

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

Aurélio Oliveira Andrade

**DO ERRO INTERPRETATIVO NAS ZONAS DE INCERTEZA OBJETIVA E SEUS
EFEITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR**

Belo Horizonte
2024

Aurélio Oliveira Andrade

**DO ERRO INTERPRETATIVO NAS ZONAS DE INCERTEZA OBJETIVA E SEUS
EFEITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR**

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

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Coimbra Silva

Belo Horizonte
2024

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Queiroz - CRB-6/2233.

A553d Andrade, Aurélio Oliveira
Do erro interpretativo nas zonas de incerteza objetiva e seus efeitos no direito tributário sancionador [manuscrito] / Aurélio Oliveira Andrade. - 2024.

Orientador: Paulo Roberto Coimbra Silva.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Ilegalidade - Teses. 3. Culpa (Direito) - Teses. 4. Sanções tributárias - Teses. I. Silva, Paulo Roberto Coimbra. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2



ATA DA DEFESA DA DISSERTAÇÃO DO ALUNO AURÉLIO OLIVEIRA ANDRADE

Realizou-se, no dia 18 de março de 2024, às 14:30 horas, na Sala da Congregação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de dissertação, intitulada *DO ERRO INTERPRETATIVO NAS ZONAS DE INCERTEZA OBJETIVA E SEUS EFEITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR*, apresentada por AURÉLIO OLIVEIRA ANDRADE, número de registro 2022651175, graduado no curso de DIREITO/DIURNO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof(a). Paulo Roberto Coimbra Silva - Orientador (UFMG), Prof(a). Onofre Alves Batista Junior (UFMG), Prof(a). Fernando Antonio Nogueira Galvao da Rocha (UFMG), Prof(a). Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas (USP).


A Comissão considerou a dissertação:

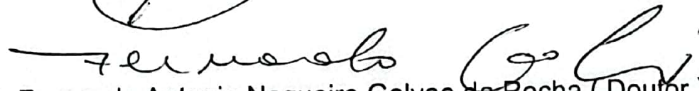
Aprovada, tendo obtido a nota 100 (cem).

Reprovada

Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.
Belo Horizonte, 18 de março de 2024.


Prof(a). Paulo Roberto Coimbra Silva (Doutor) Nota: 100 (cem)


Prof(a). Onofre Alves Batista Junior (Doutor) Nota: 100 (cem)


Prof(a). Fernando Antonio Nogueira Galvao da Rocha (Doutor) Nota: 100 (cem)


Prof(a). Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas (Doutor) Nota: 100 (cem)

*Aos meus pais, Paulo e Simone.
Pelos quais, tudo.
Sem os quais, nada.*

AGRADECIMENTOS

Como é bom poder (e ter a quem) agradecer!

Primeiramente a Deus, alfa e ômega, primeiro e último, princípio e fim (Ap 22,13). Pela vida, pela sabedoria e pelo discernimento. A Ele, a honra e a glória pelos séculos dos séculos (1Tm 1,17).

Aos meus pais, pelo incentivo constante ao estudo, única herança que a traça e a ferrugem não corroem e que os ladrões não pilham, nem roubam. À Lara, pelo amor fraterno e amizade sincera. À Amália, por me escutar digredir sobre meu tema, mesmo sem compreender patavinas. Aos meus avós Zélia e Paulo, pelo mais puro e abnegado amor. Também aos meus avós Ponciana e José (*in memorian*), por intercederem por mim.

A José Antonino (Zé), Pedro Mineiro e Ingrid Oliveira, juristas fecundos e tributaristas da primeira hora, agradeço os momentos de descontração e, mais ainda, as discussões apaixonadas e incompreendidas sobre a tributação, a discricionariedade e, acima de tudo, sobre a vida. À Bárbara Monteiro (Babi) e à Gabrielle Crescêncio (Gabi), pela cumplicidade e companheirismo desde o primeiro dia na Vetusta Casa.

Aos colegas do Coimbra, Chaves & Batista Advogados, pela militância aguerrida e defesa intransigente contra as arbitrariedades estatais. Em especial à Janaína Diniz (Jana), que molda dia a dia o advogado que há em mim, agradeço as diversas oportunidades de discutir o tema desta dissertação e inúmeros outros que atiçam minha curiosidade.

Aos professores Paulo Coimbra e Onofre Batista. Ao primeiro, pela orientação esmerada e pelas oportunidades na academia, as linhas que se seguem não teriam sido escritas sem sua presença. Ao segundo, por me inspirar diariamente a ser criativo e inovador, sem distanciar da tradição e da doutrina clássica.

Por fim, aos meus irmãos da quarta comunidade neocatecumenal da Paróquia São Vicente de Paulo, por suas copiosas orações e por me aproximarem, cada vez mais, de Deus.

Que é, pois, o tempo? Se ninguém me pergunta, eu sei; mas se quiser explicar a quem indaga, já não sei.

(Santo Aurélio Agostinho, bispo de Hipona)

RESUMO

O presente trabalho é dedicado à análise dos efeitos do erro interpretativo no direito tributário sancionador, quando presente uma zona (ou condição) de incerteza objetiva. À luz dos princípios gerais da repressão e considerando a potencial vagueza das normas jurídicas, em virtude da textura aberta da linguagem, pretendemos responder às seguintes indagações: (i) quais os efeitos do erro interpretativo quando o sujeito passivo se encontrar em uma zona de incerteza objetiva?; (ii) é lícito punir o sujeito passivo que recolheu tributo a menor, ou deixou de fazê-lo, ou não cumpriu uma dada obrigação acessória a tempo e modo, quando este encontrar-se em uma zona de incerteza objetiva?; (iii) pode-se invocar uma excludente de culpabilidade nas hipóteses em que o sujeito passivo estiver amparado por uma interpretação razoável da norma tributária dentro de uma zona de incerteza objetiva? Dessa forma, considerando a potencial indeterminação da linguagem, que permite aos sujeitos passivos extraírem das normas jurídicas duas ou mais interpretações razoáveis; considerando que o lançamento por homologação delegou aos sujeitos passivos a tarefa interpretativa; considerando que o princípio da culpabilidade se aplica ao direito tributário; nossa hipótese é de que se o fisco divergir da interpretação dada pelo sujeito passivo à norma tributária e havendo tributo não recolhido ou recolhido a menor ou descumprimento de obrigação acessória em virtude desta interpretação, o fisco poderá cobrar o tributo (acrescido de juros de mora e correção monetária), mas não poderá impor sanções estritamente tributárias pelo descumprimento da norma fiscal. Isso porque o sujeito passivo se encontra, nestes casos, em erro de proibição, o que exclui a culpabilidade, por faltar-lhe potencial consciência da ilicitude. Para responder às indagações anteriormente formuladas, estruturamos nosso raciocínio em três capítulos. No primeiro capítulo, analisaremos as contribuições da filosofia da linguagem para a compreensão do direito, demonstrando como a textura aberta da linguagem influencia na interpretação das normas jurídicas. No segundo capítulo, analisaremos a evolução do conceito de culpabilidade no direito penal e a forma pela qual este princípio é recepcionado pelo direito tributário. Por fim, no terceiro capítulo, analisaremos os efeitos do erro interpretativo no direito tributário sancionador. Para tanto, inicialmente, examinaremos qual o tratamento conferido ao erro interpretativo em alguns ordenamentos jurídicos estrangeiros. Posteriormente, analisaremos os fundamentos que consubstanciam esse tratamento para, então, apresentarmos nossa proposta para a realidade brasileira. Finalmente, tentaremos delimitar o quanto proposto, de forma a objetivar o que deve ser compreendido por condições de incerteza objetiva. Por fim, concluiremos que: (i) um dos efeitos do erro interpretativo deve ser a exclusão da culpabilidade do sujeito passivo por ausência de potencial consciência da ilicitude; (ii) não é lícito punir o sujeito passivo que se encontra em uma zona de incerteza objetiva, porquanto em tal situação esse se encontra em erro de proibição; e (iii) considerando que a Constituição brasileira é uma Constituição garantista, a culpabilidade deve orientar toda a potestade sancionatória do Estado e, dessa forma, é totalmente viável invocar uma excludente de culpabilidade quando o sujeito passivo se encontrar em uma zona de incerteza objetiva.

Palavras-chave: erro interpretativo; zona de incerteza objetiva; interpretação razoável; textura aberta da linguagem; potencial consciência da ilicitude; culpabilidade; direito tributário sancionador.

ABSTRACT

This paper is dedicated to analyzing the effects of interpretative error in tax penalty law, when there is a zone (or condition) of objective doubt. In the light of the general principles of repression and considering the potential indetermination of legal rules, due to the open texture of language, we intend to answer the following questions: (i) what are the effects of a interpretative error when the taxpayer is in a zone of objective doubt?; (ii) is it lawful to punish a taxpayer who has underpaid a tax, failed to pay a tax, or failed to comply with a certain ancillary obligation, when the taxpayer is in a zone of objective doubt?; (iii) can an exclusion of culpability be invoked in cases which the taxpayer is protected by a reasonable interpretation of the tax rule within a zone of objective doubt? This way, considering the potential indetermination of language, which allows the taxpayer to extract two or more reasonable interpretations from legal rules; considering that self-assessment has delegated the interpretative function to taxpayers; considering that the principle of culpability applies to tax law; our hypothesis is that if the tax authorities diverge from the interpretation given by the taxpayer to the tax rule and there is an unpaid or underpaid tax or non-compliance with an ancillary obligation as a result of this interpretation, the tax authorities will be able to charge the tax (plus late payment interest and monetary correction), but will not be able to impose tax penalties for non-compliance of the tax rule. In these cases, the taxpayer is in mistake of law, which excludes the culpability, as he absence potential awareness of illegality. To answer the questions raised above, we have structured our reasoning into three chapters. In the first chapter, we will analyze the contributions of the philosophy of language to the understanding of law. We will show how the open texture of language influences the construction of legal norms and how this interferes with their interpretation. In the second chapter, we will analyze the evolution of the concept of culpability in criminal law and the way in which this principle is received by tax law. Subsequently, in the three chapter, we will analyze the effects of interpretative error on tax law. To do this, we will first analyze how interpretative error is treated in some foreign legal systems. Later, we will analyze the grounds on which this treatment is based and then we will present our proposal for the Brazilian reality. Finally, we will try to delimit what is proposed, to objectify what should be understood by reasonable interpretation. Finally, we will conclude that: (i) one of the effects of interpretative error should be the exclusion of the taxpayer's guilt due to the absence of potential awareness of illegality; (ii) it is not lawful to punish a taxpayer who is in a zone of objective uncertainty, since in such a situation he is in mistake of law; and (iii) considering that the Brazilian Constitution is a guarantor Constitution, the guilt must guide all the state's sanctioning powers and, therefore, it is completely viable to invoke an exclusion of culpability when the taxpayer is in a zone of objective uncertainty.

Keywords: interpretative error; zone of objective doubt; reasonable interpretation; open texture of language; potential awareness of illegality; culpability; tax penalty law.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Possíveis espécies de indeterminação semântica	32
Figura 2 – Representação gráfica do formalismo jurídico	45
Figura 3 – Representação gráfica do realismo jurídico	46
Figura 4 – Representação gráfica da posição intermediária de H. L. A. Hart.....	47
Figura 5 – Origem da boa-fé.....	176

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
art.	artigo
c/c	combinado com
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CBS	Contribuição Social Sobre Bens e Serviços
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CNS	Confederação Nacional de Serviços
Coana	Coordenação-Geral Aduaneira
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CPS	Contribuição Previdenciária do Segurado
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar
LGT	<i>Ley General Tributaria</i> [Espanha]
MDB	Movimento Democrático Brasileiro
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMA	Organização Mundial das Alfândegas
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial

RFB	Receita Federal do Brasil
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
2	JUSTIFICATIVA, METODOLOGIA E DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE INVESTIGAÇÃO	20
3	DIREITO E LINGUAGEM: INDETERMINAÇÃO E RES DUBIA	23
3.1	A textura aberta (<i>open texture</i>) da linguagem	23
3.2	A indeterminação no direito	28
3.2.1	A contribuição de Herbert Hart	34
3.2.2	A contribuição de Genaro Carrió	37
3.2.3	A contribuição de Noel Struchiner	41
3.3	A res dubia como consequência da indeterminação no direito	48
3.4	Casos limites em matéria tributária apreciados pelos Tribunais Superiores	51
3.4.1	Dubiedade e divergência entre autoridades fiscais: conflitos de competência	52
3.4.1.1	ICMS x ISS	52
3.4.1.2	IPI x ISS	55
3.4.1.3	ITR x IPTU	57
3.4.2	Dubiedade e divergência entre fisco e sujeitos passivos	58
3.4.2.1	Conceito de renda	59
3.4.2.2	Conceito de serviço	63
3.4.2.3	Conceito de rendimento	68
3.4.2.4	Conceito de insumo	73
3.5	Primeira conclusão intermediária	75
4	A CULPABILIDADE NO DIREITO PENAL E NO DIREITO TRIBUTÁRIO	77
4.1	A culpabilidade no direito penal	77
4.1.1	Conceito	79
4.1.2	Evolução da teoria	81
4.1.2.1	Concepção psicológica	81
4.1.2.2	Concepção psicológico-normativa	83
4.1.2.3	Concepção normativa pura	87
4.1.2.4	Concepção funcionalista	89
4.1.3	Causas de exculpação	92
4.1.3.1	Inimputabilidade	93
4.1.3.2	Ausência de potencial consciência da ilicitude	95
4.1.3.3	Inexigibilidade de conduta diversa	100
4.2	A culpabilidade no direito tributário	102
4.2.1	Tributo e sanção	104
4.2.2	Natureza jurídica da sanção tributária	113
4.2.3	A unidade do sistema jurídico e os princípios gerais da repressão	117
4.2.3.1	O garantismo constitucional e as linhas de interpretação do art. 136 do CTN	124

4.2.3.2 (Re)interpretando o art. 136 do CTN à luz da Constituição garantista de 1988.....	131
4.2.3.3 A visão da jurisprudência	138
4.2.4 Causas de exculpação.....	142
4.3 Segunda conclusão intermediária	147
5 O ERRO INTERPRETATIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR... 149	
5.1 Introito: nossa opção epistemológica	149
5.2 Efeitos do erro interpretativo na doutrina estrangeira.....	150
5.2.1 Espanha: <i>interpretación razonable de la norma</i>	151
5.2.2 Itália: <i>condizioni obiettive di incerteza</i>	157
5.2.3 Estados Unidos da América: <i>reasonable cause</i>	162
5.3 O erro interpretativo (presente uma condição de incerteza objetiva) como causa de exculpação nas sanções estritamente tributárias: hipótese de ausência de potencial consciência da ilicitude	164
5.3.1 Fundamentos teóricos.....	172
5.3.1.1 Boa-fé.....	172
5.3.1.2 Equidade	179
5.3.1.3 Proporcionalidade	183
5.3.2 Fundamentos práticos.....	191
5.3.2.1 A complexidade do sistema tributário brasileiro	191
5.3.2.2 O lançamento por homologação e a delegação aos sujeitos passivos da tarefa interpretativa.....	194
5.4 Efeitos do erro interpretativo no direito tributário sancionador brasileiro: nossa proposta	198
5.4.1 Hipóteses positivadas na legislação	199
5.4.2 Hipóteses de conflito de competência	203
5.4.3 Hipóteses de divergência jurisprudencial.....	204
5.5 Consequências	208
5.6 Terceira conclusão intermediária	209
6 CONCLUSÃO.....	212
REFERÊNCIAS.....	215

1 INTRODUÇÃO

O direito positivo tem se preocupado, desde seu surgimento, com o fenômeno da normatividade¹. As normas jurídicas, ao orientarem o comportamento, almejam a um determinado fim e se valem do poder sancionador do Estado para atingir essa finalidade. Daí ser possível dizer que o objeto imediato de estudo do direito é a norma jurídica, ao passo que a conduta humana se estabelece como objeto de estudo mediato.

As normas jurídicas se apresentam como o mecanismo mais eficaz na ordenação da conduta humana por serem dotadas de um elemento peculiar: a coercibilidade. Ou seja, a desobediência a determinada norma do ordenamento jurídico dá ensejo a um mecanismo punitivo conhecido como sanção, a qual, no direito positivo, é organizada e institucionalizada. É a sanção institucionalizada que distingue o sistema jurídico de outros sistemas normativos mais primitivos, como a moral e a religião, sendo esta sua nota característica, responsável pela sua efetividade².

No âmbito do direito tributário, a sanção se torna quase indispensável quando consideramos que as normas tributárias são normas de “rejeição social”³, as quais visam, em última análise, à constrição do patrimônio dos cidadãos com vistas a abastecer os cofres públicos. É por meio deste mecanismo punitivo, portanto, que se impinge efetividade à arrecadação estatal.

O sistema tributário brasileiro, no entanto, é amplamente reconhecido por sua demasiada complexidade. Fato é que os tributos são deveras diversificados, o elenco de obrigações acessórias é abundante, a legislação apresenta-se labiríntica e as suas possibilidades de interpretação são, mesmo, excessivas.

Estes fatores contribuem para que o Brasil figure como o pior país do mundo em relação ao quesito “tempo médio gasto para calcular e pagar tributos”. Em estudo realizado pelo Banco Mundial em parceria com a PwC, que indica a situação tributária

¹ Norberto Bobbio abre o seu “Teoria da Norma Jurídica” com a afirmação de que “[o] ponto de vista acolhido neste curso para o estudo do direito é o ponto de vista normativo”. Para o autor, a experiência jurídica é uma experiência normativa e a melhor forma de estudar o direito é partindo da premissa que ele se estabelece como um “conjunto de normas, ou regras de conduta”. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2016, p. 25.

² BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Edipro, 2014, p. 42.

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 129.

de mais de 190 países⁴, o Brasil foi apontado como o último colocado, demandando a maior quantidade de horas necessárias para calcular e pagar tributos (1.501 horas no ano de 2018).

Além da considerável quantidade de normas que demandam observância, a densidade e a recorrente ausência de clareza no conteúdo da legislação também concorrem para a intrincada complexidade do sistema. Este contexto favorece a ocorrência de equívocos nas declarações por parte dos sujeitos passivos, bem como propicia divergências interpretativas com a fiscalização tributária. Esses certamente são alguns dos motivos que contribuem para que os litígios envolvendo o direito tributário sejam apontados como a principal causa da alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, conforme estudo realizado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em 2023. De acordo com o CNJ,

[o]s processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 34% do total de casos pendentes e 64% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 88%. Ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2022, apenas 12 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia em 6 pontos percentuais, passando de 72,9% para 66,9% em 2022⁵.

