento no prazo do vencimento, acaba por criar um problema de coerência no próprio sistema jurídico brasileiro, dispensando tratamento mais prejudicial ao sujeito passivo que fez todas as devidas declarações e não conseguiu honrar com o pagamento no prazo do vencimento, tendo mantida contra si a multa de mora, em benefício ao sujeito passivo que deliberadamente omitiu informações ao Fisco, para tão somente quando julgar oportuno, fazer a denúncia espontânea, ficando livre das penalidades da infração.

O contrassenso em tela, cabalmente afronta o objetivo fundamental da construção de uma sociedade justa que foi eleito como premissa do Estado Democrático Brasileiro, prevista no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal brasileira.

Nesse passo, fazem-se necessárias algumas ponderações sobre o fato de que tanto a falta propositada de declaração de tributo, quanto a simples falta de pagamento do tributo que são infrações tributárias, cada qual com seu distinto grau de gravidade, em que deverão poder ser objeto de denúncia espontânea, buscando se evitar um tratamento mais brando a quem cometeu infrações tributárias mais graves.

Nesse sentido, pela pertinência das colocações de Machado, suas ponderações encontram-se colacionadas a seguir:

Não obstante manifestações respeitáveis em sentido contrário, a multa de mora tem, tal como as demais, indiscutível caráter punitivo, ou sancionador. Constitui sanção do ato ilícito consistente no não pagamento do tributo no prazo para esse fim legalmente estabelecido. No momento em que se esgota o prazo sem o pagamento, configura-se a infração. Se o pagamento acontece depois, ou não acontece, isto não interfere na infração já configurada pelo não pagamento no prazo legal. Só se sabe se houve simples mora depois, quando o pagamento é efetuado fora do prazo. Esgotado o prazo, configurou-se a mora, vale dizer, o descumprimento do dever legal de pagar no prazo legal.

É certo que o simples atraso no pagamento, vale dizer, a simples mora é infração menos grave do que muitas outras. Não deixa, porém, de ser infração. Não deixa de ser um descumprimento da norma que estabelece o prazo para o pagamento do tributo. (MACHADO, 2008, p. 658)

[...] dúvida não pode haver de que o contribuinte, tendo feito a apuração do valor devido, e oferecido à autoridade administrativa a informação respectiva, se não paga no prazo legal, mas não sofre a cobrança correspondente, tem direito de fazer a denúncia espontânea, invocando o art. 138 do Código Tributário Nacional, e ter excluída a sua responsabilidade pela infração - o atraso -, livrando-se da multa moratória.

Do ponto de vista da política jurídica, essa solução também é a mais recomendável. Recusar o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que apura o valor devido e o informa a autoridade competente da administração Tributária, embora somente faça o pagamento algum tempo depois de escoado o prazo legalmente para tanto estabelecido, é dar a este um tratamento mais severo do que o dispensado àquele que nada fez no sentido de cumprir a lei tributária. Permaneceu inteiramente inadimplente, para depois fazer a denúncia espontânea e com esta eximir-se de toda e qualquer penalidade. (MACHADO, 2008, p. 661).

Seja como for, repita-se que o art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração. E como não se pode negar seja o atraso no pagamento uma infração, nem a multa de mora seja a consequência desta, é indiscutível que o art. 138 incide no caso de denúncia espontânea do simples atraso. (MACHADO, 2008, p. 662).

Diante do que fora alhures exposto, a utilização da denúncia espontânea deve ser possibilitada, seja com pagamento à vista, seja parcelado (com a recomposição patrimonial pelos juros e correção monetária), incluindo os débitos tributários que foram objeto de lançamento por homologação e não pagos no tempo do vencimento, desde que a denúncia espontânea seja feita antes de qualquer procedimento de cobrança por parte do Fisco.

Tendo em vista o tema central do presente estudo, ao se avaliar os benefícios propiciados pelo instituto da denuncia espontânea, mormente para o sujeito passivo que, premeditadamente, deixar de declarar a ocorrência da concretização das hipóteses de incidência tributária, consta-se tratamento mais severo e injusto para o sujeito passivo que agiu corretamente, declarando todos os fatos ocorridos que constituem sua obrigação tributária, apenas deixando de recolher os valores devidos por qualquer motivo.

O tratamento severo indevido, ainda é agravado pelo fato de o não pagamento no tempo de vencimento do débito declarado se der por impedimento causado por terceiro, no caso, agente do próprio Estado no exercício de seu poder estatal, como ocorrido no bloqueio indevido, por erro do judiciário, de aplicações financeiras e de numerários em contas bancárias que seriam utilizados para o pagamento de tributos, funcionários, fornecedores da pessoa jurídica etc.

No caso em tela, não houve qualquer contribuição do sujeito passivo para a o impedimento da possibilidade de pagamento do tributo por ele declarado, não havendo que se cogitar culpa em sentido amplo (incluindo-se a culpa *in vigilando*, *in procedendo* e *in eligendo*) ou mesmo qualquer risco da atividade que causaria a impossibilidade do pagamento no tempo devido.

Dessa forma, no sentido de ser a culpa elemento necessário para se atribuir responsabilidade por infração, constata-se que ao se olvidar a necessária avaliação da existência de culpa para o não pagamento de tributo declarado e não pago na data de vencimento, cria-se uma incoerência no sistema jurídico. E, em conformidade com o entendimento adotado, tal inconsistência deverá ser sanada com a alteração legislativa em que haja previsão expressa, de pelo menos a possibilidade prévia à exigência da exação sancionatória, de que o sujeito passivo possa demonstrar a inexistência de risco inerente de sua atividade que impedisse o pagamento e que não contribuiu direta ou indiretamente por meio de prepostos ou de terceiros contratados, para a ocorrência do ilícito sobre o qual seria aplicada a punição pelo não pagamento no tempo devido.

#### *5.4.6 O posicionamento adotado sobre a responsabilização por infrações tributárias*

É, sobretudo, importante assinalar que o teor do artigo 136 do Código Tributário Nacional ao descrever que a responsabilidade por infração à “legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, não direciona o entendimento de que as infrações tributárias, ao definirem a responsabilização por ilícito, prescindiriam da existência de um mínimo de culpa<sup>122</sup>.

Posta assim a questão, como regra geral, em matérias de infrações tributárias a existência de culpa é suficiente para possa haver a responsabilização do agente tido por infrator. Apenas a necessidade da existência do dolo que é dispensada como requisito necessário para haver a responsabilização por infração (AMARO, 2017, p. 476; HARADA; HARADA 2017, p. 135-136; MACHADO, 2009, p. 162 e 620; NOGUEIRA, 1999, p. 106; PAULSEN, 2015, p. 211-213; SILVA, p. 320-322 e SCHOUERI, 2017, p. 859-860).

Machado afirma que,

O art. 136 do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é

---

<sup>122</sup> Em que pese o posicionamento de teóricos conceituados em sentido diverso do defendido no presente trabalho, dispostos na parte inicial deste capítulo, seja no sentido de considerar a responsabilidade por infração tributária como sendo objetiva, seja em atender aos “temperamentos” interpretativos dos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional, para a aplicação da sanção, em que a infração seria considerada como de fato ocorrida, apenas havendo um abrandamento da punição, o posicionamento adotado, é no sentido de que não havendo a existência de um mínimo de culpa do agente presumido como culpado do ilícito tributário, sequer haverá a possibilidade de responsabilização por infração. E tal comprovação da inexistência de culpa deverá ser possibilitada por meio de alteração de procedimentos previstos na legislação tributária para que o sujeito passivo possa apresentar as devidas comprovações, em próprio procedimento administrativo (independentemente de contratação de profissional especializado para representá-lo), que lhe será facultado instaurar por de pedido simples com as devidas provas.

simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo prova de que além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade. (MACHADO, 2009, p. 162).

