

Consultor Tributário: Garantismo sancionador no Direito Tributário

Spacca

Nesse estudo, pretende-se examinar se o artigo 136 do Código Tributário Nacional, sempre interpretado como forma de responsabilidade objetiva pela prática de ilícitos, tem força para afastar o princípio garantista da “culpabilidade” e outros elementos subjetivos na aplicação das multas tributárias, à luz dos fundamentos do princípio do Estado Democrático de Direito, como prescrito pela nossa Constituição de 1988.

O garantismo, como “modelo normativo”^[1], consiste numa metodologia de aplicação de normas jurídicas sancionadoras segundo o objetivo de concretização dos princípios e direitos fundamentais. É o modelo do direito punitivo conforme os valores do Estado Democrático de Direito. Apesar da forte constitucionalização do nosso Direito Tributário, no que concerne às sanções administrativas (multas), percebe-se que sua aplicação não se vê justificada sob os rigores do controle constitucional.



Se é verdade que o Direito Penal tem incorporado os recursos do garantismo, não se pode falar que persista um contínuo desse modelo ao longo das distintas searas, como o direito administrativo e o tributário, de modo equivalente. Neste orbe, o método da interpretação conforme à Constituição desponta com grande evidência no garantismo, para afastar essa deficiência de segurança jurídica material, o que se evidencia pela reduzida concretização dos direitos fundamentais nas aplicações das sanções tributárias.

A principiologia do direito punitivo aplica-se, igualmente, ao direito administrativo e ao direito tributário, pois consagram idênticos princípios da legalidade, tipicidade, vedação à analogia, irretroatividade e a retroatividade benigna. Esta legalidade, porém, desvela-se insuficiente sem a acomodação aos direitos fundamentais e demais princípios do ordenamento jurídico. E, dentre outros, a assunção do princípio da culpabilidade não pode ser olvidada, sob pena de mitigar aquele garantismo hermenêutico.

Em todos os âmbitos, os princípios *nullum crimen sine legis* e *nulla poena sine lege* convergem para a mesma eficácia e identidade de critérios, sem qualquer mutação normativa. Por isso, qualquer aplicação de regras sancionadoras (tipos) não pode deixar de avaliar a conduta do agente, tanto em relação aos fatos dos quais decorrem as imputações alegadas (antijuridicidade), quanto no contexto do exercício das suas atividades, em relação à observância da legislação vigente e relacionamento com os órgãos competentes. Esta é uma garantia constitucional de fundamental relevo.

Eis aqui nossa primeira conclusão fundamental, o exame da antijuridicidade e da culpabilidade impõe-se também para sanções administrativas e tributárias, dada a unidade do ilícito para fins administrativos, penais ou civis. A aplicação de sanções sem cuidado para os elementos subjetivos descumpra princípios do direito constitucional sancionatório dos mais relevantes, em franca desconexão com o garantismo. Agir diverso da administração, com toda evidência, expõe a decisão ao controle de constitucionalidade, pela quebra da segurança jurídica.

É nesse sentido que somente uma interpretação conforme à Constituição permite compreender os exatos termos do artigo 136, do CTN. Eis sua 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.”

Não se diga, entretanto, que o artigo 136 do CTN reclama a objetividade da sanção tributária e o dolo, assim como a boa fé, a confiança legítima ou a impossibilidade de conduta diversa não poderiam ser examinados pelo aplicador das normas tributárias.

A culpabilidade deve ser conhecida e apreciada porquanto intimamente relacionada à exigência constitucional de individualização das penas (artigo 5º, XLVI da CF), a qual exige a verificação das características individuais do infrator quando da gradação da sanção.^[2]

Ao examinar o princípio da culpabilidade, Santiago Mir Puig distingue duas condições de imputação de responsabilidade pessoal, a infração cometida com dolo específico (infração pessoal) e a responsabilidade penal da pessoa:

