

# A RESPONSABILIDADE PELAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

*Paulo Roberto Coimbra Silva\**

**SUMÁRIO:** 1. Introdução: a responsabilidade pelos ilícitos fiscais delituosos e não delituosos. 2. Breve incursão no Direito Comparado. 3. O tratamento da *quaestio iures* no Brasil. 4. Conclusões.

## RESUMO

O problema da responsabilidade pelas infrações tributárias vem recebendo acirrada discussão doutrinária, tanto no Brasil como no exterior. Na Europa Ocidental as teses supressoras dos requisitos subjetivos desta responsabilidade pela prática de infrações estritamente tributárias não conseguiram impor-se. No Brasil, várias correntes se manifestam: sustentam haver responsabilidade objetiva pela prática das infrações fiscais não delituosas, com presunção absoluta do infrator; admitem a responsabilidade objetiva cuja tolerância é condicionada pelo próprio digesto tributário, na prática ignorado ou mal aplicado; defendem não ter sido reconhecida a responsabilidade objetiva pelo CTN; entendem ser a responsabilidade objetiva assentada no art.136 do CTN inconstitucional; sustentam a teoria da imputação objetiva incluindo em sua tipificação elementos de cunho subjetivo. O autor toma como imperativo o reconhecimento da superação da tese da responsabilidade objetiva com condição para considerar o art.136 do CTN em relação aos princípios e regras gerais de repressão irradiadas no Direito Tributário Saneador. Afirma que a presunção de culpa é menos abusiva ao exercício da potestade punitiva do que a presunção absoluta resultante da responsabilidade objetiva. Conclui reconhecendo ao acusado

---

\* Professor de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Professor de Direito Tributário da Faculdade Mineira de Direito – PUC-MINAS. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Membro da IFA, da ABDF e da ABRADT.

demonstrar que a infração a ele imputada decorre de fatos alheios ou contrários à sua vontade para eximir-se da imputação de sanção ou penalidade.

## **ABSTRACT**

The responsibility's problem of tributary law-breaking is being under an obstinate doctrinal discussion in Brazil and abroad. In West Europe the suppressive theses about the subjective qualifications of this responsibility – because of the practice of only tributary law-breaking – couldn't impose themselves. In Brazil, numerous currents manifested: they say that there is an objective responsibility because of the practice of non-offensive fiscal infractions, with an absolute presumption by the law-breaker, they admit the objective responsibility which tolerance is conditioned by the tributary code itself, in fact ignoring the evil caused, they defend that the objective responsibility was not recognised by the CTN, they understand that the objective responsibility that is settled in art. 136 of the CTN is unconstitutional, they sustain the objective theory of imputation including in its exemplification subjective elements. The author imperatively considers the surpassing recognition of the objective responsibility thesis as a condition to consider the art. 136 of the CTN according to the principles and general repression rules irradiated by the Corrector Tributary Law. He affirms that the presumption of fault is less abusive to the exercise of the punitive potestate than the absolute presumption that comes from the objective responsibility. He concludes recognising to the defendant demonstrate that the infraction that is said to be committed by him comes from others facts or contrary to his will in order to perish the sanction imputation or penalty.

### **1. Introdução: a responsabilidade pelos ilícitos fiscais delituosos e não delituosos.**

A convivência humana é regida por um complexo e indeterminável conjunto de normas de conduta. Diante de cada uma delas, têm seus destinatários a inexorável opção, fruto de dom divino, de obedecer ou violar seu mandamento. Considerando a inafastável, mas indesejável, possibilidade do ilícito, o legislador comina-lhe, nas normas sancionadoras, conseqüências indesejáveis, aptas a inibir os predispostos à ilicitude e a punir os infratores. Estas normas sancionadoras, ditas secundárias, descrevem em seu antecedente

condutas reprováveis, dotadas de potencial ofensivo a um ou mais bens jurídicos primados pela sociedade e, por isso, são tipificadas, podendo estar descritas em normas penais ou extra-penais.

Digno de nota não serem a ilicitude e a sua repressão uma exclusividade do Direito Penal, grassando por todos os diversos ramos – didaticamente autônomos – da Ciência do Direito. Não raro, servem as normas penais como um reforço à repressão, em suas funções preventiva, didática e punitiva, à prática de ilícitos decorrentes do desrespeito a deveres erigidos em normas de natureza diversa.

Assim ocorre com a repressão ao ilícito fiscal, que pode ter natureza penal ou, simplesmente, tributária. O ilícito fiscal, necessária e previamente descrito na legislação tributária, terá natureza delituosa quando sua prática, considerada pelo legislador federal entre as condutas mais reprováveis e dotadas de maior potencial ofensivo, passam a ser tipificadas, em normas penais, como crime, sendo-lhes atribuídos efeitos jurídicos suficientemente graves e severos para inibir e punir a sua prática. Nessa ordem de idéias, observa-se que o injusto erigido pela legislação tributária é, por vezes, tipificado pela legislação criminal. Destarte, os ilícitos fiscais, na proporção de seu desvalor, podem merecer a tutela penal ou meramente aquela prevista na própria legislação tributária.

Neste particular, impende asseverar que no Estado Democrático de Direito não tem o legislador ampla liberdade para escolher, ao seu talante, os bens jurídicos a serem penalmente tutelados, incriminando qualquer conduta humana ao seu alvedrio, mas tão somente aquelas atitudes que, revestidas de relevância social, lesionem ou exponham a perigo um bem jurídico insculpido na Constituição como digno da proteção penal, em virtude de sua importância para o indivíduo e para a coletividade em geral. Esclareça-se, pois, somente poderem ser tipificadas penalmente aquelas condutas desrespeitosas às leis tributárias que envolvam, necessariamente, a prática coordenada de infrações materiais e formais,<sup>1</sup> destinando-se estas ao ocultamento daquelas. O

---

<sup>1</sup> Adota-se a já difundida classificação doutrinária segundo a qual infrações materiais consistem no descumprimento da obrigação tributária principal, enquanto que infrações formais constituem violação às obrigações tributárias acessórias, tais quais definidas no CTN, em seu art. 113 e respectivos parágrafos.

mero não pagamento da obrigação tributária principal, assim como a simples inobservância de obrigação acessória, isoladamente, não merece a tutela do Direito Penal.

Pode, portanto, o ilícito fiscal ter natureza delituosa ou estritamente tributária, exurgindo daí conseqüências por demais relevantes, porquanto sua identificação – a da natureza jurídica do ilícito – é determinante do regime jurídico pertinente à infração e à sua correlata sanção.<sup>2</sup>

A par de várias outras diferenças, a responsabilidade pela prática do ilícito fiscal tem sido tradicionalmente considerada, por diversos autores, como importante ponto de distinção entre as infrações estritamente tributárias e as penais de cunho fiscal. Contudo, acredita-se que os efeitos distintivos decorrentes da responsabilidade pela prática do ilícito sejam muito mais amenos do que aqueles usualmente aceitos pela doutrina pátria em geral.