[...]

[...]. Toda norma jurídica deve ser interpretada em face do sistema em que se encarta, de suas relações com outras normas. Assim, preferimos não ver no art. 136 do Código Tributário Nacional uma consagração da responsabilidade objetiva no âmbito das infrações tributárias.

O art. 136 do Código Tributário Nacional, a dizer que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, impõe ao intérprete algumas distinções importantes. Primeiro é preciso distinguirmos a sanção enquanto penalidade. Depois é preciso considerarmos a diferença que existe entre a desnecessidade do elemento subjetivo do agente como fundamento da responsabilidade e a responsabilidade objetiva. Finalmente, é preciso considerarmos também a distinção entre o caráter pessoal da responsabilidade, que demanda, além de nexo de causalidade, também a participação do elemento subjetivo do agente, vale dizer, do dolo ou da culpa. (MACHADO, 2009, p. 620).

Nogueira, com o mesmo posicionamento, prescreve o seguinte:

O que o disposto no art. 136 veio estatuir como regra geral é que nem sempre é preciso ocorrer o dolo ou a intenção do agente ou responsável para ser caracterizada infração da legislação tributária.

Na generalidade, para a ocorrência da infração fiscal, basta o grau de *culpa*, seja por negligência, imprudência ou imperícia. O requisito do *dolo* ou *intenção* para tipificação de infrações fiscais é somente para certos casos mais graves, especificadamente configurados na lei como dolosos, como é exemplo o crime de sonegação fiscal, pois este somente pode ocorrer se *integrado pelo dolo*. Não se configura como crime de sonegação a evasão apenas culposa, mas somente a dolosa. Portanto, o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a *intenção* ou *dolo* para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito.

Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos graus da culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe, em nosso sistema, a arqueológica “responsabilidade objetiva” ou infração sem culpa”. (NOGUEIRA, 1999, p. 106).

“[...], punir alguém com base em “infração objetiva” ou sem culpa é impossível no Estado de Direito, porque isso foi prática só adotada ao tempo da barbárie”. (NOGUEIRA, 1999, p. 107).

Com raciocínio semelhante, para Schoueri (2017, p. 859-860)

É comum a referência ao dispositivo acima citado para que se afirme que, em matéria de infração tributária, a responsabilidade seria objetiva.

Não é este, entretanto, o teor do dispositivo. Ele exclui, por certo, a necessidade de que se constate a presença do elemento dolo para a configuração da responsabilidade. Nada diz da dispensa do elemento culposo.

[...]

Não tem cabimento, por outro lado, a imposição de penalidade sem que sequer se evidencie a culpa do agente. Ao contrário, viu-se acima que até mesmo o Princípio da Pessoalidade da Pena foi absorvido pelo Direito Tributário Penal. Inexistindo

culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir.

Também evidenciam que o Código Tributário nacional não dispensa o elemento subjetivo (se não o dolo, pelo menos culpa) para que se caracterize a infração, a circunstância de admitir a remissão por “erro ou ignorância escusáveis” sobre matéria de fato (artigo 172, II e IV) e a própria possibilidade de equidade para afastar a imposição de penalidades (artigo 108, IV). Finalmente, se o sujeito passivo demonstra que agiu de boa-fé, caracterizada por ter seguido a “legislação tributária” não fica sujeito a penalidade (artigo 100, parágrafo único).

Na mesma vereda, Paulsen (2015, p. 211-213) assenta que

Em matéria de infrações à legislação tributária não se requer, como regra, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. E a culpa é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. Essa presunção relativa pode ser afastada pelo contribuinte que demonstre que agiu diligentemente. Aliás, o próprio Código afasta expressamente a imposição de penalidades, por exemplo, quando o contribuinte incorrido em ilegalidade induzido por normas complementares, como regulamentos e instruções normativas (art. 100, parágrafo único, do CTN). Em recente precedente, o STJ decidiu: “tendo o contribuinte sido induzido a erro, ante o não lançamento correto pela fonte pagadora do tributo devido, fica descaracterizada sua intenção de omitir certos valores da declaração do imposto de renda, afastando-se à imposição de juros e multa ao sujeito passivo da obrigação tributária.” [...].

Na segunda parte, o art. 136 estabelece que a responsabilidade por infrações independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Isso significa que, praticado o ato que a legislação indica como implicando infração a que comina multa, não se perquire outros aspectos atinentes à situação. [...].

Amaro (2017, p. 476) ao tratar do tema entende que

O art. 136 não afirma a responsabilidade tributária *sem culpa (stricto sensu)*. Interpretando-o em harmonia com o art. 108, IV, a equidade já conduz o aplicador da lei no sentido de afastar a sanção em situações nas quais, dadas as circunstâncias materiais ou pessoais, ela não se justifique. Mesmo no que respeita a obrigação de *pagar tributo* (em que, obviamente, não cabe a discussão em tela, sobre “elemento subjetivo”), o Código se mostra sensível a situações em que o *erro* ou *ignorância escusáveis* sobre matéria de fato possam ter o efeito de viabilizar *remissão* (art. 172, II e IV).

Em suma, parece-nos que não se pode afirmar ser *objetiva* a responsabilidade tributária (em matéria de infrações administrativas) e, por isso, ser inadmissível todo o tipo de defesa do acusado com base na ausência de culpa. O que, em regra, não cabe é alegação de ausência de *dolo* para eximir-se da sanção por infração que não requer intencionalidade.

[...]

Assim sendo, a intenção artilosa de lesar o Fisco, geralmente, leva a um maior rigor da lei contra infrator. Em contrapartida, diante da inexistência da intenção dolosa, a escusabilidade do erro, a inevitabilidade da conduta infratora, a ausência de culpa são fatores que podem levar à exclusão de penalidade. Na dúvida, prestigia-se a presunção de inocência (art. 112).”

Harada e Harada (2017, p. 135-136), perfilhando entendimento semelhante expõem que,

Enxergar no art. 136 do CTN a responsabilidade objetiva, sem a consideração do indispensável aspecto da voluntariedade acabaria por neutralizar a função maior das sanções estatuídas na legislação tributária, as quais visam assegurar a arrecadação de tributos, por meio de intimidações. Para que surta efeito a função intimidatória, obviamente, é necessário que o agente tenha a possibilidade de, livremente, não trilhar o caminho apenado pelo direito. Se inexistente a possibilidade de opção entre dois comportamentos possíveis, isto é, entre a conduta lícita e a conduta cesurada claro está que a função intimidatória da sanção não teria seu campo de atuação. Em matéria tributária as sanções cumprem sua principal missão enquanto em potencial. Tonar irrelevante a culpa subjetiva na caracterização de infrações fiscais seria o mesmo que desprezar o conhecimento e estudo da legislação tributária, a fim de que o agente possa se abster de eventuais condutas tipificadas, já que essas infrações poderiam ocorrer por diversas razões alheias à sua vontade. E isso seria a negação do próprio direito, pois a sanção independeria do prévio conhecimento de determinado fato pelo agente e da prévia e voluntária eleição de seu comportamento diante daquele fato.