“Tudo isso me levou a distinguir entre as condições de imputação pessoal do fato antijurídico, dois momentos: (a) *a infração pessoal de uma norma de determinação (a norma primaria concreta)*; (b) *a responsabilidade penal do sujeito*. Mas antes de desenvolver o conteúdo e o significado de ambas as categorias, é necessário examinar a evolução histórica do termo que se costuma utilizar para expressar a exigência de imputação pessoal: a culpabilidade.”^[3]

Diante disso, para a aplicação de qualquer multa, os indícios devem vir conjugados com uma análise da conduta do sujeito, de sorte a legitimar a projeção de consequências jurídicas sancionatórias sobre sua esfera jurídica, cuja sanção deve sempre ser alcançada de modo objetivo. Não é por menos que o artigo 142 do CTN, *in fine*, aluda ao dever funcional de *proposta de aplicação da penalidade cabível*, porquanto o auto de infração, em verdade, não aplica a sanção à pessoa à qual imputa conduta delituosa. Em verdade, quem o faz, efetivamente, numa interpretação conforme a Constituição, é a autoridade do processo administrativo, para um exame completo da materialidade dos fatos e das condutas. E tudo sob o manto garantista dos princípios processuais da presunção de inocência, do contraditório, da livre apreciação de provas e do duplo grau de jurisdição.

Nesses termos, quando se trata de alegação de crime, o artigo 137 do CTN é implacável: a responsabilidade é pessoal do agente, ao se observar o exame do dolo e da culpabilidade, em toda a sua extensão.

Deveras, a administração fazendária não pode deixar de examinar as motivações da conduta do contribuinte, objetivada no conjunto de atividades desempenhadas, sob pena de se converter, o ato administrativo de aplicação de multa ou de sanção administrativa em vitanda ilegalidade ou

inconstitucionalidade.

Nos dias atuais, seja qual for a corrente teórica do tipo punitivo, a pena somente pode ser aplicada quando presente o exame da culpabilidade, ou nas palavras de Jakobs: “não existe uma lesão da vigência da norma jurídico-penalmente relevante sem culpabilidade”. E prossegue: “somente quem vulnera a norma de comportamento sendo responsável, isto é, sendo culpável, vulnera essa norma, e nesta vulneração da norma é que se define a finalidade da pena”^[4]. A culpabilidade é pressuposto inafastável da pena no Estado Democrático de Direito. E não se cumpre o exame da culpabilidade sem a mais ampla e livre apreciação de provas. No garantismo do nosso direito constitucional ninguém pode ser punido sem provas ou afastada a apreciação das provas produzidas pelo acusado, sob a égide do contraditório, para determinar a culpabilidade.

Como assinala Cláudio Brandão, a *tipicidade* tem duas funções: uma, como *garantia* (princípio de legalidade) e a outra, de ser “indício da antijuridicidade”.^[5] Essa expressão está muito bem utilizada, ao nosso ver.

Função de indício da *antijuridicidade* objetiva, decerto, posto depender da apreciação de outros elementos, como percebeu Santiago Mir Puig: uma lesão ou perigo a bem jurídico (*i*); penalmente típica (*ii*); imputável a uma conduta perigosa para um homem prudente (*iii*); ou sua evitação (*iv*); realizada com dolo ou culpa (*v*) e objetivamente não valorada pelo Direito Penal (*vi*).^[6]

O fato punível define-se pela conduta adotada pelo agente segundo os atributos do tipo (*objeto de reprovação*), da antijuridicidade e da culpabilidade (*juízo de reprovação*).^[7] O tipo, estruturalmente, compreende como *elemento positivo* a descrição material da conduta proibida; e, como *elementos negativos*, as formas consideradas pelo ordenamento como *justificações*. Portanto, nessa função, assumem funções de garantias (proteção do agente) a *legalidade* prévia (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) e o *exame da culpabilidade*, adicionados dos seus pressupostos objetivos e subjetivos.