Tem sido reconhecido o elemento subjetivo como critério distintivo entre as infrações tributárias e os delitos fiscais em razão do entendimento, outrora predominante, e decorrente de uma interpretação açodada do art. 136 do CTN, de haver o digesto tributário albergado a tese da responsabilidade objetiva para os ilícitos tributários não penais. Nesse diapasão, considera-se irrelevante, para a sua configuração e punição, qualquer consideração de cunho subjetivo. Realmente, caso prevalecesse tal entendimento, haveria notória distinção entre as figuras sob foco, porquanto o crime jamais prescinde da culpabilidade. Seja qual for a teoria do crime a ser adotada, não se pode conceber a imposição de qualquer pena sem a realização de uma conduta antijurídica, tipificada e, ao menos, culposa.

Contudo, a responsabilidade pelas infrações estritamente fiscais é questão muito rica, que comporta entendimentos diversos, e requer análise e reflexões mais profundas do que aquelas que lhe são dedicadas pelos doutrinadores que admitem sua modalidade objetiva para as infrações tributárias.

---

<sup>2</sup> Notáveis são as distinções entre os ilícitos e sanções de natureza tributária e aqueles outros delituosos de índole fiscal, dentre as quais, a título ilustrativo, recordem-se a competência legislativa (concorrente ou privativa da União), a competência imputativa (da administração fazendária ou do Ministério Público), a instância repressiva (administrativa ou jurisdicional), o foro de sua execução e os seus respectivos limites qualitativos e quantitativos.

## 2. Breve incursão no Direito Comparado.

No direito comparado, de forma geral, não logram êxito quaisquer tentativas de basear a subsistência objetiva da infração tributária, exclusivamente em seus elementos materiais. Com efeito, segundo relata o doutrinador português DOMINGOS EUSÉBIO<sup>3</sup>, “as correntes mais modernas se orientam abertamente no sentido da relevância da culpabilidade na formação do ilícito fiscal”, que, se por um lado prescinde da existência do dolo – característica marcante nos crimes de cunho fiscal –, d’outro não dispensa, ao menos, a presença da imprudência ou da negligência no cumprimento dos deveres tributários para a aplicação da sanção não delituosa.

Na Espanha, os aspectos subjetivos das infrações estritamente tributárias são por demais relevantes, não bastando para sua configuração a verificação da existência de pressupostos fáticos em desarmonia com as normas tributárias impositivas. Nesse sentido, ao versar o ilícito fiscal não-delituoso, FRANCISO ESCRIBANO destaca, de maneira contundente, que “sin lugar a dudas, la responsabilidad por actos ilícitos ha de encuadrarse entre las que exigen un cierto grado de culpabilidad”<sup>4</sup>. O TC<sup>5</sup> espanhol, na STC 76/1990, ao apreciar as modificações introduzidas no art. 77 da LGT, arrostou a questão, refutando expressamente a responsabilidade objetiva das infrações tributárias e reconhecendo a prevalência do princípio da responsabilidade por dolo ou culpa, que “excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”. De acordo com aquela C. Corte, a nova redação do aludido dispositivo, com a inserção da expressão “incluso a título de simple negligencia”, “no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa”<sup>6</sup>.

3 EUSÉBIO, Domingos Martins. *Subsidios para uma teoria da infração fiscal*. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1963, p. 56.

4 ESCRIBANO, Francisco. Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria. In: *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 591.

5 Tribunal Constitucional.

6 STC 76/1990, de 26 de abril, na qual o pleno do TC apreciou as alterações promovidas pela Ley 10/1985, de 26 de abril, que modificou parcialmente a LGT.

Na Alemanha, os ilícitos tributários estão disciplinados na Parte Oitava do Código Tributário (*Abgabenordnung*), que abrange em suas disposições tanto as infrações estritamente tributárias (*Steuerordnungswidrigkeiten*), puníveis com multas, quanto as infrações delituosas (*Steuerstraftaten*), sancionáveis com penas privativas de liberdade. Como noticia ANTONIO J. GARCÍA GÓMEZ, a legislação germânica, guardando a fidelidade às suas tradições, “apuesta claramente por la aplicación de los principios penales al ordenamiento tributario sancionador, unificando incluso el tipo principal de defraudación, cuyo alcance en uno y otro campo no se basa en la cuantía defraudada sino en la actitud dolosa o culposa del infractor”<sup>7</sup>. A prevalência da responsabilidade subjetiva pela prática do ilícito tributário, mesmo não delituoso, é marcante e reforçada pela presença, na maior parte das hipóteses infracionais, da negligência grave como critério de imputação subjetiva.

Na Itália, a disciplina dos ilícitos tributários encontra-se dispersa em sua legislação extravagante. Não obstante existir, desde a edição da Lei de 7 de janeiro de 1929, a previsão de regras gerais pertinentes às infrações tributárias, contemplando princípios, sanções e procedimento, a tipificação do ilícito estritamente tributário encontra-se disseminada nas diversas normas que disciplinam cada um dos vários tributos. Os delitos tributários, por sua vez, estão erigidos na Lei de 7 de agosto de 1982. Mais recentemente, o Decreto Legislativo de 18 de dezembro de 1997 destacou os princípios gerais do sistema de infrações e sanções fiscais, enfatizando, dentre outros, a legalidade, a tutela jurisdicional, a *imputabilidade*, e a *culpabilidade*. A propósito das infrações estritamente tributárias, o decreto em foco alberga, expressamente, a responsabilidade subjetiva, ao dispor que, no que pertine à punibilidade de tais práticas, cada um responde por suas próprias ações e omissões, conscientes e voluntárias, sejam elas dolosas ou culposas, viabilizando, pela culpabilidade, a individualização da sanção a ser imputada a cada um dos envolvidos.