Não pode haver no sistema jurídico qualquer tipo de infração sem o nexo de causalidade. A responsabilidade pela infração fiscal só pode ser imputada a quem voluntariamente praticou o ato jurídico, ou seja, pressupõe a culpa subjetiva do contribuinte ou do responsável, por ação ou omissão. Esse ponto de vista vem ganhando corpo entre os tributaristas de renome [...].

Soma-se a isso que, como conseqüente lógico, em consonância com a conceituação geral de ilícito [violação dolosa ou culposa da norma por meio de ato (comissivo ou omissivo) imputável ao agente ou qualquer ação ou omissão que venha a causar dano, lesar ou expor à perigo um bem juridicamente protegido pela norma], no caso de o ilícito decorrer de dolo não se questiona a aplicação da responsabilização integral<sup>123</sup> (SILVA, 2008, p. 700).

Ao contrário disso, a falta de diligência, prudência ou mesmo perícia do contribuinte ou responsável, bem como de seus prepostos no trato dos negócios (neste caso, culpa *in eligendo* ou *in vigilando*), possibilita a aplicação da responsabilização por infração, que deverá se dar em conformidade com a culpabilidade existente em cada caso.

Com efeito, em aproximação aos princípios gerais da repressão, faz-se importante mencionar que deve ser relevado que uma conduta, para ser reprovável a seu autor, é imprescindível que tenha existido a possibilidade, exigível, de se compreender a antijuridicidade de sua conduta, bem como ter o agente atuado em um âmbito de autodeterminação mais ou menos amplo, em que se encontrasse em uma possibilidade que lhe permitisse agir de outro modo, que não aquele tomado como ilícito. (Greco, 2015, p. 381).

Ademais, como sustentado por Zaffaroni e Pierangeli (2015, p. 543-544), a culpabilidade é um conceito eminentemente graduável, admitindo níveis diferentes de

---

<sup>123</sup> Pelo fato de se tratar de ilicitude (contrariedade aos mandamentos dispostos no ordenamento jurídico), como já tratado alhures, não há diferenciação entre ilícito penal e civil. O que há é a tratativa de cada ilícito, em consonância com seu grau de gravidade considerado em dado momento histórico, correlata à dado subsistema em que tal ilícito for enquadrado, o que não afasta a conceituação de que para que haja ilícito deverá ser uma conduta típica, antijurídica e culpável (GRECO, 2015, p. 143-153).

reprovabilidade. Para os autores em questão, quando os limites da autodeterminação se encontram tão reduzidos que só resta a possibilidade física, mas o nível de autodeterminação é tão baixo que não permite a sua revelação para os efeitos da exigibilidade desta possibilidade, estar-se-á diante de uma hipótese de inculpabilidade. A inexigibilidade não é - como pretendeu a teoria complexa da culpabilidade - uma causa de inculpabilidade, e sim a essência de todas as causas de inculpabilidade. Sempre que não há culpabilidade, é porque não há exigibilidade, seja qual for a causa que a exclua (ZAFFARONI e PIERANGELI, 2015, p. 543-545).

Em continuidade, os citados autores (2015, p. 544-545) prelecionam que “a culpabilidade somente pode ser edificada sobre a base antropológica da autodeterminação como capacidade do homem. Quando se suprime esta base, desaparece a culpabilidade [...]”.

Na mesma esteira, Greco (2015, p. 381) afirma que para, validamente, exigir-se uma conduta diversa da realizada pelo sujeito passivo, deve ser verificada a possibilidade que tinha o agente de no momento da ação ou omissão, agir em conformidade com o direito, tendo em conta sua condição de pessoa humana.

Na mesma senda, cumpre evidenciar o entendimento de Hungria (HUNGRIA; FRAGOSO, 1983, p.17-20 e 89-90), ao mencionar que pode acontecer que mesmo sendo o agente, o causador do resultado tido como ilícito, que sua culpabilidade seja excluída por uma das excludentes de culpabilidade, como o erro escusável de fato (eliminativo da consciência de antijuridicidade ou mesmo a possibilidade de tal consciência), obediência hierárquica e a coação irresistível em que haveria ausência de vontade livre.

De forma consentânea com o entendimento decorrente da unidade do ilícito, o exemplo dado alhures demonstra a incongruência de se presumir, de forma absoluta, a existência de culpa por infração tributária, em que o sujeito passivo não teve a liberdade de agir de forma diversa da considerada como ilícita, por fato de terceiro (agente do próprio Estado), em que o sujeito passivo, sem ter contribuído para a ocorrência de ilícito, teve seus ativos financeiros indevidamente bloqueados (em valor cinco vezes superior ao supostamente que pudesse ser exigido em execução fiscal, no caso de não ser plenamente nula) por determinação judicial imprudente e negligente, encontrando-se impossibilitado de cumprir a obrigação tributária principal por falta de recursos financeiros.

Com efeito, deve existir um mínimo de culpa para possa haver a responsabilização por ilícito tributário, pois “punir alguém com base em “infração objetiva” ou sem culpa é impossível no Estado de Direito, porque isso foi prática só adotada ao tempo da barbárie”. (NOGUEIRA, 1999, p. 107).

De outra banda, costumeiramente a presunção de inocência (princípio constitucional, abrangendo os princípios da repressão e da unidade do injusto) tem sido deixada de lado, passando a se utilizar com maior frequência regras de praticidade, que para o caso de imputação por ilícito tributário tem havido a inversão da prevalência da presunção de inocência dando lugar à consideração de presunção de culpa.

O fato em questão tem sido agravado pelo entendimento equivocado da “consagração” da responsabilização objetiva por infração tributária (sem a possibilitação de contraprova por parte do sujeito passivo da inexistência de culpa - presunção absoluta). Com tal posicionamento, contraria-se o próprio ordenamento jurídico, que é um sistema, e, como tal, deve ser interpretado.

Na hipótese de ser tomar como válida presunção de culpabilidade por infrações tributárias, em aplicação à praticidade, apenas a presunção relativa poderia ser utilizada com a criação de instrumentos hábeis, em procedimento administrativo próprio, que permitam ao sujeito passivo que faça comprovação da inexistência da culpa que lhe fora presumida.

Como já analisado oportunamente, as presunções, enquanto normas de praticidade, referem-se às questões fáticas, e, portanto, seriam matérias que comportariam comprovação da não ocorrência do fato tomado como presumido. Com isso, admitida a manutenção da utilização de presunção de culpa por infrações tributárias, a defesa do sujeito passivo deverá ser possibilitada (frisa-se, independentemente de contratação de profissionais especializados que demandarão altos custos), num prazo a ser definido, antes de qualquer consideração efetiva de ocorrência de infração e responsabilização, já que os instrumentos de praticidade, ao serem admitidos, ainda que restrinjam direitos, não poderão ocasionar a invalidação de direitos e garantias fundamentais, previstos na própria Constituição Federal.

Silva (2017, p. 320-22) adverte que,

Por certo, revela-se indesviável o reconhecimento da superação da tese da responsabilidade objetiva pela prática de infrações estritamente fiscais, porquanto queda incompatível com a prevalente influência os (sic) princípios e regras gerais da repressão irradiada sobre o Direito Tributário Sancionador. [...].

