

GARANTISMO E CULPABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Helena Taveira Torres – Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Advogado.

O exame da antijuridicidade e da culpabilidade impõe-se também para sanções administrativas. A aplicação de sanções sem cuidado para os elementos subjetivos descumpra princípios do direito constitucional sancionatório dos mais relevantes. Por isso, o Direito Tributário sancionador não pode ser aplicado de modo estanque e sem observância das demais regras do sistema. Qualquer aplicação de regras sancionadoras (tipos) não pode deixar de apreciar a conduta do contribuinte, 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.

No âmbito administrativo, o particular submete-se às sanções administrativas desde que atenda às seguintes condições: a) quando esteja submetido, por lei, ao cumprimento de um dever administrativo certo e determinado, o que deve ser claro e objetivo, em louvor do princípio de certeza do direito; b) que a pessoa deixe de atender à determinação normativa de cunho administrativo que obriga ou proíbe alguma ação, dando ensejo ao descumprimento (omissivo ou comissivo) de um dever administrativo certo e determinado imposto por ato normativo; e c) que este descumprimento seja objeto da norma sancionadora, de modo típico, por disposição expressa de lei. Essas são as condições pressupostas fundamentais para o emprego de sanções administrativas.

Conforme o sistema constitucional brasileiro, a aplicação de sanções tributárias está sujeita às limitações impostas pelos direitos e liberdades fundamentais.

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. Apesar da forte constitucionalização do nosso Direito Tributário, quanto às sanções administrativas (multas), percebe-se que sua aplicação não se vê ainda vergada aos rigores do controle constitucional.

Como exemplo, questão que se impõe, à luz da Constituição de 1988, é saber se o art. 136 do CTN tem força para afastar o exame da “culpabilidade” e elementos subjetivos. Definitivamente, nossa resposta é negativa e o Superior Tribunal de Justiça – STJ assim tem decidido, de modo relativamente pacífico, em favor do contribuinte.

Eis a redação do art. 136, do CTN:

“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

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

efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Para a doutrina clássica do Direito Tributário, o art. 136 do CTN deveria ser sempre interpretado como forma de responsabilidade objetiva pela prática de ilícitos, com força para afastar o princípio garantista da “culpabilidade” e outros elementos subjetivos na aplicação das multas tributárias.

Numa interpretação conforme à Constituição, sob a égide do garantismo, exsurge os reclamos de segurança jurídica material na concretização dos direitos fundamentais nas aplicações das sanções tributárias. Por conseguinte, 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.

Ao nosso ver, o art. 136, do CTN, na sua objetividade, não afasta do aplicador da sanção tributária o dever de apreciar o dolo, assim como a boa fé, a confiança legítima ou a impossibilidade de conduta diversa.

A legalidade sancionadora tributária, a toda evidência, 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 o garantismo hermenêutico.

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.

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.

A culpabilidade deve ser conhecida e apreciada porquanto intimamente relacionada à exigência constitucional de individualização das penas (art. 5º, XLVI da CF), a qual exige a verificação das características individuais do infrator quando da gradação da sanção.² Daí a importância da análise da situação factual, para determinar a

2 Como exemplo, vejam-se 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)

qualificação da conduta ilícita e eventual comprovação de boa fé, confiança legítima ou impossibilidade de conduta diversa do contribuinte, *venire contra factum proprium* da Administração, a justificar alguma exclusão de culpabilidade.

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 art. 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, mormente quando provada a boa fé, a confiança legítima ou a impossibilidade de conduta diversa.

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.

Ao mais, quando se trata de alegação de crime, o art. 137 do CTN é implacável: a responsabilidade é pessoal do agente, ao se observar o exame do dolo e da culpabilidade. Não se pode imputar conduta criminosa, inclusive quanto a fraude ou simulação, sem firme demonstração do dolo.

Deveras, quer na aplicação de sanções penais, quer na de sanções administrativas, a autoridade fazendária não pode deixar de examinar as motivações da conduta do contribuinte, objetivada no conjunto de atividades desempenhadas, sob pena de se converter, a sentença penal ou o ato administrativo de aplicação 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”*.³ A culpabilidade é pressuposto inafastável da pena

“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 JAKOBS, Günther. *Fundamentos do direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.

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.

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*).⁴ 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, com funções de garantias (proteção do agente), à *legalidade* prévia (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) soma-se o *exame da culpabilidade*, com os seus pressupostos objetivos e subjetivos.

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.⁵ Nas suas palavras: “uma vez não demonstrada a concretude de uma desvalorização da ação, não há de se verificar o próprio tipo penal”. O teste de causalidade opera-se entre a “ação”, comissiva ou omissiva, e o “resultado”, avaliado segundo o perigo ao bem jurídico protegido. Assim, 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*,⁶ 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.

A sanção somente pode empregar-se quando o agente “tem poder concreto de

12.

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

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

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

não fazer o que faz” (*exigibilidade de comportamento diverso*).⁷ De se ver, o ilícito não pode levar o agente à sanção ante à prevalência da *presunção de inocência*, como consta da nossa Constituição (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 sanções⁸ alheia ao exame da conduta do agente.⁹

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.¹⁰

Como bem assinala Günther Jakobs, “*sem respeitar o princípio da culpabilidade, a pena é ilegítima*”.¹¹ 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*.¹² Aqui, examina-se a presença de “*exigência de comportamento diverso* (prevista de modo expresso). Esse juízo define ainda a antijuridicidade, que corresponde a permissões, a

⁷ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal, Parte Geral*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006. p. 97.