Inclusive, os sujeitos passivos de boa-fé, que procuram agir em estrita conformidade com a legislação tributária, realizando consideráveis investimentos em *compliance*⁶, são frequentemente alvo de autuações por parte das autoridades fazendárias, seja devido a recolhimentos considerados insuficientes, ou ainda, por deficiências no cumprimento de obrigações acessórias.

A situação se agrava, especialmente, quando consideramos que, no Brasil, a tarefa de interpretar, quantificar e arrecadar os tributos foi amplamente delegada aos sujeitos passivos por meio do denominado lançamento por homologação. Essa

⁴ WORLD BANK; PWC. *Paying Taxes 2020: The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*. Washington D.C. (Estados Unidos): World Bank; PwC, 2019. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2020>. Acesso em: 07 dez. 2023.

⁵ CNJ, Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2023*. Brasília: CNJ, 2023, p. 150. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2023.

⁶ Acerca da necessidade de investimentos significativos em *compliance*, confira-se estudo: KPMG. *Pesquisa maturidade do compliance no Brasil*. Brasil: KPMG, 2019. Disponível em: <https://home.kpmg/br/pt/home/insights/2019/10/pesquisa-maturidade-compliance.html>. Acesso em: 07 dez. 2023.

espécie de lançamento⁷ transfere ao administrado toda a responsabilidade pela interpretação da legislação tributária. À administração fazendária, porém, fica resguardado o direito ao lançamento suplementar (de ofício), no prazo de cinco anos, caso se verifique inconsistências no pagamento anteriormente realizado.

O fisco assume, assim, uma atitude totalmente passiva na sua relação com os sujeitos passivos da tributação (contribuinte ou responsável). A administração se desincumbe do seu dever de interpretar e aplicar a legislação tributária para assumir um papel de agente fiscalizador das obrigações cumpridas por seus administrados. Contudo, diante de uma legislação vasta, instável e complexa, não raro se verificam divergências interpretativas entre fisco e sujeitos passivos.

Como nos ensina Carlos Maximiliano⁸, “interpretar é explicar, esclarecer, dar o significado do vocábulo, mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão”. A interpretação de um texto normativo é tarefa elementar, necessária e preparatória para a aplicação de uma norma. Com Regina Helena Costa⁹, entendemos que “aplicar o direito [...] consiste na tarefa de interpretar uma norma geral, dela extraindo a norma individual para o caso particular”. Veja-se, portanto, que interpretação e aplicação estão umbilicalmente conectadas. Não há como se falar em aplicar uma norma sem antes tê-la interpretado e de nada adianta interpretarmos uma norma se não for para dar-lhe concretude através da aplicação.

A interpretação das normas tributárias, no entanto, delegada muitas vezes a pessoas sem formação jurídica – como contadores, por exemplo – é tarefa quase mesmo sobre-humana, em virtude da baixa cognoscibilidade destes dispositivos. Isso porque o sistema tributário brasileiro é marcado pela (i) vastidão, (ii) instabilidade e (iii) complexidade de suas normas.

A vastidão normativa em matéria tributária está diretamente atrelada à quantidade de entes com poder legislativo nesta seara. No Brasil, 5.596 entes (5.568 Municípios, 26 Estados, Distrito Federal e União) possuem competência legislativa em matéria tributária, o que faz com que um único sujeito passivo se sujeite a tantos

⁷ Não entraremos aqui na discussão sobre ser o lançamento por homologação um genuíno ato de lançamento. Para tanto, reenviamos o leitor à obra de José Souto Maior Borges: BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957, p. 23.

⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 204.

ordenamentos tributários quanto forem as relações jurídicas que venha a estabelecer com ou no território de distintos entes políticos.

Para se ter uma ideia da vastidão da legislação tributária no Brasil, em estudo publicado em 2022¹⁰, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) mapeou que, desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988)¹¹, foram editadas 7.129.074 novas normas. Do total de normas editadas no Brasil nestes 34 anos, cerca de 6,54% se referem à matéria tributária. São 38.540 normas tributárias federais (8,26% das normas tributárias), 154.030 normas tributárias estaduais (33,01% das normas tributárias) e 273.991 normas tributárias municipais (58,73% das normas tributárias). Em média foram editadas 54 normas tributárias por dia útil ou 2,26 normas por hora útil.

A instabilidade da legislação tributária é marcada por mudanças diuturnas das suas regras de aplicação. A atividade legislativa é intensa neste ramo do direito, dificultando que se verifique qual a norma em vigor na data da realização do fato gerador, a qual, de acordo com o art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), rege o lançamento tributário e a respectiva obrigação.

A complexidade das normas tributárias, por sua vez, está relacionada à baixa técnica legislativa de nossos representantes. Veja-se a este respeito a existência de conceitos mal demarcados ou tecnicamente falhos no próprio CTN, como a confusão entre hipótese de incidência e fato gerador¹². No mesmo sentido, atestando a complexidade normativa, é possível observar os constantes conflitos de competência entre os entes tributantes, que não conseguem nem mesmo chegar a um acordo sobre qual a extensão dos conceitos empregados pela legislação.

Nesse sentido, em um sistema cada vez mais complexo, como é o caso do ordenamento jurídico tributário brasileiro, as divergências interpretativas – que são inerentes ao direito, uma vez que direito é linguagem e a linguagem é aberta, isto é, possui uma textura aberta (porosa)¹³ – podem gerar conflitos na delimitação da

¹⁰ IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 34 Anos Da Constituição Federal De 1988*. São Paulo: IBPT, 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em: 07 dez. 2023.

¹¹ A data de corte considerada para este estudo foi 30 de setembro de 2022.

¹² Vide art. 114 do CTN.

¹³ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 8.

extensão da obrigação tributária (principal ou acessória) ou, até mesmo, do seu surgimento.

A indeterminação linguística no direito, agravada pela delegação da tarefa interpretativa ao sujeito passivo, leva ao acirramento das tensões entre a fiscalização e seus administrados, gerando conflitos que serão levados à apreciação do Judiciário, contribuindo para o agravamento da morosidade deste já assoberbado poder.

A indeterminação da linguagem jurídica acaba por gerar *res dubia*, isto é, dúvida legítima sobre qual a resposta correta a ser dada ao caso concreto. Frente à *res dubia*, diversos caminhos interpretativos se descortinam, uns mais, outros menos razoáveis. A indeterminação no direito, portanto, leva à *res dubia*¹⁴, que, por sua vez, permite uma ou mais interpretações razoáveis, ou seja, respostas viáveis à dúvida veiculada.

Nestes casos, estando presente uma condição de incerteza objetiva, se em virtude de uma das possíveis interpretações a serem dadas à norma tributária, o sujeito passivo recolher, na visão do fisco – que seguiu outra interpretação (também razoável) –, tributo a menor (ou tomar para si um crédito maior ou utilizar-se de uma isenção supostamente indevida ou não cumprir uma obrigação acessória a tempo e modo etc.) certamente haverá lançamento suplementar (de ofício) por parte da administração. Se existe lançamento suplementar, acompanham-lhe as sanções previstas na legislação para tanto, bem como os consectários legais (juros de mora e correção monetária), se cabíveis.

Aqui subjaz a investigação que ora nos propomos a intentar: quais os efeitos do erro interpretativo quando o sujeito passivo se encontrar em uma zona de incerteza objetiva? É lícito punir o sujeito passivo que recolheu tributo a menor, ou deixou de fazê-lo, ou não cumpriu determinada obrigação acessória, quando este encontrar-se em uma zona de incerteza objetiva? Pode-se invocar uma excludente de culpabilidade nas hipóteses em que o sujeito passivo estiver amparado por uma interpretação razoável da norma estando em uma zona de incerteza objetiva?

¹⁴ Ressalte-se que a mera discordância entre fisco e contribuinte, mesmo que levada à apreciação do Judiciário, não caracteriza *res dubia*. O Poder Judiciário se pronuncia sempre que provocado, independentemente da existência de uma “dúvida qualificada”. Antes a *res dubia* é marcada, por exemplo, por posições dissonantes dentro do próprio órgão julgador, ou seja, existe “dúvida qualificada” quando os próprios julgadores (seja em âmbito administrativo, seja em âmbito judicial) divergem amplamente sobre a resposta a ser dada ao caso concreto.

De maneira a responder estas indagações, estruturamos nosso raciocínio em três capítulos. Buscando externar nossas conclusões de maneira silogística, perpassaremos, primeiramente, por duas premissas, para, em seguida, apresentarmos nossa conclusão. Dessa forma, em um primeiro momento, analisaremos as contribuições da filosofia da linguagem para a compreensão do direito. Nesse primeiro capítulo, analisaremos como a textura aberta (*open texture*) da linguagem influencia a construção das normas jurídicas e como isso interfere na interpretação dessas. Ao fim deste tópico, analisaremos alguns casos limites em matéria tributária decididos pelos Tribunais Superiores no intuito de demonstrar, na prática, como a teoria estudada impacta na compreensão dos institutos jurídico-tributários.

Em um segundo momento (segunda premissa), será necessário analisar a evolução do conceito de culpabilidade no direito penal e a forma pela qual o princípio ali forjado irradia seus efeitos para todos os ramos do direito que lidam com sanções. Ao fim e ao cabo, pretendemos firmar a culpabilidade como princípio geral da repressão aplicável a todo o sistema jurídico, de maneira que, não sendo o direito tributário infenso à permeabilidade principiológica dessa garantia constitucional, recebe influxos parciais.

Por fim, analisaremos os efeitos do erro interpretativo no direito tributário sancionador. Para tanto, inicialmente, navegaremos por sistemas jurídicos estrangeiros de maneira a compreender qual é o tratamento dado ao erro interpretativo em outros ordenamentos. Posteriormente, analisaremos os fundamentos que consubstanciam esse tratamento para, então, apresentarmos nossa proposta para a realidade brasileira. Finalmente, tentaremos delimitar o quanto proposto, de forma a objetivar as zonas de incerteza e o que deve ser compreendido por interpretação razoável.

2 JUSTIFICATIVA, METODOLOGIA E DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE INVESTIGAÇÃO

Na atuação prática do direito tributário, uma questão que aflige, por certo, os sujeitos passivos da tributação (contribuintes ou responsáveis) é aquela relacionada à imposição de sanções. De acordo com o relatório de cobrança de créditos tributários da Receita Federal do Brasil (RFB)¹⁵, disponibilizado em agosto de 2022, existe, pendente de cobrança (não inscrito em dívida ativa), R\$ 124.444.866.548,03 de multas tributárias aplicadas pelo fisco federal – isso para citar apenas um ente tributante –, o que representa, aproximadamente, 5,1% de todo o estoque de créditos tributários ativos¹⁶. Deste valor, R\$ 115.567.834.098,87 estão suspensos por discussão administrativa e R\$ 3.867.766.852,86 por discussão judicial. Veja-se, portanto, que os valores de multas tributárias em discussão nos Tribunais pátrios (seja em âmbito administrativo ou judicial) é consideravelmente alto, impactando sensivelmente a arrecadação brasileira.

Em que pese serem expressivos os valores de multas tributárias aplicadas pelo fisco federal, a taxa de retorno destes valores é quase inexpressiva. Como referido anteriormente, de acordo com o relatório “Justiça em Números 2022”¹⁷, elaborado pelo CNJ, a taxa de congestionamento dos processos de Execução Fiscal no Brasil é de 88%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2022, apenas 12 foram baixados.

Verifica-se, desse modo, a superlativa beligerância em matéria fiscal, causada, em grande medida, pela complexidade e baixa cognoscibilidade do ordenamento tributário, além do excessivo rigor na interpretação da legislação pelos entes arrecadadores. Frente a estes dados, qualquer estudo que se proponha a solucionar (ou mesmo minimizar) esta excessiva litigância, já se justifica.

¹⁵ RFB, Receita Federal do Brasil. *Créditos Ativos*. Brasília: RFB, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/cobranca>. Acesso em: 07 dez. 2023.

¹⁶ A despeito de estes dados terem sido fornecidos pela RFB, nos causa estranheza o estoque de créditos tributários referente a multas representar apenas 5,1% do total de créditos pendentes de cobrança. Isso porque as penalidades aplicadas geralmente são em patamares superiores a 75%, que é a alíquota padrão de penalidade aplicada pelo fisco federal, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

¹⁷ CNJ, Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2023*. Brasília: CNJ, 2023, p. 150. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2023.

Passados mais de trinta e cinco anos desde a entrada em vigor da nova ordem constitucional brasileira, ainda há campos do direito que se demonstram impermeáveis à penetração constitucional principiológica ou que carecem de uma necessária problematização, reflexão e sistematização para que se faça valer eficazmente as disposições estatuídas na *norma normarum*. O direito tributário sancionador se revela como uma dessas disciplinas que, malgrado sua fecundidade e complexidade fáticas, bem como a sedimentação de sua *praxis*, se apresenta como uma área tópica, restrita em grande parte aos aplicadores do direito, havendo poucos estudos acadêmicos de fôlego que o analisem sob o prisma teórico, sistematizado, atilado e confrontado com as disposições do ordenamento jurídico. Decerto, também pululam adminículos, questiúnculas, detalhamentos e rotinas departamentais despiciendos para o interesse de outras disciplinas. Nada obstante, concorrentemente, exsurtem situações ligadas ao direito tributário sancionador que despertam relevado interesse, por desaguarem na recompreensão e reinterpretção do tratamento dado às situações jurídicas e que levam ao questionamento da juridicidade normativa das disposições estatuídas frente à concretização ou truncamento da carta constitucional.

Miracy Barbosa de Sousa Gustin, Maria Tereza Fonseca Dias e Camila Silva Nicácio¹⁸ consideram a revisão da literatura sobre um determinado tema como uma razão objetiva para justificar a investigação proposta. Assim, a revisão bibliográfica é importante para (i) demonstrar a ausência de análise ou de análise insuficiente em relação ao objeto de estudo; (ii) demonstrar a existência de contradições insuperáveis entre os autores com relação ao problema posto; (iii) demonstrar inadequação das conclusões dos autores às condições sociojurídicas objetivas; (iv) retestar as conclusões sobre o objeto de estudo; ou (v) pretender adequar as conclusões anteriormente postas às condições culturais de um país, região, município etc. Dessa forma, o presente estudo pretende contribuir para a tributarística nacional ao suprir uma lacuna existente na análise do princípio da culpabilidade voltado ao direito tributário sancionador. Essa lacuna, a qual justifica a pretensão do presente trabalho, é a análise dos efeitos do erro interpretativo em matéria tributária.

A pesquisa que se propõe pertence à vertente jurídico-dogmática, por basear-se no conceito, interpretação e aplicação de um princípio jurídico que pode ser

¹⁸ GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a pesquisa jurídica*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 126.

depreendido do texto constitucional. Será desenvolvida investigação com vistas à compreensão das relações normativas entre os parâmetros constitucionais estabelecidos para a atuação da administração tributária e a sua observância no âmbito da legislação infraconstitucional.

Ademais, a pesquisa segue o tipo metodológico intitulado jurídico-exploratório, através da análise do princípio da culpabilidade com sua decomposição em diversos aspectos e, também, o tipo jurídico-propositivo, uma vez que parte do questionamento de uma dada situação fática com o intuito de propor certas mudanças no entendimento da jurisprudência pátria ou, quiçá, realizar uma análise de *lege ferenda*. Será utilizado, ainda, o tipo jurídico-comparativo, por meio do qual se buscará compreender as similitudes e as diferenças das normas jurídicas que tratam sobre as condições objetivas de incerteza e sua forma de manifestação em sistemas jurídicos selecionados, como Espanha, Itália e Estados Unidos da América.

De acordo com as técnicas de análise de conteúdo, afirma-se que se trata de uma pesquisa teórica, de modo que o procedimento adotado para que se demonstre que é possível a aplicação de uma excludente de culpabilidade nas sanções tributárias é a análise do conteúdo de textos doutrinários, normas jurídicas nacionais e de direito comparado, bem como decisões prolatadas pelo Judiciário.

3 DIREITO E LINGUAGEM: INDETERMINAÇÃO E RES DUBIA

3.1 A textura aberta (*open texture*) da linguagem

A expressão “textura aberta da linguagem” (*open texture of language*)¹⁹, foi cunhada, primeiramente, por Friedrich Waismann, filósofo austríaco vinculado ao Círculo de Viena, que contribuiu sensivelmente para a filosofia da linguagem e da lógica. Essa teoria exerceu profunda influência na compreensão da linguagem, realçando sua flexibilidade interpretativa.

Waismann sustentou a premissa de que a linguagem não constitui um sistema estanque, caracterizado por regras inflexíveis e definições rígidas. Pelo contrário, ele concebeu-a como um sistema aberto e elástico, capaz de acomodar uma gama heterogênea de significados. Em sua visão, palavras e sentenças não detêm significados estáticos, mas uma “textura” sujeita à maleabilidade, em constante dependência do contexto²⁰.

De acordo com essa teoria, a compreensão de uma sentença ou expressão não pode ser circunscrita a uma definição monolítica, mas, antes, deve ser encarada como uma rede de significados potenciais. A textura aberta da linguagem, conforme proposto pelo filósofo, fundamenta-se na concepção de que o significado de uma expressão é moldado não somente pelas palavras empregadas, mas também pelo contexto, pela experiência do interlocutor e por uma miríade de fatores coligados.

Waismann argumentava que a linguagem ostenta áreas de “indeterminação”, onde os limites do significado não se delineiam de maneira nítida. Estas áreas fomentam interpretações variadas, facultando à linguagem adaptar-se a distintas situações e contextos sem sacrificar sua coerência.

A teoria da textura aberta da linguagem, questiona a perspectiva tradicional que concebe as palavras como portadoras de significados fixos e universais. Em vez disso, essa teoria sublinha a natureza dinâmica e mutável da linguagem, reconhecendo que

¹⁹ Conforme notícia Noel Struchiner, “o termo ‘textura aberta’ é proveniente de uma sugestão do Sr. Kneale para tradução do termo ‘*Porosität der Begriffe*’ (porosidade dos conceitos), cunhado por Waismann no alemão”. STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 8.