Nos Estados Unidos da América do Norte, não se revela viável a responsabilidade objetiva dos contribuintes pelas faltas que lhe forem

---

<sup>7</sup> GÓMEZ, Antonio L. García. *La simple negligencia en la comisión de infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 36.

imputadas, que poderão ser, inclusive, afastadas quando decorrerem de *reasonable causes*, que são sistematicamente investigadas pelo fisco, como revela o estudo comparativo realizado por VICENTE DÍAZ, no qual ressalta, em aberta crítica ao sistema argentino, “que el sistema norteamericano no acuña en su seno la sanción objetiva como lo intenta ejercer en nuestra sede la Dirección General Impositiva valorando las conductas descriptas entre otros por el art. 43 de la ley 11.683”<sup>8</sup>

### 3. O tratamento da *quaestio iures* no Brasil.

No Brasil, a despeito da tradicional interpretação do art. 136 do CTN, a melhor doutrina pátria não anui facilmente à responsabilidade objetiva pela prática de infrações tributárias, sempre destacando, em tom de excelente recomendação, a possibilidade expressamente consignada no aludido dispositivo de previsão, por parte dos legisladores ordinários, da consideração da intenção do agente para a imputação das sanções estritamente tributárias, assim como o emprego, pelos aplicadores da lei, das atenuantes interpretativas previstas no próprio *digesto* tributário<sup>9</sup>. Por todos, enfatiza MISABEL DERZI que “não são raras

8 DÍAZ, Vicente Oscar. *Ensayos de derecho penal tributario*. Buenos Aires: ENT, ~~tributario~~. ~~Buenos Aires: ENF~~1995, p. 192. No mesmo capítulo, após destacar a remissão das sanções quando o descumprimento do dever fiscal é atribuído a uma causa razoável, relata o professor argentino a sistemática prevalente nos EUA:

“La interpretación del alcance jurídico de ‘una causa razonable’ como factor excusante de las sanciones antes aludidas ha sido dilucidada entre otras por la jurisprudencia que emana de la disputa ‘Oklahoma Retailes Association vs. United States’.

El Tribunal actuante expresó al respecto ‘que debe entenderse como comprensiva de la misma la conducta que despliega un contribuyente que es similar a un acto realizado por una persona de inteligencia ordinaria bajo similares circunstancias’...

Dándose dicha hipótesis, tal conducta parece idónea para redimir las sanciones, considerando que ello, dentro de la óptica jurisprudencial, demuestra que el sujeto pasivo ha ejercido sus negocios ordinarios con prudencia para satisfacer la obligación fiscal, pero que hechos ajenos a su intencionalidad han generado la infracción de omisión...

Sobre el particular, para valorar el accionar desplegado por el contribuyente, el Servicio de la Renta Interna toma muy en cuenta la conducta ejercida por el infractor antes del vencimiento del impuesto impago.

Pare ello efectúa un estudio de los hechos y circunstancias que han llevado al deudor a tal situación financiera de mora, incluyendo en su análisis el monto y naturaleza de los gastos del mismo a la luz de las sumas que el contribuyente ha esperado recibir al momento de los gastos con anterioridad al día de pago de los impuestos.

Si el Servicio llega a la conclusión de que el deudor ha efectuado gastos de vida o inversiones (especulativas o de ilíquida disposición) extravagantes que disipan el ingreso mediante lo cual no aparecen signos de ejercicio de actividad comercial o civil con cuidado y prudencia, la jurisprudencia es constante en sostener que ello es una conducta que afecta la percepción de los tributos en tiempo y forma, y por ende el atraso no es redimible de sanción en dichos supuestos.” (*Op. cit.*, p. 189-191).

9 No quotidiano das lides tributárias, seja na esfera administrativa ou no âmbito judicial, observa-se que as regras – de interpretação e aplicação – amortecedoras do rigor objetivo da potestade sancionatória da administração fazendária, na maior parte dos casos, são desprezadas e, quando utilizadas, são empregadas

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”<sup>10</sup>.

Em igual diapasão, o magistério de SACHA CALMON ilustra a velada relutância da mais elevada doutrina a respeito do assunto em anuir, a *tout court*, com a tese da responsabilidade objetiva do ilícito estritamente fiscal:

A infração é objetiva, mas comporta temperamentos. (a) Porque lei federal, estadual e municipal podem incluir no tipo infracional o elemento subjetivo. É o que reza o artigo. (b) Também por que o próprio CTN, quando do julgamento da infração, manda sejam observados os preceitos dos arts. 108, § 2o. (eqüidade) e 112 (*in dubio pro contribuinte*)<sup>11</sup>.

---

de forma nada sistemática, por vezes discricionária e a-criteriosa. Muito embora sua concretização, em número e intensidade, esteja muito aquém de seus elevados propósitos, algumas decisões podem ser pinçadas do contencioso tributário para ilustrar seus efeitos:

“MULTAS E PENALIDADES REDUÇÃO OU CANCELAMENTO – não havendo DOLO, MÁ FÉ, SIMULAÇÃO OU FALTA DE RECOLHIMENTO do ICM, o julgador pode reduzir ou cancelar a multa isolada. Em recurso, decidiu o Conselho, unanimemente: multa isolada – redução ou cancelamento. Não havendo dolo, má fé, nem simulação, nem mesmo a falta de recolhimento do ICM, deve o julgador USAR DO PERMISSIVO LEGAL e adequar a penalidade E ATÉ MESMO CANCELÁ-LA, a fim de que a pena cumpra, apenas, sua função pedagógica” (Acórdão nº 357, da 3ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes de MG).

Devido à insuficiência normativa dos “amortecedores” da responsabilidade objetiva, existem normas legais e infra-legais que chegam a conferir aos aplicadores das sanções estritamente tributárias poderes discricionários para reduzi-las ou excluí-las, servindo de exemplo o disposto na Lei 8.212/91, no parágrafo único de seu art. 93, e no art. 4o do Decreto-Lei 1.042/69, que, conforme Parecer COSIT n. 39, de 13 de outubro de 2000, teria sido recepcionado pela CF/88, após a EC 03/93.

Ilustre-se, ainda, com a previsão constante da Lei Mineira n. 6.763/75, que disciplina os tributos estaduais em Minas Gerais:

“Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

...

§ 3º. A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

- 1) de reincidência;
- 2) de inobservância de resposta em decorrência de processo de consulta já definitivamente solucionada ou anotações nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo;
- 3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.
- 4) de imposição da penalidade prevista no inciso XXIV do art. 55 desta Lei;
- 5) de aproveitamento indevido de crédito.
- 6) de imposição da penalidade prevista na alínea “b” do inciso X do art. 54 desta lei.”

10 BALEEIRO, ALIOMAR. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 755.

Outros expoentes da doutrina nacional, de forma mais contundente, expressam genuíno inconformismo com a clássica interpretação do art. 136 do CTN, ao asseverar não prescindir a aplicação das sanções estritamente tributárias de considerações a respeito das causas da ilicitude, que poderão, por vezes, elidir a responsabilidade do agente. Nesse sentido, é o entendimento de LUCIANO AMARO, sinteticamente exposto após o destaque de diversas opiniões doutrinárias a respeito:

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 ou culpa). Veja-se, por exemplo, a lição de Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho e Eduardo Marcial Ferreira Jardim.

Por outro lado, Luiz Flávio Gomes diz que o art. 136 é ‘absolutamente inconstitucional’, por tratar da ‘responsabilidade no sentido *objetivo* (imposição de sanção sem dolo ou culpa)’, conflitando com a ‘presunção de inocência’.