A responsabilidade objetiva, que pode ser adequada à aplicação de sanções de função indenizatória, não se compagina com o exercício da potestade punitiva, não se prestando a lastrear a imputação de sanções repressivas. Nessa indesviável ordem de idéias, a uma infração tributária material podem ser imputados objetivamente apenas os juros, sanção cuja função é nitidamente ressarcitória, uma vez que se destinam a repor a perda financeira suportada pela Fazenda Pública em decorrência em decorrência do inadimplemento da obrigação principal. [...].

[...] a presunção de culpa em nada se identifica ou, sequer, se aproxima da retrógrada tese da responsabilidade objetiva. Nesta, quaisquer considerações subjetivas seriam impertinentes, hipótese em que prevaleceria a aplicação autômata de penalidades sobre o mero resultado de condutas ilícitas tipificadas na legislação tributária. Muito

diferentemente ocorre com a presunção relativa de culpa, pois ao menos garante-se ao acusado o direito de provar a inexistência de culpa, para eximir-se da imposição de sanções punitivas. [...].

Como se pode notar, a norma emanada do ordenamento jurídico deverá ser buscada em consonância com a sua unidade, sistematicidade e coerência balizada pelas próprias normas constitucionais. Ao se perfilar o entendimento em comento, a “Interpretação e Integração da Legislação Tributária” deverá se dar com enfoque “nos princípios gerais de Direito Tributário”; “nos princípios gerais de Direito Público”; “na equidade”, “na interpretação da maneira mais favorável ao acusado, das leis tributárias que definam infrações ou cominem penalidades, em caso de dúvida quanto”, “à capitulação legal do fato”; “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”; “à autoria, imputabilidade, ou punibilidade”; e “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação” (artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional).

Faz-se importante destacar que ao se retomar o entendimento dos teóricos que se posicionam no sentido de que na aplicação da penalidade por infração tributária a norma sancionatória sofreria “temperamentos” do artigo 112 do Código Tributário Nacional, bem como as influências do artigo 108 do Código Tributário Nacional, evidencia-se que o raciocínio decorre da consideração da unidade e sistematicidade do ordenamento jurídico. E, assim, não há sentido, não haver a possibilitação para o sujeito passivo de realização de contraprova de uma culpa presumida, previamente à imposição de uma sanção tributária que poderá ser mitigada ou mesmo afastada quando houver um julgamento administrativo ou judicial sobre tal imposição.

A seguir serão abordados parte dos posicionamentos dos autores que consideram válidos os “temperamentos” na aplicação da sanção por infração tributária.

Derzi (in: BALEEIRO, 2013, p. 1160 - notas de atualização) entende que há uma aproximação entre o ilícito tributário e o ilícito penal, em que a aplicação da sanção por infração tributária, com abrandamento da punição é uma decorrência das normas contidas no artigo 112 do Código Tributário Nacional. Nas palavras da autora,

[...]

- o Código Tributário Nacional, no art. 136, consagra a objetividade do injusto tributário, regra contrária àquela que vigora para o Direito Penal.

Entretanto, apesar dessas acentuadas diferenças, são regras que quebram o princípio da objetividade, aproximando o ilícito tributário do ilícito penal:

- não são raras as leis (federais, estaduais ou municipais) que determinam a aplicação da sanção segundo o grau de intensidade da culpa, ou agravam a penalidade em caso de reincidência;

- segundo o art. 112 do CTN, a interpretação das normas que definem infrações tributárias ou lhes cominam penalidades, em caso de dúvida, deve ser mais favorável ao acusado. É o *in dubio pro reo* adaptado ao Direito Tributário;
- segundo o art. 106 do CTN, aplica-se ao Direito Tributário o princípio da retroatividade benigna para a lei nova, que beneficia o infrator, de forma similar ao Direito Penal;
- jurisprudência administrativa ou judicial tem atenuado as sanções pecuniárias, se demonstrada a boa-fé do infrator.

Para Coêlho (2001, p. 56-57 e 2010, p. 395-435), embora as infrações fiscais em princípio sejam objetivas, o artigo 112 do Código tributário ao versar sobre os princípios interpretativos de aplicação da legislação tributária abre possibilidades de acordo com o caso concreto para a consideração equitativa dos conflitos fiscais. Dessa maneira, “na prática, então, entra-se na cogitação de aspectos subjetivos”. O autor assevera que,

Ao contrário do que pensam os órgãos administrativos que processam contenciosos fiscais, os preceitos do art. 112 se endereçam primeiramente a eles, e só depois aos juízes.

Por outro lado, este artigo relativiza a *objetividade* do ilícito fiscal, que dispensa para a sua caracterização a pesquisa do elemento subjetivo. Com efeito, qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude redundará em vantagem para o contribuinte. A decisão há de ser, necessariamente, em seu favor. É interessante perceber como na hora de apenar administrativamente entra-se na consideração do elemento subjetivo do ilícito, bem como das circunstâncias e efeitos do ato ilícito, de modo, a fazer penetrar a equidade na consideração do mesmo. O art. 112 não confronta o art. 136. Aqui cuida-se do *ilícito*, ali do seu julgamento pelos órgãos administrativos e judiciais. Assegurada a ordem tributária pela objetividade do ilícito, abre-se uma oportunidade para que a justiça e a equidade, no momento do julgamento, façam-se presentes e atuantes. Nada mais justo.

[...]

A empresa *Beta* no último dia do prazo para pagar o ICM, emitiu o cheque e mandou o contador adjunto pagar. No caminho, o funcionário é atropelado. Ao entrar na ambulância pede aos circunstantes que avisem à sua empresa o ocorrido. Entre estes estava um fiscal de rendas, que, no dia seguinte, às oito horas em ponto, adentra o estabelecimento e lavra auto de exigindo o imposto com multa moratória de 100% por decorrer a mesma de ação fiscal, conforme previsto na legislação. Pois bem, aplicando os princípios gerais de Direito Tributário (art. 112 do CTN) e os princípios gerais de Direito (a ninguém é lícito valer-se da própria torpeza, bem como merecer valoração equidosa a impossibilidade de adimplir obrigação por motivo imprevisível de força maior), o *Judiciário* relevou a multa abusiva e *por equidade* permitiu o pagamento com multa de apenas 3% (um dia de atraso). (COÊLHO, 2010, p. 395-435).

Com a mesma orientação, Torres (2011, p. 271) comenta que atualmente a maior parte dos teóricos brasileiros e dos estrangeiros, bem como o próprio órgão de cúpula do Poder Judiciário (Supremo Tribunal Federal), aceitam a aplicação de “temperamentos” na aplicação das sanções por infração tributária, mormente quando o sujeito passivo tiver agido de boa-fé. Veja-se a literalidade da descrição do autor:

[...]

Aderiu o CTN, em princípio, à teoria da objetividade da infração fiscal. Não importa, para a punição do agente, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato. Desimportante que se constate o prejuízo da Fazenda Pública.

Mas a tese objetiva admite temperamentos, como hoje aceita a maior parte da doutrina brasileira e estrangeira e o próprio Supremo Tribunal Federal. Se o contribuinte age de boa-fé não pode ser penalmente responsável pelo ato. Demais disso, o CTN é conflitante, pois o próprio art. 112 diz que a lei que define infrações, ou lhe comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvidas \quanto à capitulação legal do fato ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

A par disso, Baleeiro (2013, p. 1157) afirma que na aplicação das penalidades por infração tributária há lugar para aplicação da equidade, que vem sendo aplicada nos julgamentos realizados pelos tribunais. Assim,

A infração fiscal é formal. O legislador, além de não indagar da intenção do agente, salvo disposição de lei, também não se detém diante da natureza e extensão dos efeitos.