²⁰ WAISMANN, F. *Los principios de la filosofía lingüística*. Cidade do México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1970, p. 80-83.

o significado pode florescer e evoluir à luz das interações humanas e das circunstâncias que estão em constante mudança e evolução.

A abordagem de Waismann não apenas reverbera na esfera da filosofia da linguagem, mas também na compreensão da comunicação humana, destacando a riqueza e complexidade de nossa capacidade de expressão e interpretação.

Para o autor, a linguagem, por ser fluida, possui zonas de indeterminação. Há de se advertir, contudo, que as palavras carregam um núcleo semântico duro, ou seja, no qual não há dúvidas sobre o que se quer representar com aquele vocábulo. O problema da linguagem reside nas franjas, quando o sentido comum escapa ao interlocutor. Nessas hipóteses, é necessário realizar um teste de verificação. Em seu artigo intitulado “*Verifiability*” ele esclarece o que é e como ocorre esse teste de verificação.

When we reflect on such a sentence as 'The meaning of a statement is the method of its verification', we should, first of all, be quite clear as to what we mean by the term 'method of verification'. From a logical point of view we are not interested in the various activities that are involved in verifying a statement. What, then, is it we have in mind when we talk of such things? Take an example. Suppose there is a metal ball in front of me, and I have the task of finding out whether the ball is charged with electricity. To do that I connect the ball with an electroscope and watch whether the gold leaves diverge. The statement 'The gold leaves of the instrument diverge' (s) describes the verification of the statement 'The ball is charged' (p). Now what exactly am I doing when I describe the verification of the statement p? I establish a connection between two statements by declaring that the one (s) is to follow from the other (p). In other words, I lay down a rule of inference which allows me to pass from the statement 'The ball is charged with electricity' to another that describes an observable situation. By doing this I connect the statement with another one, I make it part of a system of operations, I incorporate it into language, in short, I determine the way it is to be used. In this sense giving the verification of a statement is an important part of giving its use, or to put it differently, explaining its verification is a contribution, to its grammar²¹.

Dessa forma, para Waismann, o significado de uma afirmação está intrinsecamente relacionado com o seu método de verificação. O método de verificação, assim, evidencia as condições de verdade de uma afirmação. Ou seja, uma dada sentença só fara sentido se, e somente se, determinadas condições forem observadas. Em termos simples, “o significado de uma afirmação é fornecido pelo

²¹ WAISMANN, F. In: MACKINNON, D. M. et al. Symposium: Verifiability. *Proceedings of the Aristotelian Society, Supplementary Volumes*, v. 19, p. 101–164, 1945. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4106531>. Acesso em: 17 nov. 2023.

método de verificação, que consiste em fornecer as condições que devem ser obtidas para que ela seja verdadeira”²².

Noel Struchiner, de forma bastante didática, assim exemplifica o teste de verificação:

enquanto não é necessário fornecer o método de verificação das afirmações “O meu cachorro late” e “O meu cachorro corre”, quando afirmo “O meu cachorro pensa” é necessário descrever as condições de verdade (método de verificação) dessa afirmação. Portanto, a situação montada pela afirmação (p) “O meu cachorro pensa” pode ser descrita pela sentença (s) “Todos os dias de manhã, o meu cachorro busca o jornal e os meus chinelos, e os leva até a minha cama”, que expressa o modo como a verificamos. O método de verificação consiste numa situação observável, numa experiência possível. Ao mesmo tempo que *s* serve de evidência para *p* também serve de explicação para o mesmo. A pessoa que escuta a verificação (s) vai poder dizer: “Ah...então é isso que você quer dizer com a afirmação ‘O meu cachorro pensa’”. Nesse sentido, oferecer a verificação é oferecer o significado, e o significado vai variar em função da verificação²³.

O método de verificação, contudo, como mencionado, só é necessário dentro da zona de indeterminação das palavras. Isso porque, na grande maioria das situações ordinárias do cotidiano, as palavras são empregadas dentro de seu núcleo semântico duro e transmitem de maneira pacífica o significado pretendido. Não fosse assim, a linguagem seria inútil. Se a cada afirmação fosse necessária uma comprovação empírica, a comunicação seria ineficaz.

A textura aberta da linguagem, nesse sentido, enfatiza a ausência de definições exaustivas (estanques) dos conceitos empíricos empregados pelos interlocutores. Portanto, *a priori*, não é possível delimitar o conceito de uma determinada palavra. Somente quando essa palavra é empregada dentro de um contexto é possível compreendê-la semanticamente. Para elucidar o conceito de “textura aberta” de maneira que não sobejem dúvidas, é válida a transcrição de alguns exemplos esgrimidos por Waismann:

[w]hat I mean is this: Suppose I have to verify a statement such as 'There is a cat next door'; suppose I go over to the next room, open the door, look into it and actually see a cat. Is this enough to prove my statement? Or must I, in addition to it, touch the cat, pat him and induce him to purr? And supposing

²² STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 9.

²³ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 11.

that I had done all these things, can I then be absolutely certain that my statement was true? Instantly we come up against the well known battery of sceptical arguments mustered since ancient times. What, for instance, should I say when that creature later on grew to a gigantic size? Or if it showed some queer behaviour usually not to be found with cats, say, if, under certain conditions, it could be revived from death whereas normal cats could not? Shall I, in such a case, say that a new species has come into being? Or that it was a cat with extraordinary properties?

[...]

An example of the first sort tends to show that we can think of situations in which we couldn't be certain whether something was a cat or some other animal (or a *jinni*). [...] The fact that in many cases there is no such thing as a conclusive verification is connected with the fact that most of our empirical concepts are not delimited in all possible directions²⁴.

O conceito empírico “gato”, mesmo que na maioria dos casos transmita um significado incontroverso, possui franjas nas quais existe uma certa zona de incerteza (região cinzenta) sobre sua real acepção. É justamente nessa zona gris que o teste de verificação opera, de maneira a oferecer a correta compreensão da expressão utilizada.

Como nos dá notícia Noel Struchiner, a teoria da textura aberta da linguagem de Waismann foi fortemente influenciada pelo conceito de “hipótese” forjado por Wittgenstein. Struchiner, citando Baker, esclarece que “uma hipótese admite múltiplas verificações independentes, mas nenhuma delas, nem nenhuma combinação delas, é conclusiva. No máximo, uma hipótese se torna provável em função das evidências que servem para confirmá-la, mas nunca certa”²⁵. Assim como um conceito empírico não pode ser determinado *a priori*, a hipótese wittgensteiniana também não pode ser provada cabalmente (no máximo se torna mais ou menos provável em função das evidências).

Wittgenstein concebe a teoria das semelhanças de família para explicar a linguagem. Recorrendo ao conceito de “jogo”, e enfatizando que não existe um único elemento que configure determinada “coisa” como um jogo, ele esclarece que não existem conceitos fechados para determinar o que um vocábulo específico pode expressar. O autor, então, propõe o seguinte exemplo:

²⁴ WAISMANN, F. In: MACKINNON, D. M. et al. Symposium: Verifiability. *Proceedings of the Aristotelian Society, Supplementary Volumes*, v. 19, p. 101–164, 1945. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4106531>. Acesso em: 17 nov. 2023.

²⁵ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 16.

66. Considere, por exemplo, os processos que chamamos de “jogos”. Refiro-me a jogos de tabuleiro, de cartas, de bola, torneios esportivos etc. O que é comum a todos eles? Não diga: “Algo deve ser comum a eles, senão não se chamariam ‘jogos’”, - mas veja se algo é comum a eles todos. – Pois, se você os contempla, não verá na verdade algo que fosse comum a todos, mas verá semelhanças, parentescos, e até toda uma série deles. Como disse: não pense, mas veja! – Considere, por exemplo, os jogos de tabuleiro, como seus múltiplos parentescos. Agora passe para os jogos de cartas: aqui você encontra muitas correspondências com aqueles da primeira classe, mas muitos traços comuns desaparecem e outros surgem. Se passarmos agora aos jogos de bola, muita coisa comum se conserva, mas muitas se perdem. – São todos ‘recreativos’? Compare o xadrez com o jogo de amarelinha. Ou há em todos um ganhar e um perder, ou uma concorrência entre os jogadores? Pense nas paciências. Nos jogos de parede e a apanha outra vez, este traço desapareceu. Veja que papéis desempenham a habilidade e a sorte. E como é diferente a habilidade no xadrez e no tênis. Pense agora nos brinquedos de roda: o elemento de divertimento está presente, mas quantos dos outros traços característicos desapareceram! E assim podemos percorrer muitos, muitos outros grupos de jogos e ver semelhanças surgirem e desaparecerem.

E tal é o resultado desta consideração: vemos uma rede complicada de semelhanças, que se envolvem e se cruzam mutuamente. Semelhanças de conjunto e de pormenor²⁶.

A partir desse exemplo o autor sugere que os mais variados jogos não possuem um elemento único em comum, antes o que possuem são “semelhanças de família”, “pois assim se envolvem e se cruzam as diferentes semelhanças que existem entre os membros de uma família: estatura, traços fisionômicos, cor dos olhos, o andar, o temperamento etc., etc. – E digo: os jogos formam uma família”²⁷.

Assim como os jogos, os termos utilizados pela linguagem possuem semelhanças de família. São essas semelhanças que evidenciam sua textura aberta, porquanto possuem contornos imprecisos. Nesse sentido, tanto os conceitos que apresentam uma semelhança de família, quanto os conceitos dotados de textura aberta podem dar origem a “casos fronteiros”²⁸. É justamente nessa fronteira que não se pode afirmar seguramente se o conceito é ou não aplicável.

Portanto, a linguagem, a par de seu núcleo semântico duro, também possui uma zona cinzenta, na qual a mensagem que se pretende transmitir necessita de um teste de verificação. Isso porque as palavras não possuem significados rígidos, mas, apenas, potenciais. Dessa forma, nas fronteiras de linguagem, os significados

²⁶ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 52.

²⁷ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. São Paulo: Nova Cultural, 1999, p. 52.

²⁸ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 20.

estanques desaparecem e é necessário demonstrar empiricamente a mensagem que se pretende transmitir com determinado vocábulo ou expressão.

3.2 A indeterminação no direito

O sistema jurídico é altamente influenciado pela textura aberta da linguagem. O direito, considerado como sistema normativo e linguístico, é permeado por uma complexa rede de significados que se entrelaçam e se transformam em resposta aos desafios e evoluções sociais.

No universo jurídico, a linguagem é uma ferramenta vital na criação, interpretação e aplicação das normas. No entanto, a textura aberta da linguagem introduz uma dinâmica interessante, desafiando a concepção de que as leis e os códigos são entidades estáticas e inflexíveis. Ao contrário, a abertura da linguagem no direito reconhece que as palavras e expressões utilizadas nas normas não podem ser completamente definidas de maneira absoluta, mas adquirem significados em contextos específicos.

A interpretação das leis é uma área onde a textura aberta da linguagem se destaca. Ao invés de uma aplicação mecânica das palavras escritas, a interpretação jurídica requer uma compreensão sensível do contexto social, histórico e cultural em que as normas são aplicadas. A linguagem, nesse sentido, não é um conjunto de regras rígidas, mas um meio através do qual se busca a justiça e a equidade.

Os juristas enfrentam o desafio de considerar a textura aberta da linguagem ao interpretar as normas jurídicas. Isso implica reconhecer que as palavras utilizadas pelo legislador podem abranger uma miríade de significados, e a escolha de um significado específico (em detrimento dos demais) muitas vezes depende do contexto e dos objetivos subjacentes da norma.

Não sendo o sistema jurídico infenso à abertura conceitual da linguagem, há de se concluir que uma determinada norma pode possuir infinitos significados, sendo papel do aplicador do direito buscar, dentro do quadro de possibilidades interpretativas, a melhor resposta para o caso concreto. É nesse sentido, que Kelsen fala em uma moldura que delimita as possíveis respostas do direito a um determinado caso concreto²⁹, as quais serão atingidas através do processo hermenêutico.

²⁹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 390.

O estudo das repercussões da filosofia da linguagem no direito se torna ainda mais importante quando consideramos que o pensamento jurídico é, geralmente, um pensamento conceitual. Pensar por conceitos significa seccionar a realidade em grupos de elementos que compartilham características comuns. Contudo, como nos adverte Misabel Derzi, mesmo os conceitos mais estritos possuem certa flexibilidade, em virtude da abertura da linguagem.

[...] mesmo naqueles setores onde o direito, por razões de segurança jurídica, trabalha mais de perto com conceitos abstratos classificatórios, resta sempre uma "zona de penumbra", de flexibilidade ou de abertura, propícia à formação de tipos incipientes ou formas mistas entre tipo e conceito³⁰.

Nesse sentido, segundo Struchiner, é preciso superar a visão clássica. De acordo com essa visão, para que algo pertença a uma categoria, é necessário que esteja contido dentro da definição rigorosa fornecida pelo conceito que delimita a categoria. Nessa abordagem, os conceitos, entendidos como conjuntos de propriedades necessárias e suficientes, fazem com que as categorias operem de maneira "tudo-ou-nada": algo é ou não é um membro da categoria³¹.

Struchiner, citando Oliveira, destaca duas características dos conceitos na visão clássica: "definibilidade" e "precisão"³². A definibilidade refere-se à capacidade de um conceito ser definido por um conjunto específico de propriedades. Essa definibilidade confere rigidez ao conceito, estabelecendo limites claros. A precisão, por sua vez, decorre da definibilidade, implicando que um conceito se aplica estritamente para caracterizar uma coisa como membro da categoria, ou não se aplica, excluindo a coisa da categoria. Não há espaço para casos ambíguos ou fronteiraços na visão clássica; todos os elementos dentro da definição rigorosa são igualmente membros da categoria.

Contudo, a teoria mais moderna entende que a maioria dos nossos conceitos e categorias não opera conforme a visão clássica preconizava. Struchiner, citando uma série de experimentos realizados, evidencia que os conceitos não são estáticos,

³⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 127.

³¹ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 52.

³² STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 52.

não sendo definidos por um conjunto fixo de propriedades necessárias e suficientes. Nessa perspectiva, os conceitos formam categorias cujos membros compartilham semelhanças de família.

A ideia de que existem casos paradigmáticos (protótipos) de cada categoria e casos periféricos que não são exemplos tão claros da categoria é aceito por todos. Algumas pesquisas revelam que as pessoas não têm dificuldades em classificar certos casos numa escala de 1(melhor) a 7(pior), conforme consideram o caso como um exemplo melhor ou pior da categoria. Pinker descreve uma pesquisa na qual uma espécie de passarinho recebeu uma pontuação de 1.1 na escala "pássaro" e uma galinha recebeu um 3.8 e onde futebol americano recebeu 1.2 como exemplo da categoria "esporte", enquanto luta-livre recebeu como nota 4.7. Numa outra experiência, na qual as pessoas tinham que apertar um botão assim que vissem um objeto que pertencesse à categoria em questão, inferiu-se a mesma conclusão. As pessoas apertaram o botão mais rápido para uma figura de uma maçã do que para a figura de uma melancia quando dada a categoria "frutas". Ainda outra experiência, utilizada para ilustrar o mesmo ponto, consistiu em pedir para algumas pessoas desenvolverem frases com a palavra (categoria) "pássaro". As frases mais típicas eram "Eu ouvi um pássaro cantando lá fora" e "O pássaro está sentado no galho da árvore". Depois foi pedido para as pessoas substituírem a palavra "pássaro" pela palavra "pinguim", "águia" e "avestruz". O absurdo gerado pelas substituições demonstra que as pessoas estavam pensando em protótipos da categoria "pássaro". A ideia de que os conceitos não delimitam de forma precisa as categorias é ilustrado por uma experiência na qual todos concordaram que câncer é uma doença, que maçãs são frutas e moscas são insetos. Porém, quando tiveram que determinar se um ataque do coração é uma doença, se uma abóbora é uma fruta e se sangue-sugas são insetos, metade das pessoas foram para um lado enquanto a outra metade foi pro outro. Ainda na mesma experiência, um mês mais tarde, muitas pessoas, ao serem perguntadas novamente sobre essas classificações, mudaram de opinião³³.

Contrariando a visão clássica, o autor defende que a dinâmica das categorias é mais fluida, permitindo a existência de casos periféricos e questionando a distinção entre casos paradigmáticos e não paradigmáticos. Essa abordagem oferece uma compreensão mais flexível e realista da forma como categorizamos e compreendemos o mundo ao nosso redor.

Os estudos citados acima demonstram e reforçam o quanto dito até aqui: os conceitos não possuem elementos característicos únicos, antes melhor se amoldam à concepção de semelhanças da família. Isso acaba por repercutir nos conceitos jurídicos que, sendo expressões linguísticas, compartilham da mesma

³³ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 55.

indeterminabilidade. Assim, os conceitos no campo do direito não possuem um significado estático, mas compartilham semelhanças em comum.

O direito, embora não adote uma estrutura própria de linguagem, é edificado por meio da linguagem natural. Em algumas situações, os termos gerais do direito não são empregados da mesma maneira que na vida cotidiana. Esse desvio ocorre devido às particularidades do direito, as quais influenciam a aplicação dos conceitos jurídicos. Entretanto, uma vez que o direito visa regulamentar categorias presentes em nossa vida comum, é inevitável que as regras recorram a categorias do senso comum, como "pássaros", "frutas", "esportes", entre outras.

Portanto, as categorias presentes nas normas legais escritas compartilham as características indicadas pela teoria contemporânea. Os termos gerais do direito referem-se a categorias que não são estritamente definidas por um conjunto específico de propriedades necessárias e suficientes para determinar sua aplicação. Elas, na verdade, são imprecisas e exibem características estereotipadas. Em resumo, as categorias encontradas no direito abrangem casos que estão conectados por semelhanças de família.

Contudo, enfatize-se uma vez mais que a indeterminabilidade da linguagem e, *ipso facto*, do direito, não é a regra. Antes, a comunicação através dos signos linguísticos só existe porque as palavras possuem um núcleo semântico duro, que possibilita aos interlocutores expressarem conceitos sem gerar dúvida. A indeterminabilidade age nas franjas da comunicação, em zonas cinzentas que necessitam de testes de verificação para que as palavras sejam compreendidas.