Talvez o Código não mereça nenhum desses comentários. O preceito questionado diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da *intenção*, o que torna (em princípio) irrelevante a presença de *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-se em responsabilidade<sup>12</sup>.

E, após citar exemplo ministrado por SACHA CALMON, prossegue o autor paulista:

Enfim, subjaz à responsabilidade tributária a noção de culpa, pelo menos *stricto sensu*, pois, ainda que o indivíduo não

11 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 632.

12 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 430.

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, a culpa *in eligendo* ou *in vigilando*). Sendo, na prática, de difícil comprovação o dolo do indivíduo (salvo em situações em que os vestígios materiais sejam evidentes), o que preceitua o Código Tributário Nacional é que a responsabilidade por infração tributária não requer a prova, pelo Fisco, de que o indivíduo agiu com conhecimento de que sua ação ou omissão era contrária à lei, e de que ele *quis* descumprir a lei.

O art. 136 não afirma a responsabilidade tributária *sem culpa* (*stricto sensu*). Interpretado o preceito 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 à 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).

...

Assim sendo, a intenção artilosa de lesar o Fisco, geralmente, leva a um maior rigor da lei contra o infrator. Em contrapartida, diante da inexistência de 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)<sup>13</sup>.

Na mesma linha, há muito apregoava Rui BARBOSA NOGUEIRA, ao prelecionar, sob o firme esteio da doutrina alienígena:

---

<sup>13</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, op. cit., p. 431-432.

O que o disposto no art. 136 veio estatuir como regra geral é que nem sempre é preciso ocorrer o *dolo* ou *intenção* do agente ou responsável para ser caracterizada infração da legislação tributária.

Na generalidade, para 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 do 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 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. Em outras palavras, não existe, em nosso sistema, a arqueológica 'responsabilidade objetiva' ou a infração sem culpa.

Também o notável tributarista que foi catedrático em Colônia, Armin Spitaler, em comentário ao Código Tributário da Alemanha, ressalta, nesse passo, que aquele famoso Código incluiu entre as garantias do cidadão-contribuinte 'a já há muito alcançada remoção da *barbaridade de uma pena sem culpa*' (assim Ernst von Beling, *Unschuld and Schuldstujen*, Leipzig, 1910, p. 15).

Isto é, 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.

Acentua Blumenstein, citando a doutrina, a legislação e acórdãos da Suprema Corte da Suíça, 'que o cometimento de uma infração de imposto que pressupõe a *culpa* do autor é incontroverso na moderna literatura do Direito Tributário. A qualificação da infração tributária como infração objetiva era antes (BGE 36.I S.340) já foi abandonada (vgl. BGE 39.I S.401ff). No mínimo é garantido ao acusado o direito de provar a exclusão de culpa (vgl ZG 75 Abs. 3, § 23 II 1)'<sup>14</sup>.

Mais recentemente, HUGO DE BRITO MACHADO, ao comentar o art. 136 do CTN, assim expressa sua inconformidade com a tese da responsabilidade objetiva das infrações tributárias:

Pode parecer que essa norma adota o princípio da responsabilidade objetiva, mas na verdade isto não acontece. Aliás, seria um verdadeiro absurdo admitir-se a responsabilidade inteiramente objetiva no campo das relações tributárias, negando-se qualquer relevância ao elemento subjetivo do comportamento humano. Isto levaria a situações extremamente injustas que o Direito não pode albergar<sup>15</sup>.

Promove o ilustrado doutrinador piauiense a dissociação entre a responsabilidade do infrator pelo cumprimento da obrigação tributária inadimplida e a responsabilidade pelas infrações, admitindo ser objetiva somente a primeira delas, acrescida dos juros, cuja função é indenizatória e independe de culpa.

Para os corifeus dessa corrente doutrinária, a responsabilidade objetiva não se revela conciliável com a função repressiva ou punitiva. Se pode a objetividade, por força da teoria do risco, por vezes coadunar-se ao imperativo reparatório de determinados danos, não se compagina com o regime jurídico próprio da repressão ou com o exercício das potestades sancionatórias.

Nesse diapasão, EDMAR OLIVEIRA sustenta ser a culpabilidade requisito essencial à incidência de toda norma repressiva. Com a ressalva

---

14 NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito de tributário*. 14. ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 106-107.

15 MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria das Sanções Tributárias*. In: *Sanções administrativas tributárias*. Coord. MACHADO, Hugo de Brito. São Paulo: Dialética, 2004, p. 173.

de considerar o autor, em pensamento extremo, possuírem as normas do Direito Tributário sancionador natureza penal, repudia a possibilidade de qualquer responsabilidade por ato ilícito sem apreço da culpa do infrator, propugnando uma guinada na interpretação no art. 136 do CTN. Confira-se:

A responsabilidade sem culpa vulnera o princípio constitucional que consagra a ‘presunção de inocência’ que tem sede no inciso LVII, do art. 5º da Constituição Federal, pelo qual ‘ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória’. Esse mandamento está conectado com o princípio da boa-fé, isto é, presume-se que as pessoas em geral agem de boa-fé, salvo prova em contrário.

Referido princípio está consagrado no art. XI da Declaração Universal dos Direitos Humanos, aprovada pela Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948, cujo enunciado é o seguinte:

‘Todo homem acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que 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.’

...

É possível, todavia, extrair outras interpretações do texto do art. 136 do CTN que possam afastar a referida suspeita de invalidade em face do texto constitucional.

...

Uma forma de atualização do sentido dos enunciados prescritivos do art. 136 do CTN é afirmar que ele não exclui – ao contrário, exige – o elemento subjetivo para validar a sanção por infração a normas tributárias. Assim, a responsabilidade poderia ser objetivamente imputada, mas o ‘tipo’ deveria conter elementos subjetivos...<sup>16</sup>

---

16 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, –São Paulo, Dialética, 2003 p. 116-117.