Por isso, o pressuposto de conduta deverá ser identificado caso a caso, não podendo ser tomado por presunção, haja vista as garantias do ordenamento. Por isso, nos crimes tributários, a acusação deve antecipar as provas desde a denúncia (*i*), além das provas da defesa (*ii*), a serem examinadas no contraditório (*iii*), sob pena de se infringir o disposto no Art. 5º, LV, da Constituição: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. Logo, não pode haver acusação ou decisão judicial sem provas, como expressão do garantismo constitucional. De se ver, portanto, a proximidade axiológica entre o princípio do *due process of law* e aquele da culpabilidade.

Como bem assinala Günther Jakobs, “sem respeitar o princípio da culpabilidade, a pena é ilegítima”.^[8] E isso porque, funcionalmente, os critérios de aferição da culpabilidade correspondem a efetiva garantia constitucional à qual se deve curvar todo o direito sancionador, inclusive o administrativo. A *culpabilidade* equivale a um *juízo de valoração* do comportamento ilícito, como descrito no *tipo* legal.^[9] Aqui, examina-se a presença de “exigência de comportamento diverso (prevista de modo expreso). Esse juízo define ainda a antijuridicidade, que corresponde a permissões, a gerar equilíbrio com o ordenamento constitucional.

Destarte, para aplicar qualquer sanção, inclusive administrativa, não basta a mera alegação objetiva da *tipicidade* do ilícito. Ainda que adequadamente provado, não se pode afastar a verificação dos critérios da *culpabilidade*, e o requisito da *evitabilidade do dano ao bem jurídico*.

Não basta a ocorrência do “fato típico” para evidenciação do ilícito, portanto. Ao lado do *princípio da legalidade*, que o define, nosso ordenamento congrega o princípio da “culpabilidade”, na sua qualificação. Assim, para que uma sanção possa ser empregada é imprescindível que se tenha “lei” prévia e que se verifique a valoração de uma conduta de culpa (*nulla poena sine culpa*).

No que concerne às sanções, no domínio das normas gerais, o artigo 97, inciso V, do CTN, prescreve que somente lei pode estabelecer “a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas”. A legalidade tributária é requisito, sim, para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções, mas não se esgota, isolada e objetivamente, sem que se confirme o exame da culpabilidade.

Numa interpretação conforme à Constituição do artigo 136 do CTN, a exigência constitucional de individualização das penas (artigo 5º, XLVI da CF) impõe-se, ao tempo que sua redação deixa claro que a objetividade somente se aplica *salvo disposição de lei em contrário*.

Essa exigência de culpabilidade encontra-se afirmada no CTN, ao tempo que as normas do artigo 112 prescrevem o dever de aplicar interpretação mais favorável ao acusado, na imposição de sanções, sempre que houver *dúvida* quanto à materialidade, autoria, ou sanção, a saber:

“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.”

O dispositivo legal acima transcrito é instrumento da segurança jurídica dos particulares na imposição de sanções administrativas tributárias, cujas normas devem ser interpretadas de modo mais favorável ao acusado, o que só tem cabimento quando se estala uma apreciação da culpabilidade dos agentes.

O garantismo penal demonstra ser inaceitável a contradição de entendimentos entre o que se vê afirmado na apuração das sanções administrativas (multas) e aquilo que se aplica às sanções penais. Por conseguinte, para a aplicação de sanções administrativas, exige-se, igualmente, a prova da materialidade do evento antijurídico e a presença da prova de *culpabilidade* do agente.

Mesmo que a teoria finalista não tenha a aceitação de outrora, é sempre bom lembrar que, para essa corrente, incorporada ao nosso Código Penal, somente pode ser agente de delito quem realiza a ação dirigida a algum acontecimento final, quando este tem poderes para prever, segundo certos limites, as

consequências da sua ação, e que, por isso mesmo, tem capacidade de evitar sua ocorrência. Nesta doutrina, a vontade consciente do fim é o cerne da ação (dolosa), acompanhada da seleção dos meios necessários para sua concretização.^[10]