É nesse sentido que Humberto Ávila fala de uma indeterminação no direito e não do direito. Isso porque o direito é "uma prática discursiva envolvendo processos linguísticos e argumentativos"³⁴ e como prática discursiva admite indeterminações pontuais, derivadas do uso irrefletido da linguagem.

Assim é que o autor propõe uma taxinomia da indeterminação. Para Ávila, a indeterminação semântica é espécie de indeterminação linguística, que, por sua vez, é espécie das indeterminações de primeiro grau, e comporta seis subespécies: (i) subdeterminação; (ii) ambiguidade (que pode ser [ii.a] lexical, [ii.b] sintática ou [ii.c] polissêmica); (iii) genericidade; (iv) vagueza potencial; (v) vagueza (que pode ser do

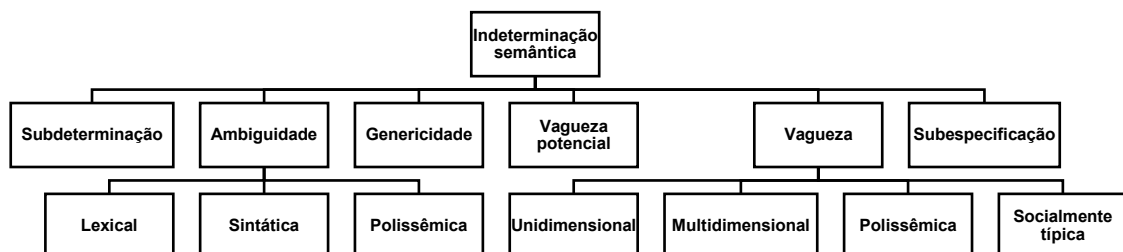
³⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspondivm, 2022, p. 13.

tipo [v.a] unidimensional, [v.b] multidimensional, [v.c] polissêmica ou [v.d] socialmente típica); e (vi) subespecificação. Conforme explica o autor:

[n]o primeiro caso (indeterminação semântica) pode a falta de clareza dar-se em razão de: (2.2.1.1) o termo (palavra ou expressão) requerer a fixação de variáveis indexais e expressões sensíveis ao contexto (subdeterminação); (2.2.1.2) o termo (palavra ou expressão) comportar dois ou mais significados (ambiguidade), podendo estes estar relacionados (polissemia) ou não (homonímia), e decorrer do uso de uma palavra (ambiguidade lexical) ou do modo como foi construída determinada frase (ambiguidade sintática ou anfíbolia); (2.2.1.3) o termo (palavra ou expressão) encerrar um significado muito amplo, sem detalhamento ou especificação de elementos necessários à sua compreensão (genericidade ou generalidade de sentido); (2.2.1.4) o termo (palavra ou expressão) comunicar um significado a respeito do qual não se sabe se aplicável ou não a determinado caso-limite (vagueza), podendo semelhante dúvida aplicativa dar-se com relação a uma só dimensão saliente ou dominante do significado (vagueza unidimensional, quantitativa ou transparente), a mais de uma dimensão saliente ou dominante do significado (vagueza multidimensional, qualitativa, combinatória ou extravagante), à própria presença de uma ou mais dimensões do significados (vagueza multidimensional polissêmica) e ao enquadramento do caso no significado apurado com base em padrão valorativo de natureza ao mesmo tempo descritiva e normativa (vagueza multidimensional socialmente típica ou vinculada a parâmetro ou *standard* comportamental); (2.2.1.5) o termo (palavra ou expressão) transmitir um significado que, malgrado não se apresente indefinido com relação a casos-limite de aplicação no presente, pode (potencialmente) vir a sê-lo no futuro, em razão do surgimento de um elemento inicialmente não conhecido ou não reputado relevante (vagueza potencial ou textura/trama aberta); (2.2.1.6) o falante empregar, com literalidade, todas as palavras de uma frase, mas não a frase em seu conjunto, permitindo ao destinatário inferir, a partir do que foi dito e dos vários indícios contextuais, a existência de conteúdo implícito a especificar ou reforçar semanticamente o que foi dito (subespecificação ou indeterminação de implicitude)³⁵.

Veja-se de forma didática:

Figura 1 – Possíveis espécies de indeterminação semântica



Fonte: ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspondivm, 2022, p. 18.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspondivm, 2022, p. 18.

Portanto, para Ávila, a indeterminação semântica é aquela que decorre da construção da sentença e da escolha dos termos empregados. Contudo, o autor sustenta que a maioria das indeterminações é meramente aparente e pode ser solucionada por processos semânticos e pragmáticos que delimitem o conteúdo e alcance das expressões utilizadas. Assim é que através dos processos de interpretação conhecidos será possível descortinar-se o real significado dos vocábulos empregados nos textos jurídicos, de maneira a possibilitar a compreensão do conteúdo das normas editadas pelo Poder Legislativo.

Analisando especificamente a indeterminação da linguagem no direito, Ávila explica que, comumente, a indeterminabilidade jurídica é associada (i) às cláusulas gerais, (ii) aos conceitos jurídicos indeterminados e (iii) aos princípios jurídicos.

As primeiras, de acordo com a taxonomia proposta pelo autor, são portadoras de vagueza multidimensional socialmente típica, isto é, significados nos quais há dúvida quanto à correta aplicação em casos limites. Os conceitos jurídicos indeterminados, por sua vez, são significados lexicais normativos portadores de indeterminação. Ou seja, frente a casos limites existem situações nas quais ninguém razoavelmente duvida que eles se aplicam (candidatos positivos), situações nas quais ninguém razoavelmente duvida que eles não se aplicam (candidatos negativos) e situações nas quais não é possível determinar com clareza e exatidão sua aplicação (candidatos neutros). Os conceitos jurídicos indeterminados, portanto, são significados lexicais vagos, que podem se assemelhar (ou não) às cláusulas gerais (quando a vagueza é multidimensional socialmente típica, na classificação de Ávila). Já os princípios jurídicos, para o autor, são uma espécie normativa que exprime significados elevadamente genéricos, porquanto prescritores de ações altamente inespecíficas. Dessa forma, podem assemelhar-se tanto às cláusulas gerais (quando a vagueza qualifica tanto seu antecedente como seu consequente), quanto aos conceitos jurídicos indeterminados (quando a vagueza se apresenta somente no seu antecedente)³⁶.

Portanto, as cláusulas gerais, os conceitos jurídicos indeterminados e os princípios jurídicos denotam espécies de indeterminação no direito, as quais são

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspondivm, 2022, p. 75-79.

qualificadas, especialmente, pela vagueza dos termos empregados, que comportam sentidos distintos a depender da situação que regulamentam.

À guisa de conclusão: a textura aberta da linguagem impacta diretamente na compreensão das normas jurídicas, porquanto estas são expressas através de signos linguísticos que podem ser indeterminados. A indeterminação no direito ocorre quando o conteúdo dos vocábulos empregados não é pré-determinado, necessitando de processos interpretativos para clarificar e evidenciar o alcance do que se pretende transmitir. Assim, como o direito é linguagem e a linguagem é aberta, cabe aos seus aplicadores encontrar, entre as diversas interpretações possíveis, aquela que melhor responde o caso posto sob análise na perspectiva do direito e da justiça.

3.2.1 A contribuição de Herbert Hart

Hart dedicou um capítulo de seu festejado “O Conceito de Direito” (*The Concept of Law*) para tratar do tema da textura aberta da linguagem no direito³⁷. A ideia da “textura aberta da linguagem”, como demonstrado, refere-se à natureza flexível e não completamente determinada das palavras e conceitos legais. Hart argumenta que a linguagem jurídica muitas vezes não fornece respostas precisas e definitivas para todos os casos possíveis. Em vez disso, a linguagem legal é caracterizada por uma certa abertura ou elasticidade que permite sua adaptação a diferentes contextos e situações.

Hart propõe a distinção entre “regras primárias” e “regras secundárias” para explicar a textura aberta da linguagem jurídica. As regras primárias são aquelas que governam o comportamento humano diretamente, enquanto as regras secundárias são responsáveis por regular a aplicação das regras primárias. Hart argumenta que as regras secundárias, em particular as regras de reconhecimento, são flexíveis e abertas, permitindo a adaptação do sistema jurídico a mudanças sociais e a novas situações.

A textura aberta da linguagem, assim, implica que as respostas para questões legais muitas vezes dependem da interpretação e aplicação discricionária por parte dos juízes e autoridades legais. Isso contrasta com a visão de positivistas legais

³⁷ Trata-se do capítulo VII, “O formalismo e o ceticismo em relação às normas”. HART, H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 161-199.

anteriores, como John Austin, que viam o direito como um conjunto de comandos claros e definitivos emitidos por uma autoridade soberana³⁸.

A posição de Hart sobre a textura aberta da linguagem, portanto, destaca a flexibilidade inerente à linguagem jurídica e reconhece que nem todas as situações podem ser previstas e regulamentadas de maneira precisa, exigindo uma interpretação contextual e uma aplicação discricionária das regras jurídicas.

De acordo com o professor da Universidade de Oxford, a finalidade do direito é transmitir regras de conduta e ordenar o comportamento humano em uma determinada direção (por meio da utilização de regras primárias). Para tanto, existiriam duas formas de atingir essa finalidade. A primeira pelo exemplo e a segunda pela verbalização de ordens. No direito, o exemplo se assemelha aos precedentes e a verbalização à legislação escrita. Ambos os modos de se transmitir uma mensagem fazem uso de abstrações generalizantes. Os precedentes em menor grau do que a legislação escrita³⁹.

Os termos gerais empregados pelas normas escritas visam atingir uma gama de condutas que quer o legislador ordenar. Contudo, os legisladores não conseguem, *a priori*, pensar e prever todas as condutas que se amoldam a estes termos gerais. Assim, as abstrações generalizantes de que faz uso a norma, ao mesmo tempo que são necessárias, causam insegurança quando se trata de casos limítrofes.

Um exemplo dado por Hart é o da norma que proíbe a entrada de veículos nos parques. A finalidade dessa norma é garantir tranquilidade aos frequentadores desses ambientes e segurança aos transeuntes. Frente à essa norma não há dúvidas de que carros, caminhões e motocicletas estão proibidos de adentrar aos parques. Mas, e quando se trata de veículos de controle remoto (brinquedos) e bicicletas? Estes objetos podem ser enquadrados na categoria dos “veículos” a que a norma se referiu?⁴⁰

As abstrações generalizantes, em que pese necessárias à construção do enunciado normativo, tornam a norma sempre sub-inclusiva e sobre-inclusiva. É o antigo problema, já enfatizado por Gustav Radbruch, e mencionado por Recasens Siches, que o enuncia através do seguinte exemplo: em uma estação ferroviária existia um cartaz proibindo a entrada de cães no estabelecimento. Um cego com seu

³⁸ SGARBI, Adrian. *Clássicos de teoria do direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 24.

³⁹ HART. H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 161-162.

⁴⁰ HART. H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 164.

cão-guia poderia ser proibido de adentrar à estação? E um camponês que chegasse com um urso, poderia ser-lhe deferida a entrada?⁴¹

No primeiro caso (cão-guia), estamos diante de um problema de sobre-inclusão normativa, pois nos parece totalmente razoável que a norma que proíbe a entrada de cães na estação ferroviária não queria proibir a entrada de pessoas portadoras de deficiência visual que estivessem acompanhadas de cães-guia. No segundo caso (urso), por sua vez, estamos diante de um problema de sub-inclusão normativa. Isso porque nos parece que a finalidade da norma é garantir a segurança e a paz dos passageiros, e um urso causa o mesmo (ou até maior) transtorno do que pode causar um cachorro.

Veja-se que as abstrações generalizantes de que se utiliza os preceitos normativos não conseguem conceber todos os casos que pretendem regular. A realidade é muito mais rica do que todas as elucubrações que podem derivar da mente dos legisladores. Por isso conclui Hart que

a linguagem geral em que a norma se expressa não pode fornecer senão uma orientação incerta, como faria um exemplo igualmente dotado de autoridade. Nesse ponto, cai por terra a sensação de que a linguagem da norma nos habilitará a simplesmente identificar exemplos facilmente reconhecíveis. A inclusão de um caso particular dentro de uma norma e a inferência de uma conclusão silogística já não caracterizam a essência do raciocínio envolvido em decidir qual é o procedimento correto. Em vez disso, a linguagem da norma agora parece apenas assinalar um exemplo vinculante, isto, é aquele constituído pelo caso evidente⁴².

Dessa forma, é possível observar que a mensagem que se pretende transmitir com determinada norma, em algumas situações, deverá ser esclarecida por meio de processos interpretativos. Isso porque a norma, ao fazer uso de termos gerais, não consegue prever, antecipadamente, todas as situações que ela pretende normatizar. Assim, sempre haverá problemas de sobre-inclusão e sub-inclusão que deverão ser resolvidos pelos aplicadores do direito.

Para Hart, a textura aberta da linguagem gera problemas de indeterminação semântica, que o autor qualifica como lacunas jurídicas, ou seja, ausência de uma resposta do ordenamento jurídico a determinado caso concreto. Contudo, como nos adverte Struchiner, escorado na doutrina de Alchourrón e Bulygin, Hart se equivoca

⁴¹ SICHES, Luis Recasens. *Tratado general de filosofía del derecho*. Cidade do México: Editorial Porrúa, 1978, p. 645-646.

⁴² HART. H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 164.

ao concluir que as lacunas geradas pela textura aberta da linguagem são hipóteses de incompletude do sistema. Isso pois, nos casos de penumbra, “não existe uma falta de solução, mas sim um problema semântico nas propriedades da linguagem”⁴³. Nos casos de indeterminação semântica no direito, portanto, não há ausência de resposta pelo ordenamento. Antes, a solução existe e deve ser encontrada através do processo hermenêutico de interpretação.

A contribuição de Hart foi importante principalmente em função do estudo da estrutura da norma. Ou seja, suas considerações sobre a necessidade de as normas utilizarem termos gerais para prescrever condutas. Assim, o autor inova ao enfrentar o problema causado pela indeterminação desses termos gerais e como ele pode ser resolvido. Os estudos de Hart nessa matéria foram pioneiros na transposição da teoria da textura aberta do campo da filosofia da linguagem para a teoria do direito. Suas investigações deram azo a inúmeros outros estudos que partiram da análise da linguagem e empregaram as teorias ali forjadas no campo do direito.

3.2.2 A contribuição de Genaro Carrió

A teoria da linguagem de Genaro Carrió, professor e ex-presidente da Suprema Corte da Argentina, representa um componente fundamental de sua contribuição ao campo jurídico. Carrió concentrou uma parte substancial de seus estudos na análise da linguagem jurídica, reconhecendo seu papel central na interpretação e aplicação do direito.

O professor da Universidade de Buenos Aires, em sua obra, destacou a importância do viés pragmático na compreensão da linguagem jurídica, argumentando que a verdadeira compreensão do significado de um texto legal vai além da estrutura gramatical e do contexto semântico. Isso porque, na análise da linguagem aplicada ao direito, seria essencial considerar o contexto prático de uso, as intenções dos legisladores e as consequências práticas da aplicação da lei.

Além disso, Carrió enfatizou que a linguagem jurídica não deve ser analisada apenas como um conjunto de regras gramaticais e semânticas, mas como uma ferramenta prática utilizada pelos operadores jurídicos. Ele estava interessado nas

⁴³ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 72.

nuances da linguagem conforme ela é empregada no contexto legal, considerando como as palavras são usadas para criar normas, argumentos e decisões judiciais.

O autor reconheceu que a linguagem jurídica desempenha diversas funções, indo além da simples transmissão de informações. Além de comunicar normas e regras, a linguagem jurídica é utilizada para argumentar, persuadir e justificar decisões, exigindo uma abordagem mais ampla na análise.

Embora tenha enfatizado o viés pragmático, Carrió não desconsiderou a importância da análise semântica e sintática da linguagem jurídica. Ele reconheceu que a estrutura gramatical e o significado das palavras desempenham um papel significativo na interpretação legal, mas argumentou que essa análise deveria ser complementada por uma compreensão mais profunda do uso pragmático.

O professor argentino, defendeu, também, a ideia de que a interpretação adequada de um texto legal requer a consideração do contexto em que foi produzido. Isso envolve entender as circunstâncias históricas, sociais e políticas que cercaram a criação da norma jurídica.

A teoria da linguagem de Genaro Carrió reflete sua abordagem holística para compreender a natureza da linguagem jurídica. Ele buscou superar abordagens mais formalistas, reconhecendo a complexidade e a dinâmica da linguagem no campo do direito.

No seu "*Notas sobre Derecho e Lenguaje*", ele buscou responder duas principais perguntas, que foram assim formuladas: "o que fulano fez ao dizer 'x'?" e "o que quer dizer 'x'?". Para o autor, a primeira indagação estaria relacionada com o uso da linguagem, com a forma pela qual o receptor recebe e interpreta uma certa informação. Ou seja, se a informação foi passada, por exemplo, no uso descritivo, expressivo ou operativo da linguagem⁴⁴.

Já a segunda pergunta se relaciona com a natureza da linguagem, ou seja, qual o significado que um determinado vocábulo carrega. Carrió centra a maior parte do seu estudo nesta segunda indagação, estudando, primeiro, as questões relacionadas à própria linguagem e, depois, como essa se relaciona com o direito.

Para ele, a linguagem natural se utiliza de termos gerais para agrupar determinadas manifestações da realidade em conceitos. Isso porque não seria possível, tampouco necessário, que existisse uma palavra (designação) específica

⁴⁴ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972, p. 16-17.

para cada objeto ou fatos concretos existentes no mundo. Dessa forma, a linguagem cria conceitos gerais que são suficientes para comunicar aquilo que se faz necessário à vida humana.

Contudo, os conceitos gerais podem padecer de dois problemas: ambiguidade e vagueza. O primeiro existe quando um mesmo termo geral é utilizado para designar diferentes objetos e/ou fatos. Tomemos como exemplo o termo “radio”. Ao mesmo tempo, esta expressão serve para definir o “aparato eléctrico que sirve para escuchar música y noticias”; o “metal descubierto por los esposos Curie” ou “la mitad del diámetro”.⁴⁵ ⁴⁶ Portanto, determinados termos gerais, devido à sua natureza polissêmica, só serão exatamente compreendidos quando tomados dentro do contexto em que são proferidos. Assim, é que “si uno de mis hijos me pregunta ‘¿Qué quiere decir ‘radio?’’, no tengo más remedio que contestarle con otra pregunta: ‘¿En qué frase u oración?’”⁴⁷.