A cláusula final do art. 136 não é literalmente primorosa, mas diz claramente que, realizados em pequena intensidade ou não realizados os efeitos do ato, como por exemplo, o risco para o erário ou a possibilidade de sonegação, a infração se reputa consumada pela ocorrência do pressuposto de fato da lei.

Parece, todavia, que, em casos especiais, há lugar para a equidade (CTN, art. 108, IV), na interpretação do disposto. Por vezes. Tribunais, inclusive o STF, têm cancelado multas, quando evidente a boa-fé do contribuinte (RE n.º 55.906-SP, do STF, Pleno, 27.05.1965, *RTJ* 33/647; RE n.º 60.964, 07.03.1967, *RTJ* 41/55; RE n.º 53.339, de 10.03.1966, Rel. V. Bôas; RE n.º 57.904, de 25.04.1966, *RTJ* 37/296, Rel. F. Lins; Ag. N.º 30.034-SP, 20.08.1963, V. Nunes; RMS n.º 14.395, SP, 30.11.1967 Rel. A. Baleeiro etc.).

O posicionamento dos autores que admitem temperamento, vem à reboque do defendido no presente estudo, servindo como fundamento para se justificar a necessidade de se considerar previamente as normas de interpretação do ordenamento jurídico para que haja responsabilização por infração tributária somente quando houver a existência de um grau mínimo de culpa.

O posicionamento prevalecente no presente trabalho, é que como as normas jurídicas, com a sua consequente interpretação são direcionadas tanto aos julgadores administrativos quanto aos julgadores judiciais, entende-se que a interpretação do ordenamento jurídico, considerado como um todo, deve ocorrer, já no procedimento administrativo, expressamente prevendo instrumentos para que o sujeito passivo demonstre a inexistência de culpa, sua conduta de boa-fé e que tentou cumprir as determinações da legislação, a fim de que os objetivos do ordenamento jurídico possam ser cumpridos com a menor oneração do sujeito passivo.

Diante do exposto, com o objetivo de se reduzir o entendimento equivocado que vem sendo defendido, de que a norma disposta no artigo 136 do Código Tributário Nacional disporia sobre consideração de uma responsabilização objetiva por infração tributária, sugere-se a alteração da redação do dispositivo em comento, incluindo um parágrafo único, em que sua redação passaria a dispor que ao sujeito passivo será possibilitada a contraprova para existência de culpa presumida por infração.

No caso em tela, tere-ser-á a nova disposição do artigo 136 do Código Tributário Nacional da seguinte forma:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Parágrafo único. Ao sujeito passivo será possibilitada, em próprio procedimento administrativo, a contraprova de inexistência de culpa presumida por infração.

Além disso, deverá ser implementada uma alteração na Lei nº 9.784/1999, que “Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal”, para que possa constar que o procedimento administrativo que versar sobre comprovações de inexistência de culpa presumida por infração tributária, com a juntada de toda comprovação, poderá ser iniciado pelo interessado, a fim de afastar sua responsabilização.

Nesse contexto, sugere-se a inclusão do artigo 5º-A, com a seguinte redação:

Art. 5 -A O interessado, com vistas a afastar sua responsabilização por infração tributária, nos termos desta lei poderá dar início ao procedimento administrativo comprovando a inexistência da culpa presumida por infração tributária disposta no artigo 136 do Código Tributário Nacional, ficando a exigibilidade do crédito tributário suspensa até a julgamento do procedimento em questão.

Portanto, ressalte-se que a norma emanada do ordenamento jurídico decorre do ordenamento considerado como um sistema coerente, jungido pelas próprias normas constitucionais, com enfoque nos princípios gerais de Direito Tributário; nos princípios gerais de Direito Público; na equidade, na interpretação da maneira mais favorável ao acusado.

De modo geral, como já evidenciado, a disposição contida no artigo 136 do Código Tributário Nacional, consagrando a praticidade tributária, apenas previu a culpa presumida (presunção relativa) para se direcionar a responsabilização por infração tributária.

E, em sendo assim, tanto os julgadores administrativos quanto os judiciais, considerando a unicidade e coerência sistêmica do ordenamento jurídico, bem como unidade do ilícito, com apenas a mitigação da presunção de inocência, deverão tomar como válido ao

sujeito passivo demonstrar a inexistência de culpa, sua conduta de boa-fé e que tentou cumprir as determinações da legislação, a fim de que os objetivos do ordenamento jurídico possam ser cumpridos com a menor oneração do sujeito passivo, em consonância com o Estado Democrático de Direito, possibilitando-se, por conseguinte, o afastamento da responsabilização de infração tributária em decorrência a inexistência de culpa presumida.



## 6 CONCLUSÃO

No âmbito do Estado de Direito brasileiro, o Direito deve estar integralmente comprometido com a realidade político-social-econômica de seu povo, definida e ditada por uma ordem jurídica orientada por princípios explícitos e implícitos da própria Constituição Federal de 1988, bem como por princípios gerais de Direito e princípios gerais que orientam a repressão de ilícitos, tomados com uma unidade. Tais princípios permeiam a totalidade do ordenamento jurídico brasileiro. Nesse contexto, a norma jurídica é resultado de uma interpretação sistêmica do ordenamento e não de uma lei ou muito menos de um artigo de lei.

Para o estudo em questão, dentre os tipos de classificação das normas jurídicas consideradas existentes, as que em maior medida interessam ao trabalho são as normas de conduta e as normas sancionatórias. Com isso, seguindo o posicionamento de Cossio, a norma de conduta deve ser uma retratação da experiência humana, refletindo os comportamentos humanos possíveis, definindo os desejáveis e sancionando os indesejáveis, de forma a desestimulá-los. Devido a isso, as normas jurídicas de conduta são normas que regulam comportamento humano, com a possibilidade do uso da força física, se necessário, para fazer valer o regramento, estando o que possa se chamar de ilícito, como parte integrante do Direito, como defendido por Kelsen.

Entende-se que a norma jurídica é uma unidade, com sua estrutura dual, com a proposição da norma de conduta prevendo um comportamento vinculado a ocorrência de dada circunstância/evento lícito ( $H \rightarrow C$ ) endonorma - norma primária, em que ocorrido um dado fato “H”, então surge uma relação jurídica com a imposição do dever, de um “comportamento “C””; já a norma sancionante (perinorma), que preceitua uma consequência pelo descumprimento do comportamento imposto (não  $C \rightarrow E$ ), em que não sendo realizado o comportando desejado, impõe-se uma consequência denominada sanção, que poderá ser aplicada coercitivamente pela autoridade do Estado, no caso o Juiz. Além disso, cada uma das duas proposições, que formam a totalidade da norma jurídica (integradas pelos demais tipos de normas), possuem cada qual um antecedente, respectivamente “H” e “não C” e um consequente, na devida ordem, “C” e “E”.

Na seara tributária se replica a estrutura da norma da Teoria Geral do Direito. E, dessa maneira, quando o mandamento de conduta (norma primária) seja descumprido (principalmente quando envolver a obrigação de pagar dado tributo), dando azo à incidência da norma sancionatória, não há substituição da obrigação pela sanção, mas manutenção da exigibilidade da obrigação até então descumprida, concomitantemente com a sanção que for

incidente, conforme previsão do próprio artigo 157 do Código Tributário Nacional. Dessa feita, a norma jurídica tributária opera com a disjuntividade inclusiva, com a incidência de exigibilidade dos consequentes da norma primária e os da norma secundária.