⁸ 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.

⁹ 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.

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

¹² *Passim*: SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2006, pp. 32 e ss.

gerar equilíbrio com o ordenamento constitucional.

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*”. Não pode haver acusação ou decisão judicial sem provas. De se ver, portanto, a proximidade axiológica entre o princípio do *due process of law* e aquele da culpabilidade.

No que concerne à legalidade das sanções tributárias, no domínio das normas gerais, o art. 97, 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 para a tipificação dos ilícitos e das respectivas sanções, mas não se esgota, isolada e objetivamente, sem que se confirme o exame da culpabilidade. De se ver, portanto, numa interpretação conforme à Constituição do art. 136, do CTN, que a exigência constitucional de individualização das penas (art. 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 próprio CTN, ao tempo que as normas do art. 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 contribuintes na imposição de sanções administrativas tributárias, cujas normas devem ser interpretadas de modo mais favorável ao acusado, o que só tem cabimento quando se instaura uma apreciação da culpabilidade dos agentes.

A *proibição de excesso*, derivada do *princípio de proporcionalidade*, está positivada entre nós. Deveras, o art. 112 do CTN estabelece que, em caso de dúvida, a lei tributária deverá ser interpretada de modo favorável ao contribuinte, especialmente quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos (II) e à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (IV), ademais da capitulação legal do fato (I) e da autoria, imputabilidade, ou punibilidade (III). Tudo destinado a conter o excesso na aplicação das sanções tributárias.

As medidas adotadas pelo Poder Público para a prossecução dos objetivos fazendários devem ser apropriadas, isto é, ter a menor ingerência possível nos negócios das pessoas (físicas ou jurídicas). Por mais respeitáveis que sejam os interesses fazendários a tutelar, não chegam ao ponto de sobrepor-se ao direito fundamental que elas têm, de conduzirem seus negócios com liberdade e dignidade.

Deve haver, pois, racionalidade na aplicação das regras concernentes à imposição de sanções tributárias. Mesmo a pretexto de possibilitar a arrecadação fiscal, não podem ir além do possível e suportável, isto é, com extensão e intensidade desmedidas, capazes de inviabilizar ou, mesmo, dificultar, as atividades normais dos contribuintes. Daí falar-se em “justa proporção” entre o gravame a ser suportado pelo contribuinte e o fim arrecadatário que se pretende atingir.

A doutrina moderna tem por inafastável o princípio da proporcionalidade, para assegurar a eficácia das ações fiscalizatórias do Estado, contra a sociedade em geral.

O princípio da proporcionalidade é um mandamento de força cogente no trato da atividade pública. Como observa Hartmut Maurer: “o princípio da proporcionalidade no sentido amplo resulta do princípio do estado de direito e deve sempre ser observado”. É limite negativo que impede abusos, obriga que a conduta da Administração seja mensurada a amplitude e os efeitos de acordo com sua finalidade. Este último aspecto corresponde ao princípio de proibição de excesso, de modo que qualquer limitação criada por lei sobre direito de propriedade ou atividades econômicas do particular deva ser aplicada de forma adequada (apropriada), necessária (exigível) e proporcional (com justa medida), tudo em estrita legalidade.

Não haveria sentido para se perquirir da natureza ou extensão dos efeitos do fato ilícito, da graduação da penalidade aplicável, da capitulação legal do fato ou da punibilidade, de sorte a interpretar a lei tributária de modo favorável ao contribuinte, na forma como prevista no art. 112, do CTN, se não fosse para reconhecer o dever de observância da culpabilidade, da proporcionalidade e de individualidade das sanções, no modo mais coerente com a situação fática e na medida menos gravosa ao contribuinte.

O princípio da proporcionalidade impede atos arbitrários do poder público e obriga que os atos praticados pela administração sejam adequados a suas finalidades. É verdadeira garantia constitucional aos indivíduos, que estabelece limitações finalísticas à atuação da administração pública, ao lado da moralidade administrativa.

O garantismo sancionador, como visto, postula 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 prova de *culpabilidade* do agente.

Conclui-se, assim, quanto às infrações de natureza tributária, a imprescindibilidade de determinação da responsabilidade pessoal do agente a partir da avaliação dos elementos de culpabilidade. Caberá, pois, à Administração, nas acusações de crimes, na forma do art. 137 do CTN, demonstrar, de modo específico, a autoria e a

culpabilidade de cada acusado, individualmente, mormente nos casos de alegação de fraude ou de simulação. Quanto às ditas “sanções objetivas”, ainda que o “dolo” não seja um requisito, na forma do art. 136, do CTN, o caráter vinculado atribuído ao ato da Administração, reclama o dever de provar o fato jurídico do ilícito e sua sanção, sempre sob uma interpretação conforme a Constituição, como eficácia do nosso garantismo de direitos fundamentais na aplicação das normas tributárias. Desse modo, não pode deixar de apurar, na qualificação da conduta ilícita, a presença de boa fé, confiança legítima ou impossibilidade de conduta diversa do contribuinte, assim como de eventual *venire contra factum proprium* ou prática reiterada da Administração, a justificar alguma exclusão de culpabilidade. Este é modelo de garantismo sancionador que todos devem empregar, pela força vinculante do princípio de Estado Democrático de Direito.