O segundo problema de que padecem as palavras é a vagueza. A vagueza se dá, segundo Carrió, nas margens da linguagem. Isso porque, conforme já dissemos acima, a linguagem possui um núcleo semântico duro, onde o sentido da palavra utilizada é totalmente compreendido. Assim é que, frente a uma determinada expressão, por exemplo, “adulto”, “alto” ou “calvo”, há situações nas quais ninguém razoavelmente dúvida que uma pessoa é adulta, alta e calva e há outras situações em que ninguém razoavelmente dúvida que uma pessoa não é adulta, alta e calva. Mas qual a idade que uma pessoa passa a ser adulta? Abaixo de quantos centímetros uma pessoa não é mais considerada alta? Quantos fios de cabelo são necessários para ser considerado calvo? Todas estas expressões permitem identificar com precisão pessoas adultas, altas e calvas, mas em certos momentos (contextos) estas mesmas palavras se tornam vagas e imprecisas. Para utilizar a metáfora urdida por Paulo Coimbra, “assim ocorre no alvorecer, pois nele é difícil distinguir o momento exato em que deixou de ser noite e iniciou o dia, mas é fácil perceber quando se dissipam as trevas e irradia o sol sua luz”⁴⁸.

⁴⁵ Sobre esta última definição, temos de lembrar que o autor escreve em língua espanhola. Em português a metade do diâmetro é o “raio” e não o “radio”.

⁴⁶ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972, p. 26.

⁴⁷ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972, p. 26.

⁴⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 108.

A vagueza, portanto, faz com que as palavras, nas margens da comunicação, não consigam transmitir um sentido preciso e incontroverso. Como veremos com mais vagar adiante, é o que ocorre, por exemplo, com os conceitos de renda, serviço, rendimento e insumo. Ninguém razoavelmente duvida que o salário percebido mensalmente deve ser levado em conta na apuração da renda da pessoa física, mas o *cashback* do cartão de crédito deve ser oferecido à tributação? Ninguém razoavelmente duvida que um escritório de advocacia é um prestador de serviços, mas as empresas que produzem *softwares* que podem ser baixados diretamente pela *internet* são consideradas prestadoras de serviço? Ninguém razoavelmente duvida que os valores pagos como contraprestação ao trabalho realizado são considerados rendimento e devem ser tributados pela contribuição previdenciária, mas e o valor dos vales transporte e alimentação que são descontados dos empregados (coparticipação)? Também deve ser considerado rendimento? Ninguém razoavelmente duvida que pneus são insumos de uma empresa de transportes, mas os valores gastos pelas empresas comerciais a título de *marketing* também podem ser considerados insumos para fins de creditamento de PIS e Cofins?

No mesmo sentido, a potencial vagueza da linguagem gera inúmeros conflitos de competência, nos quais nem mesmo a administração pública sabe ao certo a extensão de um determinado conceito, sendo necessário a intervenção do Poder Judiciário para delimitar o alcance do vocábulo ou expressão empregada pela norma jurídica. É o que ocorreu por exemplo, como veremos adiante, nos conflitos de competência envolvendo (i) o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), nos casos da tributação de softwares e habilitação de celulares; (ii) o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ISS, na hipótese de industrialização por encomenda; e (iii) o Imposto Territorial Rural (ITR) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em torno do conceito de “zona urbana”.

Os imbróglios jurídicos, em grande medida, estão associados a essa característica da linguagem, ou seja, à sua sempre potencial vagueza. Isso porque, como destaca Carrió, o direito utiliza-se da linguagem natural para criar suas

normas⁴⁹. Assim, mesmo que o direito possua conceitos próprios, na tentativa sempre premente da busca pela segurança jurídica, esses também são, em certa medida, vagos, vez que, mesmo que específicos do campo jurídico, são derivados da linguagem natural.

As zonas de penumbra, portanto, evidenciam a existência de lacunas no direito (aqui entendidas como os casos nos quais o ordenamento jurídico não dispõe de uma pronta resposta). Certo é que, na maioria dos casos, um imbróglio jurídico se resolve pelo exercício silogístico, isto é, de subsunção do fato concreto (objeto da dúvida) à norma jurídica que o regula. Contudo, nos casos de penumbra, cabe ao juiz buscar, dentre as várias interpretações possíveis, aquela que melhor se adequa e soluciona o caso levado a julgamento⁵⁰. É nesse sentido que poder-se-ia falar que os juízes, em certa medida, criam direito.

Disso tudo, Carrió extrai três conclusões: *primus*, é falsa a afirmação de que o ordenamento jurídico é um sistema cerrado, dotado de “plenitude hermética” e “finitude lógica”; *secundus*, para solucionar os casos de penumbra não basta que os juízes conheçam a fundo as normas jurídicas, antes é necessário que eles tenham consciência do contexto histórico e social da comunidade a que pertencem; e *tertius*, os casos complexos do direito, motivados pelas zonas de penumbra, não invalidam a conclusão de que a linguagem possui um núcleo duro, no qual a informação consegue ser passada sem que haja empecilhos lógicos⁵¹.

3.2.3 A contribuição de Noel Struchiner

A contribuição de Noel Struchiner para o estudo da textura aberta da linguagem aplicada ao direito se dá através de uma avaliação crítica desse fenômeno. Para o autor, a textura aberta da linguagem fornece duas vantagens ao sistema jurídico. A primeira relacionada ao funcionamento do direito e a segunda para a “construção de uma teoria do direito capaz de fornecer um retrato mais fidedigno sobre o funcionamento das regras jurídicas e, conseqüentemente, do direito”⁵².

⁴⁹ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972, p. 37.

⁵⁰ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972, p. 45-47.

⁵¹ CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972, p. 47-51.

⁵² STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 74.

Sobre o primeiro aspecto, o professor da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro esclarece que uma visão irrefletida da textura aberta da linguagem pode levar à conclusão de que o sistema jurídico padeceria de uma grave insegurança, na medida em que não conseguiria prever *a priori* todas as soluções dos casos cotidianos. Contudo, como salienta o autor, a insegurança causada pela porosidade da linguagem é bastante minimizada, porquanto as convenções linguísticas compartilham de um núcleo semântico duro.

A textura aberta da linguagem, ao contrário, forneceria uma vantagem ao sistema jurídico, ao passo que a utilização de termos gerais, como demonstrado por Hart, pode abarcar situações não previstas pelos legisladores. Explicamos. Seria mesmo impossível que os legisladores previssem, de antemão, todos os imbróglios jurídicos que podem derivar da vida humana. Dessa forma, não é possível criar uma regra específica para cada problema jurídico havido das relações sociais cotidianas. Sendo tarefa inexecutável criar soluções apriorísticas para todos os problemas do direito, a textura aberta da linguagem permite que as regras jurídicas se adaptem às mais diversas realidades, e, através do poder discricionário do juiz, o ordenamento jurídico solucione qualquer lide levada à sua apreciação. Não fosse assim, certamente, muitos casos levados a julgamento não seriam solucionados⁵³.

Dessa forma, para Struchiner, a textura aberta da linguagem contempla uma vantagem na compreensão do funcionamento do direito, pois permite que as normas jurídicas se adequem aos mais variados casos, não sendo necessário que os legisladores, em um exercício de vidência impossível, criem uma norma jurídica para cada caso controvertido passível de ser levado à apreciação do Poder Judiciário⁵⁴.

Essa vantagem da porosidade da linguagem fica bastante evidente quando tomamos, por exemplo, o conceito de cidadão disposto na Seção 1 da Emenda XIV da Constituição estadunidense. Assinala a respectiva seção:

[t]odas as pessoas nascidas ou naturalizadas nos Estados Unidos e sujeitas a sua jurisdição são cidadãos dos Estados Unidos e do Estado onde tiver residência, Nenhum Estado poderá fazer ou executar leis restringindo os privilégios ou as imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos; nem poderá

⁵³ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 76-79.

⁵⁴ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 76-79.

privar qualquer pessoa de sua vida, liberdade, ou bens sem processo legal, ou negar a qualquer pessoa sob sua jurisdição a igual proteção das leis.

Primeiramente, por cidadão estadunidense, entendia-se todo homem branco nascido ou naturalizado nos Estados Unidos. Posteriormente, passou-se, também, a entender-se por cidadão todas as mulheres brancas americanas (veja-se que somente em 1920 as mulheres passaram a ter direito de voto naquele país). As pessoas negras só tiveram seus direitos civis reconhecidos plenamente em 1964, através do "*Civil Rights Act*" (Lei dos Direitos Civis de 1964). Portanto, somente a partir daquele ano o conceito de cidadão passou a abranger homens e mulheres brancos ou negros estadunidenses. O reconhecimento de cidadania aos estrangeiros ainda é ferida aberta no seio dessa sociedade, sendo que diversos imigrantes ainda sofrem discriminações e negativas de direitos básicos. Veja-se, dessa forma, que o conceito de "cidadão" evoluiu nos Estados Unidos de maneira a abranger cada vez mais pessoas, conferindo-lhes direitos inerentes à cidadania, isso tudo sem precisar modificar as palavras empregadas no texto constitucional.

Com esse exemplo, resta claro que a textura aberta da linguagem representa uma vantagem na adaptação das normas jurídicas aos casos concretos. Não fosse essa característica dos signos linguísticos, para a evolução do direito, seria sempre necessário o processo legislativo, de forma que os Tribunais não poderiam reinterpretar conceitos de maneira a ampliar o alcance de seus significados. Essa é, também, a conclusão do autor:

[a] textura aberta da linguagem é vantajosa porque incorpora essa oscilação entre esses dois extremos: a necessidade de certeza e a necessidade de deixar certas questões em aberto para serem apreciadas no tempo adequado. A textura aberta não contribui apenas para o funcionamento do direito, permitindo que o escopo das regras jurídicas seja lapidado nos casos situados na região de penumbra. Na verdade, o fenômeno da textura aberta da linguagem, além de ser uma característica inerente à natureza da linguagem, contribui para a nossa comunicação cotidiana. A textura aberta de um termo geral permite que ele passe a englobar as novidades da vida⁵⁵.

A segunda vantagem da textura aberta da linguagem aplicada ao direito se relaciona, de acordo com Struchiner, com a estruturação de uma teoria do direito capaz de representar mais fidedignamente o que é e como se dá o direito.

⁵⁵ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 79.

Para tanto, o autor critica duas correntes da teoria jurídica que explicariam equivocadamente o que é o direito. A primeira corrente, conhecida como formalismo jurídico⁵⁶, apregoa que as regras jurídicas fornecem respostas satisfatórias a todos os casos litigiosos, sendo papel do juiz apenas encontrar, dentro do arcabouço legal disponível em uma determinada sociedade, qual regra melhor soluciona o caso levado à sua análise. Nesse sentido, o juiz não teria nenhum poder discricionário, vez que todos os casos já estariam previamente regulados. Como já dissemos acima, é impossível que os legisladores prevejam soluções apriorísticas para todos os casos concretos. A realidade social é muito mais rica e inventiva que a limitada imaginação de nossos representantes. Portanto, o formalismo jurídico não fornece uma resposta satisfatória sobre o que é o direito.

A segunda corrente criticada pelo professor carioca é aquela que ficou conhecida como realismo jurídico⁵⁷. Para essa corrente, encabeçada por Oliver Wendell Holmes, juiz da Suprema Corte estadunidense, o direito é aquilo que os juízes dizem ser, não importando o conteúdo das regras jurídicas. Para os defensores do realismo, não importa o que está positivado, de maneira que os aplicadores do direito possuem discricionariedade ilimitada para dizer o que é o direito no caso concreto, não se vinculando às normas postas anteriormente. Os críticos dessa interpretação sustentam que o realismo jurídico nega e negligencia um dos principais fundamentos do Estado Democrático de Direito, o princípio da legalidade. Ademais, fosse o direito o que os juízes dizem ser, não haveria que se falar em julgamento incorreto ou equivocado, não sendo necessário, sequer, o duplo grau de jurisdição. Antes, conforme bem assentado pelos seus críticos, o realismo não se sustenta pois os juízes estão vinculados às normas postas pelos legisladores, pelo que não exercem discricionariedade ampla, não possuindo poder criativo ilimitado. Não fosse assim, não haveria distinção entre o Poder Legislativo e o Poder Judiciário, porquanto ambos seriam criadores de direito.

Para Struchiner, a melhor teoria para explicar o que é o direito é aquela desenvolvida por Hart, sendo uma concepção intermediária entre o formalismo e o

⁵⁶ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 84-87.

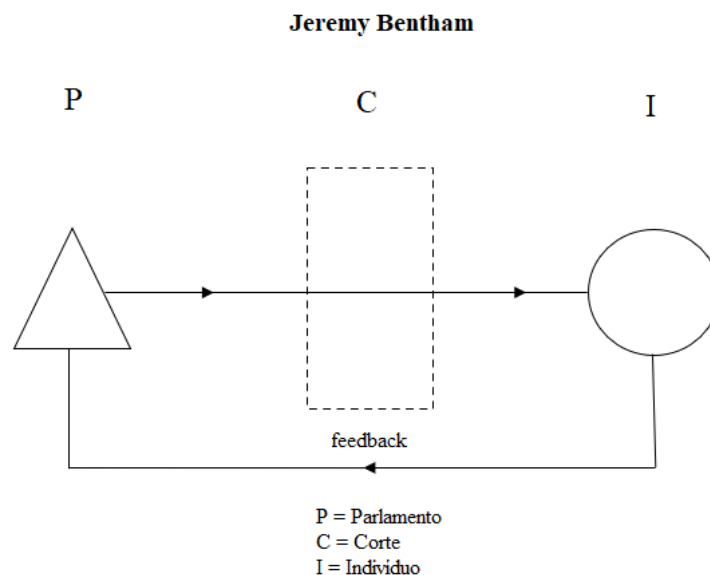
⁵⁷ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 87-90.

realismo. De acordo com Hart (posição adotada por Struchiner), nos casos fáceis, os aplicadores do direito realizam um exercício silogístico, buscando no ordenamento a regra que melhor se adequa ao caso concreto. Porém, nos casos difíceis, que são, justamente, aqueles que acontecem na zona de penumbra, o juiz possui poder discricionário, exercendo poder criador de direito.

Assim, para Hart, a explicação do que é o direito é aquela que concebe respostas distintas para os casos fáceis e difíceis, sendo que, nos primeiros, há mera subsunção do fato à norma e, nos segundos, exercício de poder discricionário do juiz.

Para exemplificar visualmente o que acabamos de dizer, Struchiner, citando D'Amato, oferece as seguintes representações gráficas:

Figura 2 – Representação gráfica do formalismo jurídico



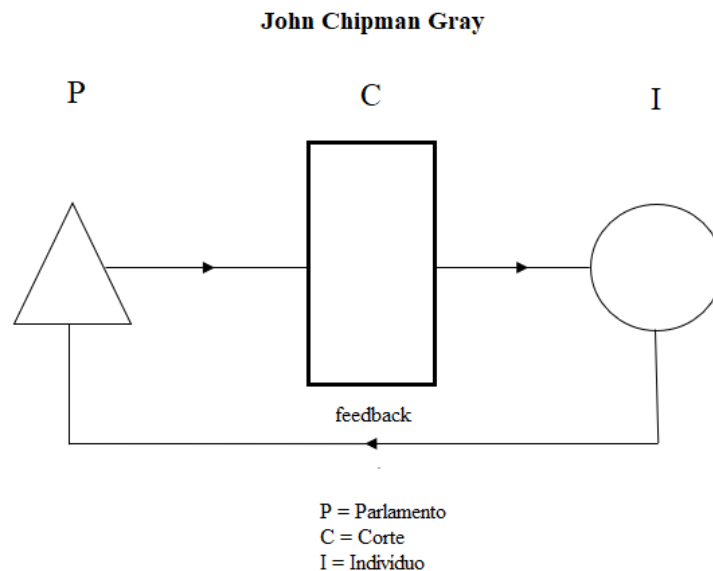
Fonte: STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 93.

A representação acima se refere à teoria de Jeremy Bentham, representante do formalismo jurídico. Nela, o direito consiste nas regras emanadas do Legislativo (Parlamento), que devem ser aplicadas aos indivíduos pelos juízes (Corte), sem sofrerem alterações (por isso, a linha pontilhada para representar a Corte). O juiz é a

mera “boca da lei”, seu papel é “aplicar”, “dizer”, ou “declarar” o direito e jamais interpretar o direito⁵⁸.

A seta que vai do indivíduo para o Parlamento (*feedback*) não é importante para a análise ora empreendida. Apenas significa que os indivíduos escolhem e influenciam seus representantes.

Figura 3 – Representação gráfica do realismo jurídico



Fonte: STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 94.

A figura acima se refere à posição realista de John Chipman Gray. De acordo com esse teórico do direito, o direito consiste nas regras estabelecidas pelos Tribunais quando decidem os casos concretos. As regras emanadas do Legislativo servem apenas como fontes do direito, mas não são capazes de constranger os juízes a julgar de determinada forma. Portanto, apesar de o Legislativo poder expressar a sua vontade para o Judiciário, este pode sempre exercitar o seu poder discricionário e interpretar a regra ao seu alvedrio (por isso, a seta vinda do Parlamento para quando chega na Corte, representada pelo retângulo de linha preta)⁵⁹.

⁵⁸ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 93.

⁵⁹ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 94.

o juiz deve aplicar (declarar) o direito nos casos claros, e, nos casos de penumbra, a atividade do juiz é criativa e construtiva. Hart não acredita nem no "Nobre Sonho" utópico dos formalistas de que as palavras da lei sempre podem oferecer uma única resposta correta, nem no "Pesadelo" dos realistas jurídicos de que as palavras da lei nunca possibilitam uma resposta correta⁶¹.

Portanto, a conclusão de Noel Struchiner é de que a textura aberta da linguagem, antes de representar um problema de segurança jurídica, representa duas vantagens para o direito. Como vimos, a primeira no sentido de aprimoramento constante das normas jurídicas, o que seria impossibilitado se a normas detivessem sempre o mesmo significado; e a segunda no que concerne à construção de uma teoria do direito que explique de forma satisfatória o que é e como funciona o direito.