Ao se tratar de normas sancionatórias no âmbito tributário, verifica-se que a sanção que integra seu conteúdo (decorrente do poder de punir, que no caso deriva do poder tributar do Estado) é uma consequência prevista pela norma jurídica, mormente referenciada à ilicitude, sendo, via de regra, consequências negativas, como os castigos e as penas, ao autor da violação da legislação tributária, constituindo a denominação de Direito Tributário Sancionador, um capítulo específico e indissociável do Direito Tributário que trata do sancionamento das normas tributárias infringidas.

Frisa-se que, de forma geral, a ilicitude essencialmente é uma só, qual seja, a contrariedade ao dever jurídico positivado. E, por se se tratar de violação a um dever jurídico imposto, não há diferenciação ontológica entre ilícito penal, civil administrativo, tributário, ambiental etc., mas tão somente da eleição de uma política repressiva adota pelo legislador em dado contexto histórico-social. Nesse caminho, sendo respeitados os princípios constitucionais e da intervenção penal mínima, o legislador poderá direcionar a tratativa de dados ilícitos administrativos para o direito penal, ou mesmo retirá-lo de tal subsistema.

Nesse vértice, decorrente da conceituação do ilícito em geral, a conduta seja típica, antijurídica, culpável (dolo ou culpa) e punível, verifica-se que a culpa é elemento necessário para se atribuir responsabilidade por infração. A par disso, como decorrência da unidade do ilícito, no sancionamento jurídico há uma permeabilidade dos princípios constitucionais, dos princípios gerais do Direito e dos princípios gerais da repressão, devendo-se, ressaltar, que a regra jurídica, a ser aplicada em cada caso, decorre da integração normativa de todo o ordenamento em relação à dada matéria, preservando-se a própria hierarquia das normas, com prevalência das normas constitucionais. Com isso, o sistema jurídico, composto por princípios gerais, espalhados por todo ordenamento, orienta e unifica as demais normas do sistema jurídico para que se identifique o sentido e alcance mais coerente no ordenamento jurídico.

Deve ser acrescentado, que com a justificativa de uma necessidade, cada vez maior, de se realizar o princípio da eficiência por parte da Administração Pública, o Poder Público vem desenvolvendo instrumentos que viabilizam a concretização da simplificação da aplicação da legislação tributária a um maior número de pessoas, criando um padrão médio, desprezando as diferenças individuais. Nessa toada, tomam-se como regra, um padrão médio, casos repetitivos, condutas frequentemente reiteradas, e, que por meio de abstrações e generalizações (criação de uma uniformização geral), afasta-se a análise individualizada de

cada caso, que reduzindo a complexidade dos procedimentos fiscais, acaba por se diminuir os custos com o aparato administrativo de fiscalização.

No caso em tela, as regras e praticidade objeto de análise foram as presunções relativas, tomadas pela legislação (consideradas e inseridas no ordenamento jurídico por lei), em que a própria lei determina que, conhecido um determinado fato, admite-se, como verdadeiro um outro fato, que é desconhecido, e que provavelmente será verdadeiro. Nessa ordem de ideias, o fato desconhecido (presumido) deverá ter um nexos causal definido pela legislação, em relação ao fato presuntivo (fato conhecido do qual se infere outro), que poderá ter decorrido da repetição de eventos em que se constataram a veracidade da presunção considerada. Importa destacar, que o evento desconhecido, presumido como verdadeiro por sua reiteração de comprovada verdade, poderá, em dada circunstância, contrariar a presunção, demonstrando, por consectário lógico, que presunção a ser considerada como regra de praticidade é aquela (relativa), que possibilite a produção de todas as provas em direito admitidas, que possam infirmar a ocorrência do fato presumido como verdadeiro que criará obrigações e imputações por ilícitos ao sujeito passivo.

Nesse sentido, as presunções relativas se referem às questões fáticas ou de procedimentos para definições da realização das provas de questões de fato. E, em assim sendo, enquanto tratativas de fatos auxiliares na comprovação do fato principal, servem como meios de provas indiciárias pela associação de um fato à uma norma presuntiva. Embora as presunções possam, em um primeiro momento, ser utilizadas como forma de praticidade, não poderão ser tomadas como absolutas, não sendo hábeis à servir como impedimento de realização de comprovação que infirmem o fato presumido (desconhecido) como verdadeiramente ocorrido. E, justamente, por se tratar de matéria afeta às questões de fato, principalmente quando versarem sobre ilícitos, as presunções, não poderão, de modo absoluto, presumir a culpa ou dolo do acusado de ter cometido o ilícito, que devem ser comprovados, pois, a efetiva realização dos fatos, sua causas e motivações devem ser verificadas.

Por conseguinte, a utilização das presunções na seara tributária (decorrência do princípio da praticidade que deve conviver harmoniosamente com dos demais princípios constitucionais), constitui o enunciado normativo, desencadeando a imputação ou a aplicação de consequências jurídicas aos sujeitos passivos. Nesse passo, o uso das presunções no ordenamento jurídico brasileiro deve se pautar nos preceitos dispostos na Carta Magna, observando-se, necessariamente, os direitos e garantias fundamentais, focados aqui, o devido processo legal (com possibilidade de revisão), o contraditório e a ampla defesa e a presunção

de inocência. Do contrário, instaura-se a presunção absoluta de ilicitude, que não tem lugar nas sociedades democráticas, constituídas pelo Estado de Direito.

Em relação à atribuição de responsabilização objetiva por infração tributária, da análise dos posicionamentos em decisões colegiadas acerca do tema, no o Supremo Tribunal Federal, no Superior Tribunal de Justiça e no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, identificou-se que no STF, nas decisões monocráticas localizadas, prevalece o entendimento de que a responsabilização por infração tributária seria objetiva, bastando o mero descumprimento da obrigação tributária.

Já no STJ, há a indicação que o posicionamento majoritário é no sentido de que a responsabilização por infrações tributárias é objetiva, com temperamentos na aplicação da sanção, em decorrência do teor contido nos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional, com o emprego da analogia, dos princípios gerais de Direito Tributário, dos princípios gerais de Direito Público, e da equidade, além de que, a lei tributária que defina infrações e comine pena, deverá ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado, no caso de dúvida quanto, “à capitulação legal do fato”; “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”; “à autoria, imputabilidade, ou punibilidade”; e “à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação”.

Por sua vez, a maior parte das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais concebe que a responsabilidade por infrações tributárias seria objetiva, não havendo que se verificar a existência de dolo ou culpa, já que o Órgão decidiria com fundamento na legalidade, não tendo lugar o afastamento da responsabilização por infrações, que seria objetiva, em decorrência da interpretação do artigo 136 do Código Tributário Nacional, ainda que o sujeito passivo tivesse agido de boa fé.

De uma avaliação da sistematicidade do ordenamento jurídico e da permeabilidade dos princípios constitucionais, princípios gerais de Direito e dos princípios gerais da repressão, constata-se uma incongruência nos julgados que se posicionaram por definir, que no Direito Tributário, a regra seria a responsabilidade objetiva por infração, principalmente pelo fato de que, ao contrário do equivocadamente considerado, a redação do artigo 136 do Código Tributário Nacional apenas presume culpa, em que deverá ser possibilitado ao acusado que faça prova que infirmem a presunção tomada como verdadeira.