Na atualidade do Direito Penal, segundo certa doutrina, o “resultado” não integra o “tipo” e tampouco se presta para definir a “ilicitude”. Importa avaliar a conduta pelo “resultado juridicamente relevante” a partir de uma ação penalmente reprovável, que somente pode ser entendida como aquela que coloca em perigo o *bem juridicamente protegido*, como observa Renato Silveira, titular de Direito Penal da Faculdade de Direito da USP^[11]. Nas suas palavras: “uma vez não demonstrada a concretude de uma desvalorização da ação, não há de se verificar o próprio tipo penal”. Neste caso, o teste de causalidade opera-se entre a “ação”, comissiva ou omissiva, e o “resultado”, avaliado o “resultado” segundo o perigo ao bem jurídico protegido. Assim, desde que provados esses pressupostos, a conduta penalmente reprovada ou injusta será passível de qualificação penal.

De outra banda, é possível compreender no *elemento objetivo* do tipo a *imputação do resultado* pelo critério da *realização do risco*,^[12] como observa Juarez Cirino, na linha de Roxin e também de Jakobs. Nessa feição, *resultado* tem relação direta com a *causa* (ação), mas evidencia-se na forma de *realização do risco* criado pelo autor, logo, imputável ao agente em virtude da conduta assumida e pelo risco gerado. A imputação (objetiva) do resultado requer a verificação de um risco produzido pelo autor que influi sobre o resultado no bem jurídico, comprovada como ação pessoal, o que constitui fundamento suficiente para autorizar a imputação do tipo. Ausente, porém, a evidência de relação com o risco sobre o resultado criado pelo autor, este resultado não lhe pode ser imputado. Muita atenção: ainda que a ação possa conter riscos, estes somente serão relevantes para a imputação se realizam no resultado.

A sanção somente pode empregar-se quando o agente “tem poder concreto de não fazer o que faz” (*exigibilidade de comportamento diverso*).^[13] Em vista disso, por exemplo, o *ilícito* não pode levar o agente à *sanção* ante à prevalência da *presunção de inocência*, como consta da nossa Constituição (artigo 5º, LVII – *ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória*). Por conseguinte, no exame do ilícito praticado pelo agente, o primeiro cuidado é conceber o “fato punível” acomodado com os limites decorrentes da “culpabilidade” (restrição ao poder de punir do Estado) e da “antijuridicidade”, como formas de proteção do acusado.

Para esse fim de individualização da pena, a culpabilidade é um dos elementos constitutivos do conceito analítico de crime. No direito penal, assim como no direito administrativo sancionatório, o princípio da culpabilidade veda a aplicação de sanções^[14] alheia ao exame da conduta do agente.^[15] Aplicados esses paradigmas ao Direito Tributário, o garantismo do *princípio da culpabilidade* impede a imputação de responsabilidade puramente objetiva, independente da intenção do sujeito passivo e leva em consideração apenas o resultado, pois pressupõe a vinculação do fato ilícito com o autor e sua culpabilidade.^[16]

Conclui-se, assim, quanto às infrações de natureza tributária, que a regra é a responsabilidade pessoal do agente. Caberá, porém, à administração, demonstrar, de modo específico, a autoria e a culpabilidade de cada acusado, individualmente. O caráter vinculado atribuído ao ato da administração, consistente em lavrar o auto de infração e imposição da multa, reclama o dever de provar o fato jurídico do ilícito e sua sanção, sempre sob uma interpretação conforme a Constituição, na realização dos valores supernos da

ordem constitucional, como eficácia do nosso garantismo de direitos fundamentais na aplicação das normas tributárias.

[1] FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: teoría del garantismo Penal*. Madrid: Trotta, 1998, p. 851.