3.3 A *res dubia* como consequência da indeterminação no direito

Nos tópicos acima, pretendemos demonstrar que a linguagem pode possuir zonas de indeterminação (penumbra), as quais ocorrem nas margens da comunicação e fazem com que seja necessário realizar testes de verificação para a exata compreensão da mensagem que se pretende transmitir.

Também demonstramos como a textura aberta da linguagem influencia na compreensão das normas jurídicas. Por meio das contribuições de Herbert Hart, Genaro Carrió e Noel Struchiner – que estudaram a aplicação da filosofia da linguagem ao direito –, apresentamos a conclusão segundo a qual as normas jurídicas também possuem zonas de incerteza. Quando isso ocorre, cabe aos aplicadores do direito interpretarem o conceito jurídico indeterminado, buscando, no vasto rol de interpretações possíveis (interpretações razoáveis), aquela que melhor responde ao caso posto sob análise.

Diante do quanto exposto até aqui, é fácil compreender que a indeterminação das normas jurídicas gera casos que podemos denominar de “alta indagação jurídica” (zonas de incerteza objetiva), ou seja, casos nos quais existe uma *res dubia*. Para Batista Júnior, a *res dubia* surge quando há “dúvida no espírito das partes sobre quem tem ou não razão”⁶². Nestes casos, não há concordância entre as partes – para nós,

⁶¹ STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001, p. 95-96.

⁶² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 303.

entre fisco e sujeitos passivos ou mesmo entre distintos entes, órgãos ou agentes arrecadadores – sobre a quem pertence o direito, ou, em algumas hipóteses, até mesmo sobre qual é o direito. É ver que os casos de alta indagação jurídica podem dizer respeito tanto a fatos, quanto ao próprio direito (a quem o compete ou, mesmo, qual é ele) em determinado contexto ou circunstância.

A *res dubia*, portanto, caracteriza os casos de alta indagação jurídica. São casos que se apresentam nas zonas de penumbra da linguagem, quando caberá ao aplicador do direito realizar o exercício hermenêutico e encontrar, dentro do campo de interpretações possíveis e razoáveis, a solução que melhor se adegue ao caso concreto.

No campo da aplicação prática do direito, encontramos casos que evidenciam de maneira hialina o que queremos dizer com casos de alta indagação jurídica, *res dubia* ou zonas de incerteza objetiva. Um campo do direito propício para controvérsias conceituais é a classificação de mercadorias na seara aduaneira. Nesse sentido, é possível colher da prática forense alguns exemplos que ilustram muito bem a imprecisão da linguagem e a formação da *res dubia*.

A evolução do direito não consegue acompanhar a contento a evolução da tecnologia. Nesse sentido, alguns produtos anteriormente inexistentes encontram dificuldades para serem enquadrados nos conceitos jurídicos presentes. O sistema harmonizado de classificação de mercadorias nada mais é do que uma extensa lista de “padrões” que classifica todos os produtos existentes em categorias. A premissa universal dessa classificação, que é jurídica, é de que todo produto deve ser classificado em algum código existente, de maneira que existem regras para essa classificação.

Contudo, a rápida evolução social e tecnológica acaba por gerar impasses nessa classificação, opondo, muitas vezes, fisco e sujeitos passivos. Como exemplo desses impasses, podemos citar a classificação de *drones*, que, por anos, foi objeto de divergência tanto administrativa quanto judicial. Em um primeiro momento, houve Auditores-Fiscais que entendiam aplicável a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 9503.00.97 (“Outros – Outros brinquedos, com motor elétrico”). Posteriormente, a Coordenação-Geral Aduaneira (Coana) entendeu que a classificação correta seria no Capítulo 88 da NCM (“Aeronaves, aparelhos espaciais, e suas partes”). Já em uma terceira fase, após a manifestação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Alfândegas (OMA), a Receita Federal

finalmente entendeu que o enquadramento apropriado seria na subposição 8525.80 (“Câmeras de televisão, câmeras fotográficas digitais e câmeras de vídeo”).

Outro impasse classificatório na seara aduaneira diz respeito às pulseiras esportivas ou *smart watches*. A divergência envolvia o enquadramento no Capítulo 91 (“Artigos de relojoaria”) ou no Capítulo 85 (“Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios”).

Esses exemplos demonstram que não é possível, *a priori*, estabelecer conceitos estanques. Veja-se que os *drones* compartilham semelhanças com as famílias dos brinquedos, das aeronaves e das câmeras. Do mesmo modo, os *smart watches* compartilham parentesco com os relógios e os gravadores sonoros e de imagem.

As divergências classificatórias em matéria aduaneira são um excelente exemplo de como a textura aberta da linguagem impacta o direito, gerando *res dubia*. Uma vez que o direito é linguagem e a linguagem é fluida, torna-se, muitas vezes, impossível estabelecer conceitos classificatórios de maneira apriorística. Isso acaba por possibilitar uma abertura interpretativa, de modo que um mesmo conceito pode receber tratamentos diversos pelos operadores e aplicadores do direito.

Entretanto, saliente-se, desde logo, que a mera discordância entre fisco e sujeitos passivos, mesmo que levada a apreciação do Judiciário, não é fator suficiente para a caracterização da *res dubia*. O Poder Judiciário se pronuncia sempre que provocado, independentemente da existência de uma “dúvida qualificada”. Antes, a *res dubia* é marcada, por exemplo, por conflitos de competência ou posições dissonantes dentro do próprio órgão julgador, ou seja, existe “dúvida qualificada” quando os próprios entes, órgãos ou agentes arrecadadores divergem sobre o alcance de determinado conceito jurídico-tributário ou quando os julgadores (seja em âmbito administrativo, seja em âmbito judicial) divergem amplamente sobre a resposta a ser dada ao caso concreto. No capítulo 5 deste trabalho, tentaremos delimitar algumas hipóteses nas quais as zonas de incerteza se demonstram objetivas.

A *res dubia*, portanto, é consequência direta da indeterminação no direito e é o que justifica as divergências de entendimento acerca de um mesmo conceito. No capítulo 5, como dissemos, demonstraremos como a *res dubia* descortina algumas zonas de incerteza objetiva. São essas zonas (ou condições) que, ao nosso ver,

representam hipótese de exclusão da culpabilidade nas sanções estritamente tributárias por ausência de potencial consciência da ilicitude, mormente quando consideramos a complexidade do sistema tributário brasileiro e a delegação ao sujeito passivo da tarefa interpretativa através do lançamento por homologação. A explicação mais detalhada dessa consequência, porém, será analisada com a acurácia que lhe é necessária mais à frente. Antes, é preciso tecermos mais algumas considerações sobre a textura aberta da linguagem (e sua verificação prática por meio de casos limites) e sobre a culpabilidade no direito penal e tributário.

3.4 Casos limites em matéria tributária apreciados pelos Tribunais Superiores

Como demonstrado, os conceitos jurídicos, frente à textura aberta da linguagem, permitem interpretações distintas. Dessa forma, alguns termos gerais empregados pelas normas tributárias são vagos, apresentando zonas de penumbra (zonas de incerteza objetiva). Certo é, porém, que os termos gerais ostentam, também, zonas de certeza, nas quais ninguém razoavelmente duvida que o termo geral se aplica (candidatos positivos) e outras nas quais ninguém razoavelmente duvida que ele não se aplica (candidatos negativos).

As zonas de incerteza objetiva (candidatos neutros) ficam evidentes, por exemplo, quando existem divergências entre os próprios entes tributantes (conflitos de competência) ou entre fisco e sujeitos passivos (em algumas hipóteses específicas), necessitando da intervenção do Judiciário para delimitar o alcance de um determinado conceito.

Entre os conflitos de competência que foram resolvidos pelas Cortes superiores podemos citar aqueles envolvendo (i) ICMS e ISS, como nos casos da tributação de softwares e habilitação de celulares; (ii) IPI e ISS, na hipótese de industrialização por encomenda; e (iii) ITR e IPTU, em torno do conceito de “zona urbana”.

Já nas hipóteses de divergência entre fisco e sujeitos passivos acerca de um determinado termo geral, podemos citar alguns precedentes dos Tribunais superiores que analisaram os conceitos de “renda”, “serviço”, “rendimento” e “insumo”. Estes termos foram empregados nas normas tributárias para representar os “fatos-signos presuntivos de riqueza”⁶³ – para utilizarmos da expressão de Alfredo Augusto Becker – a serem alvejados pela tributação. Contudo, por serem termos gerais, apresentam

⁶³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 497.

zonas de incerteza, nas quais não se sabe ao certo se a tributação deve ou não ocorrer.

Nosso propósito neste tópico, dessa forma, é apresentar o entendimento dos Tribunais Superiores acerca destes casos limites. Após termos visto a doutrina a respeito da textura aberta da linguagem, é preciso demonstrar como esta característica dos signos linguísticos influencia na interpretação e compreensão dos conceitos jurídico-tributários. Assim, analisaremos a evolução jurisprudencial acerca destes conceitos a fim de demonstrar como as Cortes superiores vêm interpretando referidos termos gerais.

3.4.1 Dubiedade e divergência entre autoridades fiscais: conflitos de competência

Como ressaltado acima, é importante destacar que a mera submissão de um tema à apreciação dos tribunais não é suficiente para caracterizar a *res dubia*, ainda mais para determinar uma zona de incerteza objetiva. Os tribunais analisam qualquer discussão sempre que provocados. Portanto, é necessário objetivar estas zonas de incerteza que geram a *res dubia*. Essa tarefa será empreendida no capítulo 5, mas desde já, enfatize-se que a divergência entre as autoridades fiscais, ou seja, os conflitos de competência em matéria tributária, são um forte indício dessa zona de incerteza objetiva. Isso porque, se nem mesmo as autoridades fazendárias convergem sobre o alcance de um determinado conceito jurídico-tributário, não poderá ser exigido dos sujeitos passivos que, a priori, saibam qual a real extensão desse conceito.

Abaixo, analisaremos alguns conflitos de competência resolvidos pelos Tribunais superiores a fim de extrairmos algumas conclusões da verificação prática da indeterminação no direito.

3.4.1.1 ICMS x ISS

O conflito de competência envolvendo a tributação de *softwares* é tema antigo no cenário jurídico tributário nacional. Em linhas gerais, os Estados sustentavam que os *softwares* desenvolvidos de forma personalizada constituíam uma obrigação de dar, sujeita, portanto, ao ICMS. Por outro lado, os municípios incluíam a personalização de *softwares* na lista de serviços do ISS, entendendo que essa atividade se enquadrava como serviço.

O tema demandou mais de duas décadas para ser resolvido pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que decidiu em favor dos municípios, declarando a constitucionalidade da tributação pelo ISS e a inconstitucionalidade da sujeição dessa atividade ao ICMS.

A discussão foi consolidada no julgamento conjunto de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 1.945⁶⁴ e 5.659⁶⁵). Na primeira, relatada pelo Ministro Dias Toffoli, a Confederação Nacional de Serviços (CNS) contestou o Decreto estadual nº 46.877/2015 de Minas Gerais e outros dispositivos legais, argumentando que tais operações não deveriam ser tributadas pelo ICMS, pois já incidiria sobre elas o ISS. Na segunda, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, o Movimento Democrático Brasileiro (MDB) questionava a constitucionalidade de dispositivos da Lei estadual 7.098/1998 do Mato Grosso, alegando bitributação e invasão da competência municipal, visto que o Estado tributava operações com programas de computador.

A Ministra Cármen Lúcia e o Ministro Edson Fachin defenderam a incidência do ICMS sobre os programas de computador, considerando-os criações intelectuais produzidas em série destinadas à atividade mercantil. Nunes Marques também argumentou que o simples licenciamento ou cessão de *software* por meio digital, sem suporte físico, não implica, por si só, a incidência do ISS, mas admitiu a tributação do ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual. Já o Ministro Gilmar Mendes admitiu

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945*. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS- comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de maio de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 16 fev. 2024.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659*. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal n. 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. Requerente: Confederação Nacional de Serviços – CNS. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de maio de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>. Acesso em: 16 fev. 2024.

o ISS sobre *softwares* personalizados e o ICMS sobre *softwares* padronizados, comercializados em escala industrial.

No entanto, a maioria dos Ministros, incluindo Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux, acompanhou a conclusão do Ministro Dias Toffoli. Este último, em seu voto, destacou que a elaboração de *softwares* é um serviço que resulta do esforço humano, tanto no fornecimento personalizado via comércio eletrônico direto quanto no licenciamento ou cessão de direito de uso, evidenciando a obrigação de fazer na confecção do programa, no esforço intelectual e nos demais serviços prestados ao usuário.

Outro conflito de competência entre Estados e Municípios diz respeito à habilitação de telefones móveis e sua inclusão nos serviços de telecomunicações. Em 2014, o plenário do STF confirmou o acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual determinava que a habilitação de aparelhos para o uso do serviço de telefonia móvel celular não está sujeita à incidência do ICMS. Essa decisão foi proferida no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 572.020/DF⁶⁶.

Anteriormente, em 2012, o STJ já havia decidido no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.176.753/RJ⁶⁷ que o referido serviço não está sujeito ao ICMS. Conforme a posição predominante, os serviços acessórios não interferem na comunicação, o que fundamenta a ausência de incidência do ICMS. O Ministro Mauro Campbell, responsável pela redação do acórdão à época, sustentou que a incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação deve ser interpretada com base na CRFB/1988 e na Lei Complementar (LC) nº 87/1996.

Para Campbell, o tributo deve recair sobre os serviços de telecomunicação prestados de forma onerosa, abrangendo diversas modalidades como geração,

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 572.020*. Recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Habilitação de aparelhos celulares. A lei geral de Telecomunicações (art. 60, § 1º, da lei nº 9.472/97) não prevê o serviço de habilitação de telefonia móvel como atividade-fim, mas atividade-meio para o serviço de comunicação. Recorrente: Distrito Federal. Recorrido: Vivo S/A. Relator: Ministro Marco Aurélio, 13 de outubro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6930260>. Acesso em 22 fev. 2024.

⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 1.176.753/RJ*. Processual civil. Recurso especial. Tributário. ICMS. Serviços conexos (suplementares) ao de comunicação (telefonia móvel): troca de titularidade de aparelho celular; conta detalhada; troca de aparelho; troca de número; mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; troca de área de registro; troca de plano de serviço; bloqueio DDD e DDI; habilitação; religação. Não incidência do ICMS. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Vivo S/A. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 19 de dezembro de 2012. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000133336&dt_publicacao=19/12/2012. Acesso em 22 fev. 2024.

emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação (art. 2º, III, da LC 87/96). O relator do recurso, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que defendia a tributação sobre todos os serviços, inclusive os preparatórios, foi vencido. Ele argumentava que tais serviços possibilitam a oferta de telecomunicação, conforme definido no art. 60 da Lei nº 9.472/97.

No que diz respeito à legitimidade da cobrança do ICMS sobre a habilitação de telefonia móvel, ambas as turmas de direito público do STJ têm o entendimento de que a descrição de serviço de telecomunicação no art. 2º, III, da LC nº 87/96, refere-se a um procedimento meramente protocolar, com finalidade preparatória e estrutural da prestação do serviço (REsp nº 760.230). Nesse sentido, desde 2008, o STJ consolidou a jurisprudência através da Súmula nº 350, afirmando que "[o] ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular."

Veja-se, portanto, que os conceitos de "mercadoria" e "serviço" são termos lexicalmente abertos, que permitem incluir em sua esfera de abrangência atividades idênticas. Assim, saber se a comercialização de *software* ou a habilitação de celulares são atividades que se enquadram no espectro de abrangência do ICMS ou do ISS é exercício interpretativo que deve ser realizado pelos tribunais.

Nessas hipóteses, se nem mesmo as autoridades arrecadoras estão em consenso sobre a extensão dos conceitos gerais empregados pelas normas tributárias, não pode o sujeito passivo ser punido pela dubiedade dos termos gerais. Assim, caso as decisões acima não possuam modulação de seus efeitos, os sujeitos passivos que interpretaram referidas operações como operações mercantis e recolheram o ICMS, podem ser compelidos a recolherem, agora, o ISS (observado o lustrum decadencial), mas não deverá ser deferida aos Municípios a cobrança de penalidades pela ausência de recolhimento ou recolhimento intempestivo do imposto. Isso porque, trata-se de um erro interpretativo em uma zona de incerteza objetiva. O que confirma a objetividade dessa incerteza é, justamente, o conflito de competência. Não pode ser exigida dos sujeitos passivos uma interpretação que nem mesmo as autoridades fazendárias sabem qual é a correta.

3.4.1.2 IPI x ISS

Um dos conflitos de competência entre a União (IPI) e os Municípios (ISS) refere-se à industrialização por encomenda, uma etapa intermediária no processo de

industrialização. O tema, de grande relevância, foi reconhecido como de repercussão geral pelo STF no RE nº 882.461/MG⁶⁸ (tema nº 816).

O julgamento teve início em 2023, mas até a data de depósito dessa dissertação, em fevereiro de 2024, encontra-se suspenso devido a um pedido de vista do Ministro Alexandre de Moraes. No entanto, a maioria dos ministros já se posicionou pela inconstitucionalidade da incidência do ISS nessa fase do processo.

O relator, Ministro Dias Toffoli, argumentou que a previsão do ISS no subitem 14.05 da LC nº 116/2003 é inconstitucional quando os objetos produzidos são destinados à comercialização ou à industrialização. Ele destacou que a lei complementar não pode ampliar a competência tributária dos municípios estabelecida pela CRFB/1988, e a omissão quanto à ressalva dos objetos destinados à industrialização ou comercialização no subitem 14.05 distorce o critério material do ISS.

Segundo Toffoli, a análise da tributação sobre a industrialização por encomenda deve considerar o papel desempenhado por essa atividade na cadeia econômica, não se limitando à atividade-fim da indústria contratada. Se o bem retorna à circulação ou passa por nova industrialização após a etapa de encomenda, esse primeiro processo representa apenas uma fase do ciclo econômico e não está sujeito ao ISS.

O relator ressalta que, de acordo com esse critério, o ISS não se aplica a objetos destinados à circulação ou à industrialização em atividades como restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento, e atividades semelhantes.

Toffoli recordou que a 1ª Turma do STF, em 2014, já havia reconhecido a inconstitucionalidade da cobrança de ISS para a industrialização por encomenda, quando os materiais eram fornecidos pelo contratante, retornavam a ele e eram comercializados. Essa decisão foi tomada no caso específico da atividade de desdobramento e beneficiamento de bloco ou chapa de granito e mármore.