Além disso, deve-se insistir, na necessária utilização dos princípios gerais, tanto de Direito Tributário quanto de Direito Público, bem como o uso da equidade, instrumentos basilares, para se interpretar e integrar o sentido e o alcance da norma jurídica, que emanada do ordenamento jurídico, considerado como um todo normativo, deve ser coerente com a

própria norma fundamental que lhe dá sustentação. Destarte, as normas constitucionais constituem a fonte imperativa de comando que obrigam a todos (pessoas, físicas, jurídicas de Direito público ou privado, além do próprio Estado), devendo ser observadas pelo legislador infraconstitucional, pelos órgãos julgadores, sejam eles administrativos ou judiciais.

Ainda, que se defenda a prevalência da presunção de inocência, até que se comprove, minimamente, culpa no cometimento de ilícitos, é incontroversa a utilização de instrumentos de praticidade na aplicação da legislação tributária. Devido a isso, é relevante buscar harmonização da coexistência de ambos os princípios, jungida pelas normas emanadas pela Constituição Federal brasileira de 1988.

Diante da análise do teor dos julgados do STF, STJ e do CARF, bem como do resultado da avaliação da denúncia espontânea (forma de exclusão de responsabilidade por infração tributária), identifica-se que a denúncia espontânea é mais benéfica para quem, convenientemente, deixou de dar conhecimento ao Fisco da materialização da incidência tributária prevista na norma, para tão somente, por oportunismo, declarar e recolher o tributo devido em dado momento, em comparação ao tratamento dispensado ao contribuinte que declarou tributos de forma correta e apenas não pagou no tempo de seu vencimento por fato que lhe fora alheio.

Em face desse quadro, com o objetivo de se reduzir o entendimento equivocado que vem sendo defendido e adotado, de que a norma disposta no artigo 136 do Código Tributário Nacional disporia sobre consideração de uma responsabilização objetiva por infração tributária, sugere-se a alteração da redação do dispositivo em comento, incluindo um parágrafo único, em que sua redação passaria a dispor que ao sujeito passivo será possibilitada a contraprova para existência de culpa presumida por infração. Além disso, deverá ser implementada uma alteração na Lei nº 9.784/1999 que “Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal” para que possa constar que o procedimento administrativo que versar sobre comprovações de inexistência de culpa presumida por infração tributária, com a juntada de toda comprovação, poderá ser iniciado pelo interessado, a fim de afastar sua responsabilização.

Por fim, como já evidenciado, a disposição contida no artigo 136 do Código Tributário Nacional, consagrando a praticidade tributária, apenas previu a culpa presumida (presunção relativa) para se direcionar a responsabilização por infração tributária. Em sendo assim, tanto os julgadores judiciais quanto aos administrativos, considerando a unicidade e coerência sistêmica do ordenamento jurídico, bem como unidade do ilícito, com a apenas mitigação da presunção de inocência, deverão tomar como válido, ao sujeito passivo, demonstrar a

inexistência de culpa, sua conduta de boa-fé e que tentou cumprir as determinações da legislação, a fim de que os objetivos do ordenamento jurídico brasileiro possam ser cumpridos com a menor oneração do sujeito passivo, em consonância com o Estado Democrático de Direito, possibilitando-se, por conseguinte, o afastamento da responsabilização de infração tributária em decorrência a inexistência de culpa presumida.

## REFERÊNCIAS

- ALVIM, Arruda. **Manual de Direito Processual Civil**. Vol.2. 12ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12ª ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao Poder de Tributar**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 8º ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BECCARIA, Cesare Bonesana, Marchesi de. **Dos Delitos e das Penas**. Tradução: Lucia Guidicini, Alessandro Berti Contessa. São Paulo: Martins Fontes, 1995.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERNARDES, Flávio Couto. **O Aspecto Procedimental como Elemento da Norma Jurídica Tributária como e seus Reflexos na Formação do Título Executivo**. 2006. 462 f. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006. Disponível em <<http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/handle/1843/BUBD-96ZKBJA>>. Acesso em: 03 abr. 2017.
- BICHARA, Luiz Gustavo A.S.. **A Relativa Impermeabilidade do Direito Tributário Sancionador às Técnicas do Direito Penal**. Palestra proferida no XIX Congresso Internacional de Direito Tributário promovido pela Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). You Tube, 01 de janeiro de 2016. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=GGtumhVMGu0>>. Acesso em 23 ago. 2017.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. 3º ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais Recurso de Ofício e Recurso Voluntário. **Número do Processo: 11060.724489/2012-62. Acórdão 1401-001.681**. Relator(a): Aurora Tomazini de Carvalho. Primeira Seção de Julgamento, Brasília, 19 maio 2017. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Embargos de Declaração em Recurso Voluntário. Número do Processo: 10660.725220/2010-18.** Acórdão: 1402-002.508. Relator(a): Demetrius Nichele Macei., 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária 1ª SEÇÃO-CARF-MF-DF. Brasília, 03 jul./2017. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 ago. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Especial do Contribuinte. Número do Processo: 16327.001495/2003-01.** Acórdão: 9303-002.853. Relator(a): Júlio Cesar Alves Ramos., 3ª TURMA-CSRF-CARF-MF-DF. Brasília, 17 nov.2016. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 ago. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Especial do Contribuinte. Número do Processo: 16327.000218/2003-72.** Acórdão: 9303-002.770. Relator(a): Rodrigo Cardozo Miranda. 4ª CÂMARA/ 3ª Turma Ordinária 3ª SEÇÃO-CARF/MF. Brasília, 1/12/2014. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 ago. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 14098.720010/2012-80.** Acórdão 2202-004.047. Relator(a) JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO. 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. 2ª SEÇÃO CARF-MF, Brasília, 10 ago. 2017. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 10480.720006/2015-90.** Acórdão 2201-003.158. Relator(a) Ana Cecília Lustosa da Cruz. 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. 2ª SEÇÃO CARF-MF, Brasília, 25 maio. 2016. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 11251.000052/2009-97.** Acórdão 2401-004.014. Relator(a): ARLINDO DA COSTA E SILVA. 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. 2ª SEÇÃO CARF-MF-DF, Brasília, 04 abr. 2017. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 13819.721408/2014-50.** Acórdão 2202-003.190. Relator(a) Martin da Silva Gesto. 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. 2ª SEÇÃO CARF-MF, Brasília, 21 mar. 2016. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 10073.900790/2012-77**. Acórdão 1402-001.871. Relator(a): Paulo Roberto Cortez. 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. 1ª SEÇÃO CARF-MF-DF, Brasília, 22 dez. 2014. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 14367.000436/2009-09**. Acórdão 2301-004.185. Relator(a) Natanael Vieira dos Santos. 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária. 2ª SEÇÃO CARF-MF, Brasília, 08 jun. 2011. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 10803.000030/2011-95**. Acórdão 2802-002.763. Relator(a) DAYSE FERNANDES LEITE. 2ª Câmara/2ª Turma Especial. 2ª SEÇÃO CARF-MF, Brasília, 19 maio. 2014. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 19515.004542/2010-60**. Acórdão 2803-003.151. Relator(a) AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR. 3ª Câmara/3ª Turma Especial. 2ª SEÇÃO CARF-MF, Brasília, 23 mar. 2014. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 13707.004726/2007-91**. Acórdão 1201-000.566. Relator(a): Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária. 1ª SEÇÃO CARF-MF-DF, Brasília, 05 ago. 2011. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 02 set. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 19679.009974/2003-65**. Acórdão: 3403-003.257. Relator(a): Domingos de Sa Filho. 4ª CÂMARA/ 3ª Turma Ordinária 3ª SEÇÃO-CARF/MF. Brasília, 12 mar. 2015. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 ago. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Recurso Voluntário. Número do Processo: 13891.720132/2013-39**. Acórdão: 1802-002.405. Relator(a): Nelso Kichel. 2ª CÂMARA. 2ª Turma Especial/2ª/1ª SEÇÃO /CARF/MF. Brasília, 01 dez. 2014. Disponível em: <  
<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 28 ago. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula 49**. Brasília Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-consolidadas>>. Acesso em: 26 ago. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmulas**. Brasília Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-consolidadas>>. Acesso em: 26 ago. 2017

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** de 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) > Acesso em: 09 jul. 2017.