Imbuída do louvável propósito de remediar as distorções provocadas pela controvertida e fria interpretação do art. 136 do CTN, DANIELA VICTOR propõe o manejo das modernas teorias do tipo penal na abordagem do tipo tributário-sancionador, utilizando-se da teoria da imputação objetiva<sup>17</sup>, desenvolvida por ROXIN, JAKOBS, FRISCH e PUPPE, para distinguir a ação antijurídica do mero acaso, excluindo do âmbito de incidência da norma tributária sancionadora os fatos decorrentes de força maior ou caso fortuito. Seguindo essa ordem de idéias, a valoração da *culpa* no *tipo* serve para afastar da potestade punitiva as condutas inevitáveis, de maneira que somente poderá ser considerada típica aquela conduta que se revelava evitável. A *evitabilidade* da ação é, pois, imprescindível à configuração do ilícito punível. Neste ponto, cumpre destacar que a *evitabilidade* jamais pode prescindir da previsibilidade do risco, do curso causal e do resultado da conduta<sup>18</sup>. Portanto, partindo da perspectiva funcionalista do *tatbestand* penal, urdida por CLAUS ROXIN, assevera a jovem mestra:

17 Notável a sucinta exposição da evolução e conteúdo da *teoria da imputação objetiva*, apresentada por ANDRÉ LUÍS CALLEGARI, que, por sua feição sintética e didática, transcreve-se: “Segundo Roxin, a dogmática antiga partia da base de que com a causalidade da conduta do autor, a respeito do resultado, cumpria-se o tipo objetivo. E nos casos em que parecia inadequada a punição, tentava-se excluir a pena nos delitos comissivos dolosos, negando-se o dolo... A dogmática mais recente acolheu os pontos de vista que oferecem as teorias da adequação e da relevância para a restrição da responsabilidade jurídico-penal e, com ajuda de ulteriores argumentos, desenvolveu uma teoria da imputação objetiva, que, se bem todavia não foi formulada de forma acabada, já revela que grupos de casos se devem contemplar e que critérios devem guiar sua solução. O fundamento da teoria da imputação objetiva é a observação, deduzida da essência da norma jurídico-penal, que se encontra também na base da teoria da adequação: só é objetivamente imputável um resultado causado por uma ação humana (no sentido da teoria da condição), quando dita ação criou um perigo juridicamente desaprovado que se realizou no resultado típico... Os princípios da imputação objetiva surgem em primeiro lugar do fim do Direito Penal, de garantir expectativas normativas. Desde este ponto se deduz que as condutas socialmente adequadas, é dizer, que se desenvolvem dentro da ordem social, não podem ser alcançadas pelo tipo penal ou, com outras palavras, nunca serão típicas. Do fim do Direito Penal se deduzem especialmente os critérios do risco permitido, o princípio da confiança, a proibição de regresso, e a comissão em posição de garante. A outra fonte dos princípios da imputação objetiva concerne a realização do risco criado pela ação no resultado, que requerem que só o resultado que seja a realização do perigo criado pela ação dê lugar à consumação do delito... é necessário sublinhar que a seqüência da comprovação da imputação objetiva requer que em primeiro lugar se estabeleça uma relação de causalidade entre um resultado típico e uma determinada ação. Em seguida, deve-se verificar: 1o) se esta ação no momento de sua execução constituía um perigo juridicamente desaprovado (se era socialmente inadequada) e 2o) se esse perigo é o que realizou no resultado típico produzido.” CALLEGARI, André Luís. *Imputação objetiva*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 17-25.

18 Segundo as lições de DAMÁSIO E. DE JESUS, tem-se:

“Previsibilidade objetiva: de acordo com o critério objetivo, a previsibilidade deve ser apreciada não do ponto de vista do sujeito que realiza a conduta, mas em face do homem comum, colocado em determinada situação (perspectiva ‘ex ante’). O ser humano comum, pertencente ao mesmo meio social do autor, colocado em certas circunstâncias de fato, teria a previsão do risco, do curso causal ou do resultado (a denominada ‘figura mensurável diferenciada’)? Positiva a resposta, temos a previsibilidade objetiva; caso contrário a imprevisibilidade objetiva...”

Previsibilidade subjetiva: nos termos do critério subjetivo, a previsibilidade deve ser aferida tendo em vista as condições pessoais do sujeito, i. e., a questão do risco, do curso causal ou o resultado ser ou não

Porém, se é verdade que o ilícito tributário independe da análise da culpabilidade do agente, não menos acertada é a afirmação de que o 'tipo' tributário-sancionador não se esgota no trinômio *ação, nexa de causalidade e resultado*, tendo um conteúdo valorativo importante, que vem sendo constantemente desprezado pela doutrina e pela jurisprudência<sup>19</sup>.

Em suas conclusões, destaca a estudiosa em seu promissor trabalho:

12) Não existem diferenças ontológicas entre os ilícitos tributário e penal...

14) Com base no art. 136 do Código Tributário Nacional, a doutrina, quase que à unanimidade, defende que a responsabilidade pela prática de infração fiscal é objetiva, embora o próprio Código preveja alguns temperamentos.

15) A objetividade da infração fiscal, prevista pelo art. 136 do Código Tributário Nacional, é relativa ao elemento *culpabilidade*, em nada diferindo da estrutura da infração penal no que diz respeito aos seus dois outros requisitos (*ação típica e antijurídica*)...

17) Impõe-se a aplicação das teorias desenvolvidas para explicar o *Tatbestand* no Direito Penal também ao Direito Tributário, uma vez que o 'tipo' tributário-sancionador em nada difere do 'tipo' penal...

18) A evolução do conceito de 'tipo' sentida no Direito Penal veio culminar no que se convencionou chamar de

---

*previsível é resolvida com base nas circunstâncias antecedentes à sua produção. Não se pergunta o que o ser humano abstrato deveria fazer naquele momento, mas sim o que era exigível do sujeito nas circunstâncias em que se viu envolvido (situação concreta), numa perspectiva 'ex post facto'...*

Assim:

1) a imprevisibilidade objetiva exclui a imputação objetiva;

2) a imprevisibilidade subjetiva afasta a culpabilidade." (JESUS, Damásio E. de. *Imputação objetiva*.

2. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 69-70).

19 MELO, Daniela Victor de Souza. *Apontamentos para uma aplicação da teoria da imputação objetiva no campo das infrações tributárias*. Dissertação de Mestrado aprovada na Faculdade de Direito da UFMG. Inédito. 2003-2003, p. 69.

perspectiva funcionalista do *Tatbestand* penal, desenvolvida por CLAUS ROXIN...

21) Assim, mesmo na descrição material do delito, temos a presença de um elemento subjetivo indispensável para a configuração do crime. E é nesse sentido que podemos dizer que o 'tipo' não é avalorado, mera relação causal. Por outro lado, não é também subjetivo, a depender, para a subsunção do fato à descrição legal, do exame da intenção do autor. No 'tipo' penal, assim como no 'tipo' tributário, temos o subjetivo objetivado. E é justamente isso que irá distinguir uma ação do mero acaso.

22) No campo da 'tipicidade', o dolo se relaciona ao princípio do ilícito pessoal, que se refere à *evitabilidade* da ação enquanto situação jurídica de infração de dever então concretamente constatada...

24) Podemos concluir que para a subsunção da conduta ocorrida no mundo fenomênico à *fattispecie* legal, não basta a verificação de todos os elementos objetivos descritos na hipótese de incidência normativa. Faz-se necessário, ainda, verificar se, ao agir, o sujeito realmente atuou, excluindo-se a 'tipicidade' quando da presença de um caso fortuito ou força maior<sup>20</sup>.