Em 2015, a 1ª Turma reiterou a conclusão sobre a inconstitucionalidade da cobrança de ISS para a industrialização por encomenda, mesmo quando essa atividade representava uma etapa intermediária do ciclo produtivo da mercadoria.

⁶⁸ Até a data de depósito desta dissertação, em fevereiro de 2024, o recurso ainda não havia sido definitivamente julgado.

Assim como no conflito ICMS x ISS, também o conceito de “industrialização” possui margens nas quais são identificadas zonas de incerteza objetiva. Dessa forma, a conclusão exposta no tópico retro também se aplica ao presente caso. Não podem os sujeitos passivos serem penalizados se não recolheram o tributo correto, quando nem mesmo os entes arrecadadores sabem qual a correta delimitação do conceito de industrialização. Assim, a prevalecer a decisão pela inconstitucionalidade da cobrança do ISS, não poderá a União e os Estados imputarem penalidades aos sujeitos passivos que não recolheram o IPI e o ICMS. Isso porque, nesta hipótese, a zona de incerteza é objetivamente comprovada pela divergência entre os três fiscos.

3.4.1.3 ITR x IPTU

O embate entre a União, responsável pelo ITR, e os Municípios, responsáveis pelo IPTU, centraliza-se na interpretação do conceito de "zona urbana". O CTN, em seu art. 32, § 1º, estabelece que, para fins de incidência do IPTU, a zona urbana é definida por lei municipal, considerando a existência mínima de dois melhoramentos públicos, tais como (i) meio-fio, (ii) abastecimento de água, (iii) sistema de esgotos, (iv) rede de iluminação pública ou (v) escola primária, a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel.

Contrariamente, o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966 exclui da incidência do IPTU os imóveis destinados comprovadamente à exploração agrícola, pecuária ou industrial. Daí surge o conflito para imóveis localizados em zonas urbanas, possuindo os requisitos mínimos, mas com destinação exclusivamente rural.

O STJ foi incumbido de resolver essa questão jurídica complexa. No julgamento do REsp nº 1.112.646/SP⁶⁹ (*leading case* do tema nº 174 dos recursos repetitivos), a 1ª Seção do STJ decidiu que não incide IPTU sobre a propriedade de imóvel localizado em área urbana comprovadamente utilizado para exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial.

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 1.176.753/RJ*. Processual civil. Recurso especial. Tributário. ICMS. Serviços conexos (suplementares) ao de comunicação (telefonia móvel): troca de titularidade de aparelho celular; conta detalhada; troca de aparelho; troca de número; mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; troca de área de registro; troca de plano de serviço; bloqueio DDD e DDI; habilitação; religação. Não incidência do ICMS. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Vivo S/A. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 19 de dezembro de 2012. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000133336&dt_publicacao=19/12/2012. Acesso em 22 fev. 2024.

O entendimento foi firmado no julgamento de um recurso interposto por um produtor agrícola de São Bernardo do Campo/SP. O produtor, dono de um imóvel na zona urbana do Município, destinado ao cultivo de hortaliças e eucalipto, buscava a reforma da decisão da segunda instância que havia validado a cobrança do IPTU pelo município.

Os ministros da 1ª Seção do STJ divergiram da decisão do sodalício paulista, ressaltando que o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966 exclui da incidência do IPTU os imóveis destinados à exploração agrícola, pecuária ou industrial, sugerindo que esses imóveis devem ser tributados pelo ITR, de competência da União.

Para determinar a incidência do IPTU, o CTN utiliza o critério da localização do imóvel, considerando urbana a área definida pela legislação municipal. No entanto, conforme observado pelo relator do recurso no STJ, Ministro Herman Benjamin, além do critério espacial previsto no CTN, deve-se avaliar a destinação e a utilização do imóvel de acordo com o art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966.

No caso julgado pelo STJ, os ministros entenderam que a utilização comprovada para o cultivo de hortaliças e eucalipto conferiu ao imóvel natureza rural, mesmo estando inserido em uma zona qualificada como urbana pelo município.

As conclusões expostas nos tópicos acima também se aplicam *in totum* ao presente conflito de competência. A dubiedade do termo “zona urbana”, causada pelo conflito normativo entre União e Municípios deixa evidente a zona de incerteza objetiva acerca desse termo geral. Portanto, também no presente caso, não poderá ser exigida penalidade dos sujeitos passivos que recolheram o tributo errado. Isso porque não lhes era possível, a priori, saber qual a correta interpretação do referido conceito.

3.4.2 Dubiedade e divergência entre fisco e sujeitos passivos

Não obstante as divergências interpretativas (conflitos de competência) verificados entre os entes tributantes, alguns conceitos jurídico-tributários também geraram fortes atritos entre o fisco e os sujeitos passivos da tributação (contribuintes ou responsáveis). Nesses casos, como dito, a mera divergência de entendimento não basta para configurar a zona de incerteza objetiva. Outros elementos deverão ser levados em consideração, como veremos no capítulo 5, a exemplo das divergências entre tribunais. Antes disso, porém, importante, também, perpassarmos pela análise

de alguns conceitos indeterminados que podem gerar zonas de incerteza objetiva e que necessitaram ser delimitados pelos Tribunais superiores.

3.4.2.1 Conceito de renda

O art. 153, III, da CRFB/88 estabelece a competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Da mera leitura do dispositivo constitucional segue, inevitavelmente, a necessidade de conceituar-se a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”. Há tempos essa tarefa vem sendo empreendida pelo STF, que já se debruçou, em algumas oportunidades, sobre a existência (ou não) de um conceito constitucional de renda.

No julgamento do RE nº 89.791/RJ⁷⁰, ainda sob a égide da Constituição de 1967, a 1ª Turma do STF analisou a incidência do IR sobre parcelas recebidas a título de correção monetária do preço de venda de ações. O referido recurso foi interposto pela União Federal em face de contribuintes pessoas-físicas, com base no art. 119, III, ‘a’, da CRFB/1967, sob o fundamento de violação do art. 55 do Decreto nº 58.400/1966 e arts. 43 e 44 do CTN.

No seu breve voto de quatro páginas, o Ministro Cunha Peixoto esclareceu que o CTN, em seu art. 43, adotou dois conceitos relevantes para a determinação do imposto de renda: "renda" e "proventos". A partir disso, o Ministro sustentou que, apesar das diversas discussões sobre o conceito de "renda", há consenso entre economistas, financistas e juristas de que este se refere sempre a um ganho real ou acréscimo patrimonial. Nesse contexto, ele argumentou que a correção monetária, objeto de debate no recurso em questão, não pode se sujeitar ao imposto de renda, pois não implica em ganho ou acréscimo patrimonial, sendo um mero ajuste, sem o qual ocorreria um decréscimo do capital. O julgamento, portanto, estabeleceu, na jurisprudência do STF, que o conceito de renda se manifesta como um aumento real ou acréscimo patrimonial.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário 89.791/RJ*. Imposto de renda. A falta de dispositivo expresso não incide sobre parcelas recebidas a título de correção monetária do preço da venda de ações. Recurso extraordinário não conhecido. Recorrente: União Federal. Recorrido: Antonio Luiz de Andrade Maciel. Relator: Ministro Cunha Peixoto, 20 de outubro de 1978. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=183481>. Acesso em: 19 fev. 2024.

Em outra oportunidade, ao analisar o RE nº 117.887/SP⁷¹, interposto pela Companhia Antártica Paulista Indústria Brasileira de Bebidas e Conexos em face da Fazenda Nacional, o qual teve por fundamento o art. 119, III, 'a', da CRFB/1967, alegando (i) violação ao art. 15, IV, da CRFB/1946, (ii) violação ao art. 43 do CTN, e (iii) negativa de vigência ao art. 38, § 1º, da Lei nº 4.506/1964, o STF analisou a incidência de IR sobre a distribuição de lucros a acionistas.

Nesta ocasião, o Ministro Carlos Velloso, relator do referido recurso, sustentou que, de fato, a distribuição de lucros aos acionistas não gerou, para o contribuinte, acréscimo patrimonial e nenhuma renda foi por ele percebida - reforçando, aqui, portanto, o que foi assentado no RE nº 89.791/RJ⁷². Para tanto, consignou que não lhe parece “possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”. Concluiu afirmando que, sendo a Lei nº 4.506/1964 anterior ao CTN – que passou a vigor apenas em 01º de janeiro de 1967 –, não poderia o legislador, diante do que dispõe o art. 15, IV, da CRFB/1946, então em vigor, “estabelecer, como renda, uma ficção legal”.

O julgamento ganhou notoriedade devido à abordagem do conceito de renda e à consolidação do entendimento de que não é prerrogativa do legislador estabelecer, por meio de ficções legais, o que constitui, ou não, a renda. Em outras palavras, não é admissível que o legislador estabeleça que uma determinada situação seja considerada "renda" se não implicar, de fato, em um aumento patrimonial para o contribuinte.

Em mais uma assentada, o plenário do STF trouxe ao debate a noção constitucional de renda ao decidir sobre a constitucionalidade do § 1º do art. 30 da Lei

⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 117.887/SP*. Constitucional. Tributário. Imposto de renda. Renda – conceito. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F/46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. Recorrente: Companhia Antártica Paulista. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso, 23 de abril de 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>. Acesso em: 16 fev. 2024.

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário 89.791/RJ*. Imposto de renda. A falta de dispositivo expresso não incide sobre parcelas recebidas a título de correção monetária do preço da venda de ações. Recurso extraordinário não conhecido. Recorrente: União Federal. Recorrido: Antonio Luiz de Andrade Maciel. Relator: Ministro Cunha Peixoto, 20 de outubro de 1978. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=183481>. Acesso em: 19 fev. 2024.

nº 7.730/1989 e do art. 30 da Lei nº 7.799/1989, no RE nº 208.526/RS⁷³. A partir, especialmente, do voto do Ministro Cezar Peluso, que acompanhou o relator (Ministro Marco Aurélio), restou declarada inconstitucional a revogação da correção monetária da base de cálculo do imposto de renda no Plano Verão.

Peluso destacou a controvérsia urdida entre as várias teorias acerca da existência de um "conceito constitucional de renda". Segundo o Ministro, os termos constitucionais devem ser interpretados tendo como vetor hermenêutico seu sentido axiológico, a fim de atribuir-lhes um conceito. A partir desse conceito, mesmo que de natureza indeterminada, como no caso da renda, são atribuídas características definidoras que delimitam limites para a identificação e diferenciação desse conceito em relação a outros, como patrimônio e consumo.

Com a definição do "conteúdo semântico mínimo", expressão utilizada por Roque Carrazza⁷⁴, a noção constitucional de renda deve ser compreendida com rigidez, respeitando as competências tributárias de cada ente. O ministro reiterou o princípio irradiador do ordenamento jurídico constitucional: as normas infraconstitucionais devem ser interpretadas à luz da Constituição, não o contrário. Essa premissa fundamental, ainda que simples, justifica a inviabilidade de conceber um conceito de renda exclusivamente infraconstitucional, descritivo e fechado, pois isso implicaria na extração da exegese da norma constitucional a partir de uma lei hierarquicamente inferior, o que seria inadmissível.

Diante dessas considerações, Peluso enfatizou que não compete à Suprema Corte antecipar, de maneira preestabelecida, um eventual "conceito constitucional de renda" mediante tipificação, uma vez que essa função é atribuição da legislação infraconstitucional, especialmente de lei complementar, conforme disposto no art. 146, II e III, da CRFB/1988.

Em razão disso, concluiu o magistrado que a tipificação da renda está intrinsecamente relacionada às características semânticas de ganho e acréscimo patrimonial. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, utilizadas por Peluso, "o que não

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 208.526/RS*. Imposto de renda – balanço patrimonial – Atualização – OTN – Artigos 30 da lei nº 7.730/89 e 30 da lei n. 7.799/89. Surge inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da lei n. 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do imposto de renda sobre lucro fictício. Recorrente: Intral S/A – Indústria de Materiais Elétricos. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, 30 de outubro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630110>. Acesso em: 19 fev. 2024.

⁷⁴ CARRAZZA, Antônio Roque. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34.

se puder definir como renda, dentro do conceito lato que a entende como acréscimo do patrimônio em determinado lapso de tempo, não poderá constituir fato gerador do tributo, ainda que o eleja o legislador”⁷⁵.

Mais recentemente, no julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 117, foi firmada a tese de que é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

No julgamento desse tema, que teve como *leading case* o RE nº 591.340/SP⁷⁶, discutiu-se, à luz dos arts. 145, § 1º; 148; 150, II e IV; 153, III; e 195, I, ‘c’, da CRFB/1988, a constitucionalidade, ou não, dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995, bem como dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995, que limitaram em 30%, para cada ano-calendário, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

O Ministro Marco Aurélio, relator do referido recurso, no que restou vencido, sustentou que a renda não é composta apenas das despesas e lucros de um determinado ano, antes deve-se levar em consideração, para a aferição do lucro de uma empresa, as despesas e lucros dos exercícios anteriores. Isso porque, caso contrário, poder-se-ia “gerar distorções na verificação da renda tributável”.

A partir do referido voto, Franco, Ferraz, Leite e Amaral esclarecem que

[é] daí que se diz que “a renda não é retrato, é filme”. Em outras palavras, não é possível aferir se houve ou não acréscimo patrimonial no patrimônio de determinada empresa se se considerar apenas o exercício em vigor, devendo-se analisar, também, os anteriores - ou seja, todo o histórico daquela empresa. O acréscimo patrimonial propriamente dito apenas ocorre quando, após a recomposição do patrimônio da empresa - após algum prejuízo ou investimento -, ainda há lucro⁷⁷.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 267.

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 591.340/SP*. Tributário. Imposto de renda de pessoa Jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido. Prejuízo. Compensação. Limite anual. Lei 8.981/1995, arts. 42 e 58. Lei 9.065/95, arts. 15 e 16. Constitucionalidade. Recorrente: Polo Industrial Positivo e Empreendimentos LTDA. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, 03 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751897755>. Acesso em: 19 fev. 2024.

⁷⁷ FRANCO, Caio Oliveira; FERRAZ, Livia Mangelli; LEITE, Luisa Sousa Lima; AMARAL, Nathan Gabriel de Almeida Azevedo. Renda e proventos de qualquer natureza: o conceito constitucional do signo nos precedentes do Supremo Tribunal Federal. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Memórias de direito tributário na Vetusta*: lições e temas seletos de 2022. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023, p. 288.

Contudo, a despeito desse entendimento, prevaleceu o voto do Ministro Alexandre de Moraes, para quem o imposto de renda deve observar apenas o exercício vigente, de modo que a trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais é constitucional.

Veja-se, portanto, que o conceito de “renda” possui um núcleo semântico duro, entendido como acréscimo patrimonial. Porém, existem também zonas de penumbra, que necessitam da recompreensão do conceito. Nesse sentido, é que coube ao STF se pronunciar acerca da tributação pelo IR nos casos de atualização monetária, divisão de lucros a acionistas e possibilidade de compensação de prejuízos fiscais. Saliente-se, contudo, que a existência de um conceito constitucional de renda ainda não está pacificada pelo STF, sendo que esta Corte apenas delimitou os caracteres gerais do que é passível de ser compreendido como renda.

3.4.2.2 Conceito de serviço

Conforme preceitua o art. 156, III, da CRFB/88, compete aos Municípios instituir Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Da mera leitura do dispositivo constitucional segue, inevitavelmente, a necessidade de conceituar-se a expressão “serviços de qualquer natureza”. O STF, há muito, havia estabelecido este conceito, conforme veremos a seguir, porém, recentemente, alterou seu entendimento acerca da extensão do conceito de “serviço”, ampliando sua abrangência. Necessário, portanto, verificar a evolução do entendimento jurisprudencial do Pretório Excelso.

Em 2000, o plenário do STF, ao julgar o RE nº 116.121/SP⁷⁸, ainda com base na CRFB/1967, analisou a incidência do referido imposto municipal sobre a locação de bens móveis, mais especificamente sobre contratos de locação de guindastes feitos por uma empresa sediada em Santos/SP. A cobrança teria sido feita com base em dispositivo do código tributário do Município de Santos, que elencava a locação de bens móveis entre as hipóteses de incidência do ISS.

⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 116.121/SP*. Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octávio Gallotti, 25 de maio de 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=100000>. Acesso em: 16 fev. 2024.

Após ter sua demanda rejeitada nas instâncias inferiores, a empresa locadora interpôs o RE perante o STF, alegando a inconstitucionalidade do referido dispositivo municipal. O STF, por maioria, deu provimento ao recurso, entendendo que a locação de bem móvel não se encaixava no conceito de serviço referido na Constituição para fins de incidência do ISS. Esse tema, inclusive, posteriormente, veio a ser objeto da súmula vinculante nº 31, segundo a qual “[é] inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

A segunda decisão da Suprema Corte relacionada ao tema aborda a tributação do ISS nas operações de *leasing*, discutida no contexto do RE nº 592.905/SC⁷⁹, já sob os preceitos da atual Constituição. No referido recurso, o contribuinte (recorrente) alegou a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre esse tipo de operação, argumentando se tratar de uma obrigação de dar e, portanto, incompatível com o conceito constitucional de serviço.

Para decidir a questão, o STF realizou uma análise da classificação obrigacional dos contratos de *leasing*, a fim de determinar se poderiam ser considerados serviços. Com base nisso, concluiu-se que esse tipo de contrato envolve três categorias distintas de obrigações, mas possui como elemento central uma obrigação de fazer, que pode ser caracterizada como serviço. Portanto, a incidência do ISS nesse caso foi considerada constitucional.

Veja-se que até aí o entendimento do STF se pautava basicamente na distinção civilista entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Nesse sentido, fosse a operação analisada representativa de uma obrigação de fazer, caracterizar-se-ia como serviço para fins de tributação pelo ISS.

Contudo, o entendimento prevalecente na Corte foi modificado, em 2016, a partir do julgamento do RE nº 651.703/PR⁸⁰, no qual a controvérsia se assentava na

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 592.905/SC*. Recurso Extraordinário. Direito tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau, 05 de março de 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>. Acesso em: 19 fev. 2024.

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 651.703/PR*. Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN Art. 156, III, CRBF/88. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de

classificação como serviço das atividades realizadas por operadoras de planos privados de assistência à saúde.