[2] Como exemplo, vejamos os seguintes casos:

“TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL. ART. 136 DO CTN. 1. *A responsabilidade do agente é objetiva e a multa tem natureza punitiva, em razão do descumprimento de obrigações tributárias por parte do contribuinte, sendo certo que é seu dever a apresentação das notas fiscais, que devem acompanhar as mercadorias, quando transportadas.* 2. *Embora se admita a tendência para entender-se que a regra legal em exame não exclui o exame da boa-fé e da inexistência de prejuízo para o Fisco, consta no acórdão que sequer há sólida prova da concomitância da saída do estabelecimento da mercadoria e da nota fiscal, o que inviabilizaria o exame ante o óbice da Súmula 7-STJ.* 3. *Recurso especial improvido*”. (REsp 323.982/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ 30.08.2004, p. 236)

“ICMS. ADULTERAÇÃO DE GUIAS DE RECOLHIMENTO PELOS VENDEDORES. IMPUTAÇÃO DE FRAUDE AOS COMPRADORES A PRETEXTO DE APLICAÇÃO DA REGRA OBJETIVA DO ART. 136, DO CTN. INAPLICABILIDADE. 1. *Tratando-se de ilícito praticado por terceiro, sem o concilium fraudis do adquirente, contribuinte, impõe-se eximi-lo dos consectários da infração à luz do art. 137 c/c art. 112, do CTN.* 2. *Deveras, exigindo a lei elemento subjetivo consistente no ‘dolo específico’, o adquirente que, mercê de contribuinte, recolhe com base em guias falsificadas por terceiro, não pode ser apenado tributariamente, devido adimplir a obrigação a qual deve ser acrescida, apenas, de juros de mora e correção monetária.* 3. *É da tradição positiva brasileira, alimentada pelas fontes romanas, a interpretação mais favorável ao sujeito passivo tributário. Aplicação do art. 112, do CTN (benigna amplianda).* 4. *Recurso especial conhecido, porém, improvido*”. (STJ, REsp 457.745/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 15.09.2003 p. 239)

[3] PUIG, Santiago Mir. *Direito penal: fundamentos e teoria do delito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 410.

[4] JAKOBS, Günther. *Fundamentos do direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 12.

[5] BRANDÃO, Claudio. *Teoria jurídica do crime*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 57. Vide: FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta, 2005, 1.019p.; BITENCOURT, Cezar Roberto; CONDE, Francisco Munoz. *Teoria geral do delito*. São Paulo: Saraiva, 2000, 564p.

[6] PUIG, Santiago Mir. *Estado, pena y delito*. ABASO, Gustavo E. (trad.). Buenos Aires: IBdeF, 2006, p. 278.

[7] SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. pp. 32 e ss.

[8] JAKOBS, Günther. *Fundamentos do direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 12. JAKOBS, Günther. *Derecho penal: fundamentos y teoría de la imputación*. 2. ed. CUELLO CONTRERAS, Joaquin; GONZALEZ de MURILLO, Jose Luis Serrano (trad.). Madrid: Marcial Pons, 1997, 1.113p.

[9] *Passim*: SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006, pp. 32 e ss.

[10] SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. pp. 32 e ss.

[11] Cf. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal econômico como direito penal de perigo*. São. Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 80.

[12] *Passim*: SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006, p. 114.

[13] SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. p. 97.

[14] HIRSCH, Hans Joachim. El principio de culpabilidad y su función en el Derecho Penal. NDP *Nueva Doctrina Penal*, 1996/A, Publicación del Instituto de Estudios Comparados en Ciencias Penales y Sociales. Buenos Aires: Editores Del Puerto, 1996, p. 28-29.

[15] GÜNTHER, Klaus. A culpabilidade no direito penal atual e no futuro. Tradução de Juarez Tavares. Doutrina Internacional. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. n. 24. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 80.

[16] A imputação de responsabilidade subjetiva aos coautores está adstrita ao princípio da culpabilidade, como definiu Jakobs: “O princípio da culpabilidade significa que a culpabilidade é um pressuposto necessário da legitimação da pena estatal. Por sua vez, a culpabilidade é o resultado de uma imputação reprovadora, no sentido de que a defraudação que se produziu vem motivada pela vontade defeituosa de uma pessoa; mais adiante tratarei da relação específica que existe a respeito da vontade. Provavelmente a formulação mais comum seja: a culpabilidade é reprovabilidade; numa linguagem coloquial, ter a culpa.” JAKOBS, Günther. *Fundamentos do direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 11. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 209.

Date Created

27/02/2013