Como fruto do esforço da melhor doutrina pátria, podem-se encontrar algumas decisões administrativas, raras, é bem verdade, em que os revisores da aplicação da legislação tributária sensibilizaram-se com a boa-fé do pretense infrator, excluindo-lhe a responsabilidade pela infração *inevitável*, como ilustra a ementa adiante transcrita:

IRPF - DOAÇÕES A ENTIDADE BENEFICENTE QUE NÃO MANTINHA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL - IMPOSSÍVELA PREVISIBILIDADE E PENALIZAÇÃO DO CONTRIBUINTE DE BOA-FÉ - Fiscalização comprovando a inexistência da escrituração contábil, realizada após as doações efetivadas

---

20 MELO, Daniela Victor de Souza. *Apontamentos para uma aplicação da teoria da imputação objetiva no campo das infrações tributárias*, op. cit., p. 139-141.

pelo contribuinte, que não tinha meios de saber das irregularidades cometidas pela entidade beneficente, tendo agido de boa-fé, não configurando qualquer fraude ou dolo à administração fiscal. (Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Sexta Câmara, processo n. 10380.003230/94-00, Recurso n. 015318, IRPF, Recorrente: Gilberto Garcia Sobral, Recorrida: DRJ de Fortaleza/CE, Sessão de 25/02/99).

No âmbito do Poder Judiciário, os tribunais brasileiros, em algumas decisões, também têm levado em consideração a boa-fé dos supostos infratores, evitando a imposição de conseqüências por demais injustas<sup>21</sup>.

Muito embora se perceba, nitidamente, o esforço doutrinário em atrair para a apreciação das infrações estritamente tributárias os aspectos subjetivos que tradicionalmente gravitam em torno da culpabilidade, no Brasil, persiste, ainda, arraigada a tese, favorável ao príncipe, de ser sua responsabilidade objetiva, dispensando e, até mesmo, por vezes, inviabilizando quaisquer considerações de cunho subjetivo<sup>22</sup>. A bem da verdade, nesta corrente, ainda que despreziosamente, acaba-se por consumir a presunção absoluta de que a motivação dos infratores dos deveres fiscais tenha sido o seu deliberado descumprimento<sup>23</sup>.

21 Ilustre-se, a título meramente exemplificativo, com as seguintes ementas de decisões do STJ:

“TRIBUTÁRIO - ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS.

1. As operações realizadas com empresa posteriormente declarada inidônea pelo Fisco devem ser consideradas válidas, não se podendo penalizar a empresa adquirente que agiu de boa-fé.

2. *Recurso especial provido*” (RESP n. 176.270/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, publicado no DJ de 04/06/2001, p. 88).

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PENA DE PERDIMENTO. BOA-FÉ.

I - Hipótese em que foi constatado um equívoco de natureza meramente formal, que nenhum prejuízo causou ao Fisco, já que foram recolhidos todos os impostos incidentes na operação.

II - A pena de perdimento não pode se dissociar do elemento subjetivo nem desconsiderar a boa-fé. Precedentes desta Corte.

III - *Agravo regimental improvido.*” (AGRESP n. 352.720, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, publicado no DJ de 01/07/2002, p. 232).

22 Exemplifica tal entendimento o magistério de ZELMO DENARI, exposto na obra *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, escrita em co-autoria com PAULO JOSÉ DA COSTA JÚNIOR e publicada pela Editora Saraiva, em 1995. Vide pp. 67-68. Em igual diapasão, SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 205; CASSONE, Vittorio. *Sanções Administrativas Tributárias*. In: *Sanções administrativas tributárias*. Coord. MACHADO, Hugo de Brito. São Paulo: Dialética, 2004, p. 475-476.

23 Como evidência da assertiva, recorde-se que o texto do art. 136 do CTN corresponde *ipsis literis* ao do

Ora, não se pode jamais admitir em Direito Tributário a utilização de presunções absolutas. As abstrações generalizantes urdidas pelos legisladores tributários, em prestígio ao princípio da praticidade, para atender ao chamado “estado de necessidade de administração”, têm como uma das condições indesviáveis à sua sustentabilidade jurídica e tolerância econômica a possibilidade de se demonstrar que a realidade operou-se de forma diversa<sup>24</sup>.

---

art. 172 do Projeto de Código Tributário Nacional, anexo à Exposição n. 1.250, de 21/07/1954, assinada pelo então Ministro Oswaldo Aranha, de cujo relatório transcreve-se o seguinte excerto:

*“Com efeito, a prática de ação ou omissão que, não tendo conteúdo jurídico próprio, nem sendo suscetível de feitos práticos outros que o descumprimento de uma obrigação legal, justifica a presunção absoluta de que a motivação do agente tenha sido exatamente aquele descumprimento.*

*É esse, por tanto, o fundamento da norma de que as infrações fiscais são consideradas objetivamente...”*

24 A propósito das presunções em Direito Tributário, já tivemos a oportunidade de expor nosso pensamento:

*“As presunções, acompanhadas das ficções, não são fenômenos periféricos no direito tributário, mas, ao contrário, são utilizadas, enquanto técnica legislativa, em vários tributos, tanto nas normas que instituem a obrigação tributária quanto naquelas que dispõem sobre o processo administrativo tributário...”*

Exsurge, entretanto, indesviável reflexão em busca do equilíbrio entre as garantias, direitos fundamentais e limitações ao Poder de Tributar previstos na Lex Mater e a realização de princípios programáticos também enunciados na Constituição, tal como o dever de todos concorrerem para o financiamento dos gastos públicos – na proporção de suas respectivas capacidades contributivas – e a eficácia na atividade arrecadatória. Ditos valores devem ser conciliados, podendo haver avanços tão somente até o ponto em que passem a ser antagônicos, quando há de se reconhecer a prevalência dos chamados princípios éticos da tributação (...)

Toda abstração generalizante, em Direito Tributário, por força do princípio da capacidade contributiva, encontra condicionantes indesviáveis à sua legitimação, devendo ser elaborada mediante critérios de logicidade, razoabilidade e normalidade; admitir provas em contrário, que assegurem ao contribuinte a compatibilização do que lhe é exigido às suas reais forças econômicas; e conter mecanismos de pronto ressarcimento das parcelas recolhidas além daquelas proporcionais à manifestação de riqueza efetivamente verificada no mundo fático (...) As presunções legais relativas não suprimem a prova, mas a facilitam, desonerando o administrador do dever de investigar minuciosamente e demonstrar a existência de fatos considerados de difícil caracterização, admitindo, contudo, a oportuna reação do contribuinte. Se justificam, além da admissão de prova em contrário, por uma necessária correlação entre o fato que se pretende provar, descrito no antecedente da norma tributária, e o fato descrito na norma remissiva. Este último requisito também é exigido em relação às presunções absolutas.