BRASIL. **Decreto n. 1** de 11 jan. 1991. Regulamenta o pagamento da compensação financeira instituída pela Lei nº 7.990, de 28 de dezembro de 1989, e dá outras providências.. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/D0001.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0001.htm)> Acesso em: 01 out. 2017.

BRASIL. **Decreto n. 3000** de 26 mar. 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)> Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. **Decreto-Lei n.1.598** de 26 dez. 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)> Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. **Lei n. 6.830**, de 28 dez. 1989. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm)> Acesso em: 01 out. 2017.

BRASIL. **Lei n. 7.713** de 22 dez. 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)> Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. **Lei n. 8.212** de 24 jul. 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)> Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. **Lei n. 9.250** de 26 dez. 1991. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)> Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. **Lei n. 9.340** de 27 dez. 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm)> Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. **Lei n. 9.718** de 27 nov. 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm)> Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. **Lei n.5.172**, de 25 out. 1996. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em: 18 jul. 2017.

BRASIL. **Lei n.7.990**, de 28 dez. 1989. Institui, para os Estados, Distrito Federal e Municípios, compensação financeira pelo resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica, de recursos minerais em seus respectivos territórios, plataformas continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, e dá outras providências. (Art. 21, XIX da CF). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7990.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7990.htm)> Acesso em: 01 out. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Agravo Interno no Recurso Especial 1375380/SP. Relator: Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região). Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 30 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 478.326/AM. Relator: Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 abr. 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 30 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 1571332/SP. Relator: Ministro Sérgio Kukina. Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 08 jun. 2016. Disponível em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/>>Acesso em: 30 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1220414/SC Relator: Ministro Humberto Marstins. Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 maio. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1129805/PR Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 maio. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 982.224/PR Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 27 maio. 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 915.431/SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 14 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 30 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 1375380/SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 30 nov. 2016. Disponível em:<<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 30 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1095822/SC Relator: Ministro Luiz Fux. Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 22 fev. 2011. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1371211/PR Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 08 out. 2014. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1486511/PR Relator: Ministro Herman Beijamin. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 04 nov. 2014. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>> Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 254276/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 mar. 2007. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 471894/SP. Relator: Ministro João Otávio Noronha. Segunda Turma. **Diário de Justiça**, Brasília, 04 ago. 2006. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 743.839/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Primeira Turma. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 nov. 2006. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 777.732/MG. Relatora: Ministra Denise Arruda. Primeira Turma. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 20 ago. 2008. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 360. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 08 set. 2008. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0> >. Acesso em: 26 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 436. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 13 mai. 2010. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT1TEMA0>>. Acesso em: 28 ago. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmulas**. Brasília Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp>>. Acesso em: 26 ago. 2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n. 859189/MG. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 06 ago. 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 482152/RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 mar. 2011 Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 02 set. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmulas**. Brasília Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 26 ago. 2017

CARRAZZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda Constitucional nº 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASSONE, Vittorio. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2010, p. 451-470.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário e Direito Penal: As Interseções, os Direitos dos Contribuintes e a Segurança Jurídica**. Vimeo, 18 ago 2017. Disponível em: <<https://vimeo.com/230195318>>. Acesso em 02 set. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSSIO, Carlos. **La Teoria Ecológica Del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad**. Buenos Aires; Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça tributária: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CUNHA, Leonardo Dias. Método Indutivo de Conhecimento como Instrumento de Simplificação da Aplicação da Norma Tributária. In: Direito, educação, epistemologias, metodologias do conhecimento e pesquisa jurídica II [Recurso eletrônico online], **Anais do XXV Congresso Nacional do CONPEDI**, Curitiba. organização CONPEDI/UNICURITIBA; Coordenadores: José Edmilson de Souza Lima, Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches, Valter Moura do Carmo – Florianópolis: CONPEDI, 2016. p. 61-80.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-fé Objetiva e Irretroatividade como Limitações Constitucionais ao Poder Judicial de Tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DOMÍNGUEZ VILA, Antonio; PAREJO AFONSO, Luciano. CANARIAS, Consejería de Presidencia y Relaciones Institucionales. **Constitución y Derecho Sancionador Administrativo**. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. A Prova e as Presunções. In: NEDER, Marcos Vinícius; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A prova no Processo Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 111-138.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o Direito Tributário: Teoria e Prática como Instrumentos para a Construção da Verdade Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2016.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werthter Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2ª ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem Econômica na Constituição de 1988**. 14ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito Processual Civil Brasileiro**. Vol. 2. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte Geral**. 16ª edição. rev., ampl e atual. Volume 1. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HARADA, Kiyosh; HARADA, Marcelo Kiyosh. **Código Tributário Nacional Comentado: Artigo por Artigo**. 3ª ed. São Paulo: Rideel, 2017.

HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HUNGRIA Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Comentários ao Código Penal, Volume I, Tomo II: arts. 11 ao 27**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

ICHIHARA, Yoshiaki. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2010, p. 471-494.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3ª Ed. Tradução José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, volume II, 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e o Direito Tributário Brasileiro. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1989, p. 25- 51.

MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2010, p. 127-160.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo Brasileiro**. 26ª ed. Atualizada por Eurico de Andrade de Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. Malheiros Editores: São Paulo, 2001, p. 81-82.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Parte Geral, Tomo I, Introdução. Pessoas físicas e Jurídicas**. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional de Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Almedina.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15ª. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Interpretação e Integração da Legislação Tributária. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (org). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1989, p. 7- 24.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS BRASIL. Assembleia Geral das Nações Unidas Resolução 217 A (III), Declaração Universal dos Direitos Humanos. Paris, em 10 de dezembro de 1948, traduzida para o português. disponível em: <<http://www.onu.org.br/img/2014/09/DUDH.pdf>>. Acesso em: 23 ago. 2017.

PACHECO, Angela Maria da Motta. **Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário: completo**. 7ª ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ª ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoram ESMAFE, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição Tributárias**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Sistema Integrado de Bibliotecas. **Orientações para Elaboração de Trabalhos Técnicos Científicos Conforme a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT)**. 2. ed. / Elaboração: Roziane do Amparo Araújo Michielini. Belo Horizonte, 2016. Disponível em <<http://www.pucminas.br/biblioteca/>>. Acesso em: 20 set. 2017.

SABAGG, Eduardo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2010, p. 85-105.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Teoria da Constituição e dos Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

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

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e Aplicação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2010, p. 333-355.

VERNENGO, Roberto José. **Curso de Teoría General del Derecho**. 2ª ed. Buenos Aires: Edições Depalma, 1995.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro: parte geral**. 11º ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos tribunais, 2015.