Sempre quando utilizadas para a quantificação do montante tributário, as presunções legais são relativas, pois não pode o legislador estabelecer como base de cálculo um valor apartado da riqueza efetivamente manifesta com a realização do pressuposto material da obrigação tributária, sem que se assegure ao sujeito passivo a oportunidade de demonstrar a eventual e freqüente excessividade dos valores presumidos.

Com efeito, ao erigir o princípio da capacidade contributiva, afasta a Constituição as possibilidades de manipulação ou falseamento da realidade econômica por presunções ou ficções para efeitos do direito tributário, sendo imperativo o respeito às reais condições econômicas do contribuinte.

Frise-se, mais uma vez, que quando utilizadas para a quantificação do crédito tributário, podem os efeitos das presunções falecer de três modos: pela apresentação de contraprova pelo contribuinte; pela demonstração da inexistência do fato que lhe serviu de suporte lógico; ou pela demonstração da irrazoabilidade da própria presunção, pela ausência da imprescindível conexão lógica entre o fato conhecido e aquele que se pretende reputar verdadeiro.

*O princípio da igualdade ou do tratamento isonômico não somente impede a odiosa concessão de privilégios, mas também determina o respeito às desigualdades econômicas observadas entre os contribuintes, relevantes para o Direito Tributário. Não chega a impedir a utilização de valores presumidos para antecipar*

Se para a apuração do crédito tributário não se deve admitir presunções *iuris et de iure*, mas tão-somente *iuris tantum*, muito menos poderiam elas grassar os meandros do Direito Tributário Sancionador, especialmente no que pertine à culpabilidade do infrator, sob pena de se escancararem as estreitas portas de acesso das potestades punitivas da administração fiscal ao arbítrio e caprichos mais escabrosos, com a inadmissível violação aos princípios da presunção de inocência e da verdade material, cujo respeito é inarredável sempre quando o Estado impõe qualquer tipo de punição.

Alguns autores, na cruzada doutrinária contra a indiscriminada responsabilidade objetiva das infrações tributárias, sustentam haver o art. 136 erigido, como regra geral, não a objetividade, mas a presunção relativa de culpa do infrator, invertendo-se o ônus da prova para desincumbir “o fisco de ter que fazer prova diabólica de que, em cada infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei”<sup>25</sup>. Nesse sentido também caminhou o magistério de HUGO DE BRITO MACHADO, para quem “o art. 136 do CTN não estabelece responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida”. E, esclarece o autor:

A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa 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<sup>26</sup>.

---

*o recolhimento do tributo, mas exige posterior ajuste da base de cálculo presumida com a riqueza efetivamente manifestada com a realização do fato impositivo. Por isso a presunção de valores, se definitiva e absoluta, atenta contra o princípio da igualdade ou do tratamento isonômico, pois despreza desigualdades econômicas relevantes ao direito tributário, impondo cargas fiscais idênticas a contribuintes em situações desiguais.” (A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 41, 45, 121-125).*

25 AMARO, Luciano. *Infrações Tributárias*. Revista de Direito Tributário, n. 67, São Paulo: Malheiros, 1995, p. 25-42.

26 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 165.

Inegável que a presunção de culpa revela-se menos propensa a abusos e arbítrios que a responsabilidade objetiva despojada de suas atenuantes – como sói ocorrer na prática corrente e recorrente – porquanto não inviabiliza a discussão ou produção de provas, por parte do indigitado infrator, aptas a demonstrar decorrer o descumprimento do dever tributário de razões alheias e até contrárias à sua vontade. Contudo, a rigor, tampouco a presunção relativa de culpa compagina-se com os princípios comuns à repressão, em especial o princípio da presunção de inocência e de boa-fé.

Por isso, não tem se pejado parte da doutrina em repudiar, com veemência, a responsabilidade objetiva, sequer admitindo sua interpretação como se em presunção de culpa consistisse, como aduz LUIZ FLÁVIO GOMES, peremptório:

A responsabilidade ‘objetiva’ tampouco deve encontrar espaço dentro do chamado ‘direito administrativo tributário’. Pensamos que é absolutamente inconstitucional (tecnicamente: não foi recepcionado) o art. 136 do CTN exatamente porque viola o princípio da responsabilidade – qualquer que seja – subjetiva. Referido artigo destoa das legislações modernas (Lei das infrações administrativas alemã, art. 10; italiana, art. 3º, espanhola, art. 77 etc.) – e, por isso mesmo, contribui para a corrosão dos pilares do Estado Democrático de Direito.

...

Exatamente porque não existe diferença ontológica entre crime e infração administrativa ou entre sanção penal e sanção administrativa é que irrefutavelmente temos que concluir: todas as garantias do Direito Penal devem valer para as infrações administrativas. Princípios como os da legalidade, tipicidade, proibição da retroatividade, da analogia, do ‘ne bis in idem’, da proporcionalidade, da culpabilidade etc. valem integralmente inclusive no âmbito administrativo<sup>27</sup>.

---

27 GOMES, Luiz Flavio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: *Direito penal empresarial* (Tributário e das relações de consumo). Coord. ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 1995, p. 95-96.

Durante longo período, acreditou-se, utopicamente, que a responsabilidade objetiva das infrações estritamente tributárias pudessem compatibilizar-se com os cogentes ditames constitucionais pertinentes à atividade repressiva do Estado, em virtude das atenuantes erigidas pelo próprio digesto tributário. Indesviável, mesmo, a rigorosa observância dos princípios e normas gerais da repressão a todo e qualquer ato punitivo, esteja ele inserido no contexto de qualquer das diversas manifestações da potestade sancionadora do Estado – penal, administrativa, tributária, etc – e em qualquer de suas instâncias punitivas, seja ela administrativa ou jurisdicional. No âmbito do ilícito exclusivamente tributário, tal subserviência haveria de decorrer do escrupuloso manejo dos *amortecedores* da gana repressiva do Fisco, previstos nos arts. 108 e 112 do CTN, enaltecidos pelos diversos autores que recomendam o sopesamento de aspectos subjetivos quando da imputação e dosimetria da sanção. Contudo, observa-se que os legisladores e aplicadores da legislação tributária, na avassaladora maioria das vezes, têm desprezado tal recomendação, ignorando os aludidos dispositivos ou aplicando-os rara, pífia, assistemática, casuística e discricionariamente.

Para ilustrar a ausência de critérios e sistematização dos temperamentos à tão criticada responsabilidade objetiva pela prática de infrações tributárias, citem-se cinco decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais sobre casos similares (Acórdão n. 1.001./00/4<sup>a28</sup>; Acórdão n. 15.537/02/1<sup>a29</sup>; Acórdão n. 15.456/02/1<sup>a30</sup>; Acórdão n. 422/00/6<sup>a</sup>; e<sup>31</sup> Acórdão n. 15.630/02/1<sup>a</sup>)<sup>32</sup>, em cujas partes

28 “NOTA FISCAL - PRAZO DE VALIDADE VENCIDO - GADO BOVINO. Infração caracterizada, nos termos do artigo 59, inciso I, alínea “c” do Anexo V do RICMS/96. Impugnações improcedentes. Em seguida, acionou-se o permissivo legal, art. 53 § 3º da Lei 6.763/75, para cancelar a Multa Isolada aplicada. Decisões unânimes” (Acórdão n. 1.001./00/4a, PTA/AI n. 02.000157326-88).

29 “NOTA FISCAL - DESCLASSIFICAÇÃO - INIDONEIDADE - EMISSÃO APÓS A DATA LIMITE PREVISTA NA AIDF. A nota fiscal apresentada ao Fisco foi desclassificada em função da emissão após a data limite prevista na AIDF para sua utilização, nos termos do art. 134, inciso V, do RICMS/96. Infração caracterizada. Exclusão das exigências de ICMS e Multa de Revalidação por se tratar de mercadoria amparada pela não incidência do imposto. Lançamento parcialmente procedente. Em seguida, acionou-se o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75, para reduzir a Multa Isolada aplicada a 5%(cinco por cento) do seu valor” (Acórdão n. 15.537/02/1a, PTA/AI n. 02.000150567-47).

30 “OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - Constatou-se através de Levantamento Quantitativo a saída de mercadoria (gasolina, álcool hidratado e diesel) desacobertada de documento fiscal. Corretas as exigências fiscais. Acionou-se o permissivo legal presente no art. 53, § 3º da Lei 6763/75, para reduzir a Multa Isolada a 10% (dez por cento) do valor” (Acórdão n. 15.456/02/1a, PTA/AI n. 01.000138987-26).

31 “Nota Fiscal - Desclassificação - Nota Fiscal de Prestação de Serviço - Comprovado, nos autos, o transporte de mercadorias não tributadas, acompanhadas de notas fiscais de prestação de serviço, documentos não hábeis

dispositivas, mesmo considerando configurada a infração, sob o pálio do mesmo dispositivo legal, foi promovido o cancelamento ou redução de multas, em percentuais diversos e sem qualquer justificativa específica a cada uma das conseqüências imputadas.

Na prática, a insuficiência, nos textos legislativos, de elementos subjetivadores nas normas tributárias repressivas dão azo a punições desproporcionais, desarrazoadas e, por vezes, quantificadas de forma discricionária, que não se coadunam com os diversos princípios e regras gerais da repressão. Lamentavelmente, no geral, a péssima experiência no manejo da responsabilidade objetiva frustrou a crença de sua possível compaginação às peias constitucionais impostas às potestades punitivas do Estado, induzindo a doutrina a com ela não se conformar.

#### 4. Conclusões.

Mercê do exposto, em síntese, pode-se concluir:

- a) no direito comparado, sobretudo na Europa Ocidental, não lograram êxito as teses supressoras dos requisitos subjetivos da responsabilidade pela prática das infrações estritamente tributárias;
- b) no Brasil, várias correntes podem ser identificadas em torno do tema, havendo autores que
  - i) sustentam haver o legislador adotado a responsabilidade objetiva pela prática das infrações fiscais não-delituosas, acarretando, *ipso facto*, a presunção absoluta de culpa do infrator;
  - ii) admitem a responsabilidade objetiva, cuja tolerância é condicionada aos *temperamentos* impostos pelo próprio digesto tributário (que, lamentemente, na prática são ignorados ou mal aplicados);

---

para o acobertamento da operação. Exigida a MI, por descumprimento de obrigação acessória. Impugnação impropriedade. Acionado o permissivo legal, art. 53, § 3º da Lei 6.763/75, para reduzir a MI a 30% do seu valor” (Acórdão n. 422/00/6a, PTA/AI n. 02.000159804-28).

32 “OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTO FISCAL - Constatada a falta de registro de notas fiscais de transferência de créditos no LRE, em desacordo com a legislação vigente. Exige-se a MI prevista no inciso I do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 . Exigências fiscais mantidas. Porém, acionado o permissivo legal, para redução da penalidade a 50% (cinquenta por cento) de seu valor” (Acórdão n. 15.630/02/1a, PTA/AI n. 01.000139056-50).

- iii) defendem não haver o CTN albergado a responsabilidade objetiva, que não se compagina com o exercício das potestades punitivas do Estado, mas, tão-somente, erigido uma presunção relativa de culpa, de forma a dispensar, em prestígio ao princípio da praticidade, o Fisco do dever de comprovar ou demonstrar serem as razões do ato ilícito imputáveis ao apontado infrator; e
- iv) entendem ser a responsabilidade objetiva das infrações fiscais – supostamente assentada no art. 136 do CTN – inconstitucional, porquanto incompatível com os princípios comuns à repressão, oriundos do Direito Penal e aplicáveis às potestades sancionadora da administração, em especial, a presunção de inocência;
- v) sustentam a aplicação da teoria da *imputação objetiva* ao ilícito estritamente tributário, incluindo-se em sua tipificação elementos de cunho subjetivo.

Revela-se, mesmo, imperativo o reconhecimento da superação da tese da responsabilidade objetiva das infrações estritamente tributárias, *conditio sine qua non* para compagnar a disposição do art. 136 do CTN com os princípios e regras gerais da repressão, que irradiam inegáveis influências no Direito Tributário Sancionador<sup>33</sup>. A bem da verdade, a prática corrente e recorrente no manejo das potestades punitivas confiadas à administração fazendária, que despreza ou mal utiliza os “amortecedores” da suposta responsabilidade objetiva pela prática dos ilícitos tributários não delituosos, evidencia a necessidade de se abrir espaço às considerações subjetivas, ainda que objetivamente inseridas na tipificação da conduta indesejável.

Indubitavelmente, a presunção de culpa demonstra-se menos abusiva ao exercício da potestade punitiva por parte da administração do que a sua presunção absoluta, resultante inexorável da ultrapassada responsabilidade objetiva. Contudo, a prevalência da terceira corrente acima identificada depende de ser ultrapassado o crivo de sua

---

<sup>33</sup> A permeabilidade do Direito Tributário Sancionador aos princípios e regras gerais da repressão, em sua grande maioria oriundos do Direito Penal, e as suas refrações e conformações decorrentes dessa transposição serão objeto de estudo específico.

constitucionalidade face ao princípio da presunção de inocência, devendo prevalecer, por isso, teoria da *imputação objetiva*, urdida pelos penalistas, também aos ilícitos de natureza estritamente tributária, admitindo-se, assim, ao acusado, demonstrar que a infração a ele imputada decorre de fatos alheios, ou contrários até, à sua vontade para eximir-se, não do cumprimento do dever inadimplido, mas da imputação de sanção ou penalidade.