A parte recorrente argumentava pela inconstitucionalidade da LC nº 116/2003, alegando violação aos arts. 153, V, e 156, III, da CRFB/1988. Essa contestação baseava-se na previsão da incidência do ISS às atividades desempenhadas por planos de saúde, argumentando que tais atividades se enquadrariam em uma obrigação de dar, e não de fazer, o que, segundo a recorrente, afastaria a incidência do tributo.

O Tribunal, por maioria, seguiu o voto do relator Ministro Luiz Fux, que rejeitou o recurso, sendo divergente apenas o Ministro Marco Aurélio. A tese adotada afirmou que as operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) efetuam uma prestação de serviço sujeita ao ISS, conforme estabelecido no art. 156, III, da CRFB/1988.

Na fundamentação de seu voto, o Ministro Luiz Fux destacou como aspecto crucial a "definição do que se enquadra como serviço", ressaltando que apenas atividades consideradas como tal, à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, estão sujeitas à obrigação tributária do imposto previsto em lei complementar. Nesse sentido, ele argumentou que o tributo não incide sobre atividades que, mesmo previstas na lei complementar, não se amoldem ao conceito constitucional de serviço.

O relator enfatizou que o direito tributário, especialmente o direito constitucional tributário, pode adotar conceitos próprios, não sendo o direito privado o único critério para interpretar o conceito constitucional de serviço. Ele alertou para a impossibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, evitando confusões entre os planos normativos⁸¹.

assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao imposto sobre serviços de qualquer natureza- ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux, 26 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 19 fev. 2024.

⁸¹ A tese sustentada pelo Ministro Fux merece críticas. A Constituição utiliza-se de conceitos jurídicos já delimitados em diversos ramos do direito para outorgar (e ao mesmo tempo limitar) a competência tributária. Não pode o legislador, muito menos o Poder Judiciário, expandir o alcance de conceitos jurídicos forjados pelo direito privado. O direito tributário é um ramo de superposição: utiliza-se de conceitos de outros ramos para delimitar o alcance da tributação. Assim o é, por exemplo, com o conceito de "salário" (direito do trabalho), para fins de tributação pelas contribuições previdenciárias; de "imóvel" (direito civil), para a tributação pelo IPTU; de "mercadoria" (direito comercial), para a

Quanto aos arts. 109 e 110 do CTN, Fux afirmou que esses dispositivos não se aplicariam aos conceitos tributários constitucionais. Destacou que não é papel da lei complementar estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, de maneira que deve ser preservado o princípio da supremacia constitucional.

Assim, apesar de o direito civil conceituar a prestação de serviços como uma "obrigação de fazer marcada pelo esforço humano em benefício de outrem", o ministro ressaltou que o conceito de serviço no art. 156, III, da CRFB/1988 não está restrito a essa definição, podendo abranger outros tipos de obrigações.

No entanto, o ministro também salientou que essa amplitude não autoriza a arbitrariedade, frisando que a lei complementar não pode incluir qualquer atividade como serviço para efeitos da cobrança do ISS. Assim, o rol taxativo da lei deve englobar tipos relacionados "ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador".

Essa definição tipológica de serviço, mais ampla que o conceito até então estabelecido pela jurisprudência do STF, foi mantida, mais recentemente, no

tributação pelo ICMS. O mesmo se aplica ao conceito de "serviço", que, sendo conceito forjado no direito civil não pode ter seus lindes expandidos pelo legislador ordinário, tampouco pelo Poder Judiciário. Nesse sentido, já nos advertia Paulo Coimbra, para quem: "[...] tal vedação, insista-se, não deflui do art. 110 do CTN, estando este apenas a explicitar, de forma pedagógica, uma limitação decorrente da própria lógica intrassistêmica, que demanda coerência mínima. Não se poderia, nunca, reconhecer a possibilidade de qualquer autonomia dos legisladores tributários para manipulação dos conceitos, institutos e formas jurídicas apostas no texto constitucional para restrição de sua competência, sob pena de se entibiarem ou se suprimirem quaisquer limites a eles impostos pela Constituição. De nada valeria constranger, v.g., a competência dos Estados para tributar a propriedade de veículos automotores, caso pudessem os legisladores estaduais alterar, ao seu alvedrio, o que se deva considerar como propriedade ou como veículos automotores, podendo neles açambarcar, para fins de incidência tributária, realidades notadamente diversas. Se assim fosse, *reductio ad absurdum*, ao invés de termos a Constituição determinando a competência do legislador ordinário, teríamos o legislador ordinário determinando, ao seu talante, o conteúdo normativo da Constituição. Flagrante seria o despautério da inadmissível inversão, reversão e eversão da lógica jurídico-sistêmica do ordenamento. A par disso, não se pode olvidar ser o Direito uno e indivisível, não se coadunando com a coerência e a lógica exigidas por um sistema (ordenamento jurídico) a coexistência de duas ou múltiplas definições conflitantes de um único conceito ou instituto jurídico estruturante (a exemplo das normas de competência), prevalecendo cada qual em razão de seu enquadramento disciplinar na Ciência do Direito. Caso pudessem os conceitos e institutos jurídicos legalmente definidos ser livremente manipulados pelo legislador fiscal, não haveria qualquer sentido em conferir e reconhecer ao Direito Tributário sua feição de superposição aos demais ramos do Direito. Com efeito, o Direito Tributário, com notável frequência, utiliza-se de conceitos já definidos legalmente, em outros subsistemas do Direito, na descrição contida nas normas definidoras de competência e/ou na hipótese de incidência para lhes imputar as consequências prescritas no comando da norma tributária, caso em que tais conceitos devem ser acatados, sob pena de se quebrar a indefectível lógica inerente ao sistema, albergada de forma indisputável na previsão do art. 116, II do CTN". SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *IPVA: Imposto sobre propriedade de veículos automotores*. 2. ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, p. 46-47.

juízo do RE nº 688.223/PR⁸². Nessa ocasião, como visto anteriormente, discutiu-se a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (*software*) desenvolvidos de forma personalizada. Prevaleceu o voto do relator, ministro Dias Toffoli, para quem se aplica ao caso o entendimento de que o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação, sejam esses de qualquer tipo, estão sujeitos ao ISS, e não ao ICMS (conforme havia sido decidido nas ADIs nº 1.945⁸³ e nº 5.659⁸⁴).

Nesse precedente, o Tribunal registrou que a distinção entre *software* de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para a tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades, pois é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção dos programas, configurando-se a obrigação de fazer.

Veja-se, dessa forma, que o ISS possui um núcleo semântico duro, qual seja, a prestação de serviços entendida enquanto obrigação de fazer. Contudo, a Suprema Corte alterou seu entendimento para abarcar, no conceito de serviço, também aquelas obrigações nas quais exista um esforço humano sobressalente. O que fez o STF foi

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 688.223/PR*. Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada. Recorrente: Tim Celular S/A. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Dias Toffoli, 03 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4245695>. Acesso em: 19 fev. 2024.

⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945*. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS- comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (*software*). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre *software* sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de maio de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 16 fev. 2024.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659*. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal n. 87/96. Operações com programa de computador (*software*). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre *software* sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. Requerente: Confederação Nacional de Serviços – CNS. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de maio de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>. Acesso em: 16 fev. 2024.

elastecer o conceito de serviço para abarcar algumas prestações até então tributadas pelo ICMS (pois eram consideradas obrigação de dar).

Embora passível de crítica, o que fez o STF foi estabelecer que o conceito jurídico “serviço” possui como nota característica, além da obrigação de fazer, também o esforço humano dirigido a outrem. Ambas as características reforçam a tese de que os conceitos compartilham semelhanças de família e não uma definição estanque.

Assim, verifica-se que o termo geral “serviço” também possui zonas de penumbra que necessitam ser clarificadas através do processo interpretativo realizado pelos aplicadores do direito. Certo é que existem ocasiões em que ninguém razoavelmente duvida que a obrigação analisada é um serviço e outras nas quais ninguém razoavelmente duvida que a obrigação não é um serviço. Porém, na zona intermediária, o conceito apresenta-se fluido, necessitando de interpretação para decidir-se acerca da tributação (ou não) pelo ISS.

No caso específico do ISS podemos ir além e já assentar, desde logo, que estar-se-á diante de uma zona de incerteza objetiva. Isso porque houve uma guinada jurisprudencial em torno do conceito de serviço, que até então era entendido como “obrigação de fazer”. Como veremos no capítulo 5, na hipótese de não se modular os efeitos dessas decisões – que expandiram o conceito de serviço – não se poderá cobrar dos contribuintes – que até então seguiam a jurisprudência dominante da corte – penalidades na hipótese de não recolhimento do ISS. A mudança jurisprudencial sem modulação de efeitos é hipótese de uma zona de incerteza objetiva que não pode prejudicar os contribuintes que seguiram o entendimento até então prevalescente. Isso porque havia uma zona certeza objetiva que foi infirmada, ou seja, transmutada em zona de incerteza objetiva.

3.4.2.3 Conceito de rendimento

Recentemente, o STF reputou como infraconstitucional vários casos que diziam respeito à apreciação da definição dos limites da competência tributária da União para instituir a contribuição previdenciária (o que, sem dúvida, demanda a precisa delimitação do conceito constitucional de rendimento do trabalho). Entretanto, no passado, essa questão recebeu atenta consideração por parte da Corte Suprema.

No RE nº 166.772/SC⁸⁵, julgado em 12 de maio de 1994, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, o STF declarou a inconstitucionalidade da instituição e cobrança da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) e da Contribuição Previdenciária do Segurado (CPS) sobre as remunerações *pró-labore* pagas a trabalhadores autônomos e avulsos, uma vez que não se enquadravam no conceito de folha de salários. O entendimento consolidado no STF sobre essa matéria pode ser resumido em um trecho do voto do Ministro Sepúlveda Pertence.

Não me parece, Senhor Presidente, com todas as vênias, que a Constituição dê base à construção de um conceito de FOLHA DE SALÁRIOS, para fins de direito previdenciário, diverso do que é corrente e pacífico na área do Direito do Trabalho. Em homenagem à tese dessa diferenciação, não vou ao art. 7º que se dirá voltado para o Direito do Trabalho; vou ao art. 201 que, precisamente ao gizar princípios fundamentais da Previdência Social, em pelo menos dois parágrafos, a meu ver, tornou nítida a adoção, pelo direito previdenciário constitucional, digamos assim, dos conceitos mais que sabidos de empregado, empregador e salário, tomados de empréstimo ao Direito do Trabalho. Assim, no § 4º do art. 201 claramente se vincula noção de salário à remuneração de quem é empregado: [...].

O cerne do debate residia na viabilidade de ampliar ou não a concepção de "salário" estabelecida no âmbito do direito do trabalho. Foi com esse propósito, de permitir que a União tributasse outras verbas além daquelas compreendidas no conceito de "folha de salários", que se promulgou a Emenda Constitucional nº 20/1998, ampliando sua competência para instituir contribuições sociais.

A partir desse momento, a União passou a ter a capacidade de instituir contribuições previdenciárias não apenas sobre a "folha de salários", mas também sobre os "demais rendimentos do trabalho". A base econômica tributável desvinculou-se, assim, do conceito estrito de salário e da relação formal de emprego, deslocando-se para os "rendimentos do trabalho", independentemente de estarem ou não registrados na folha de salários.

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 166.772/SC*. Contribuição Social – Tomador de serviços – Pagamentos a administradores e autônomos – Regência. Recorrente: Abastecedora Tonolli LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 16 de dezembro de 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>. Acesso em: 16 fev. 2024.

Mais recentemente, no RE nº 565.160/SC⁸⁶, julgado em 23 de março de 2017, também com relatoria do Ministro Marco Aurélio, o contribuinte buscava que parcelas relativas a adicionais de periculosidade e insalubridade, gorjetas, prêmios, adicionais noturnos, ajudas de custo e diárias de viagem (quando excediam 50% do salário recebido), bem como comissões e quaisquer outras verbas pagas habitualmente, não fossem consideradas integrantes da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal. O STF reconheceu a repercussão geral da questão, para esclarecer o alcance da expressão "folha de salários" contida no art. 195, I, da CRFB/1988, para efeito da incidência de contribuições previdenciárias (tema nº 20 da repercussão geral).

No julgamento do referido RE, o Ministro Alexandre de Moraes destacou que a razão por trás da Emenda Constitucional nº 20/1998 foi a decisão proferida pelo STF no RE nº 166.772/RS⁸⁷. Isso porque, quando da decisão tomada no julgamento do RE nº 166.772/RS⁸⁸, o STF considerou que os valores pagos a trabalhadores em contextos não empregatícios não se enquadravam como fonte de custeio da Seguridade Social "por falta de correspondência com o sentido técnico-jurídico de folha de salários, termo utilizado no art. 195, I, CF". Agora, no julgamento do RE nº 565.160/SC⁸⁹, pós EC 20/1998, o Ministro Alexandre de Moraes reforçou que, para

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 565.160/SC*. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146; 149; 154, I; e 195, I e § 4º, da Constituição Federal, o alcance da expressão "folha de salários", contida no art. 195, I, da Constituição Federal, e, por conseguinte, a constitucionalidade, ou não, do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que instituiu contribuição social sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos empregados. Recorrente: Empresa Nossa Senhora da Glória LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 23 de agosto de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=507333>. Acesso em: 19 fev. 2024.

⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 166.772/SC*. Contribuição Social – Tomador de serviços – Pagamentos a administradores e autônomos – Regência. Recorrente: Abastecedora Tonolli LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 16 de dezembro de 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>. Acesso em: 16 fev. 2024.

⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 166.772/SC*. Contribuição Social – Tomador de serviços – Pagamentos a administradores e autônomos – Regência. Recorrente: Abastecedora Tonolli LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 16 de dezembro de 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>. Acesso em: 16 fev. 2024.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 565.160/SC*. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146; 149; 154, I; e 195, I e § 4º, da Constituição

fins previdenciários, a CRFB/1988 adotou a expressão "folha de salários" para abranger o conjunto de verbas remuneratórias de natureza retributiva ao trabalho, incluindo gorjetas, comissões, gratificações, horas extras, 13º salário, adicionais, 1/3 de férias, prêmios e outras parcelas remuneratórias pagas pelo trabalho habitual prestado, mesmo em circunstâncias especiais⁹⁰.

Ainda, no julgamento do mesmo RE nº 565.160/SC⁹¹, o ministro Luís Roberto Barroso realçou outro ponto consolidado no STF referente à delimitação constitucional da base de cálculo das contribuições previdenciárias: a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas que não impactam no cálculo da aposentadoria (salário de benefício). O ministro ressaltou que, nesse caso, não é admissível tributar tais verbas, pois elas não são consideradas no cômputo da aposentadoria. Independentemente da natureza jurídica das rubricas, o STF já consolidou o entendimento de que é essencial que a parcela tenha reflexos no cálculo da aposentadoria, conforme o art. 201, § 11, da CRFB/1988, para justificar a incidência da contribuição previdenciária.

Federal, o alcance da expressão "folha de salários", contida no art. 195, I, da Constituição Federal, e, por conseguinte, a constitucionalidade, ou não, do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que instituiu contribuição social sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos empregados. Recorrente: Empresa Nossa Senhora da Glória LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 23 de agosto de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=507333>. Acesso em: 19 fev. 2024.

⁹⁰ Tecendo considerações sobre a habitualidade nas contribuições previdenciárias, Onofre Alves Batista Júnior e Paulo Roberto Coimbra e Silva lecionam que "[o] conceito de salário, pelo menos para fins de incidência das contribuições previdenciárias, foi densificado pelo texto constitucional. Nos exatos termos da CRFB/1988, para fins de incidência de tributos previdenciários, o conceito de salário não se confunde necessariamente com a ideia de ganhos habituais. Nem todos os ganhos habituais, portanto, estão no espectro de possibilidades de incidência da CPP da contribuição previdenciária do segurado (CPS). A CRFB/1988, porém, abre a possibilidade de a lei tributária especificar ganhos habituais do empregado que devam compor a base de cálculo dos tributos previdenciários. Por outro giro, a CRFB/1988 afasta a possibilidade de o legislador tributário federal pretender fazer incidir a CPP e a CPS por sobre ganhos não-habituais". BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Contribuição previdenciária sobre descontos na folha de salários: uma interpretação à luz da "eficácia irradiante" dos direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021, p. 33.

⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 565.160/SC*. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146; 149; 154, I; e 195, I e § 4º, da Constituição Federal, o alcance da expressão "folha de salários", contida no art. 195, I, da Constituição Federal, e, por conseguinte, a constitucionalidade, ou não, do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que instituiu contribuição social sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos empregados. Recorrente: Empresa Nossa Senhora da Glória LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 23 de agosto de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=507333>. Acesso em: 19 fev. 2024.

Em resumo, o STF, como evidenciado desde os julgamentos dos Recursos Extraordinários nº 166.772/SC⁹² e nº 177.296/RS⁹³, firmou a posição de que seria inconstitucional a incidência das contribuições previdenciárias sobre verbas pagas fora da relação empregatícia, durante o período em que o art. 195, I, da Constituição previa a exação devida pelo empregador incidindo apenas sobre a folha de salários.

Posteriormente, após a EC nº 20/1998, torna-se evidente que a nova regra de competência da contribuição previdenciária, conforme previsto no art. 195, I, 'a', da CRFB/1988, possibilitou a inclusão na base de cálculo não apenas das verbas salariais, mas também dos "demais rendimentos do trabalho". Isso ocorreu principalmente para superar a posição anterior do STF quanto à impossibilidade de inclusão na base de cálculo da contribuição patronal dos valores pagos a administradores, autônomos e avulsos, que não mantinham vínculo empregatício com a empresa.

Em outra perspectiva, o STF tem como pacífico que a redação do art. 195, I, 'a', c/c o art. 201, § 11, impõe limitações à tributação das verbas pagas ao trabalhador. N'outras palavras, as contribuições previdenciárias devem incidir exclusivamente sobre as verbas originárias da atividade laboral desempenhada pelo trabalhador, pagas habitualmente para remunerá-lo e desde que repercuta no seu futuro salário de benefício. O entendimento consolidado no STF, portanto, é que devem ser excluídas as verbas desprovidas de caráter remuneratório, aquelas pagas eventualmente e aquelas que não entrem no cômputo da aposentadoria.

Veja-se, dessa forma, que também os conceitos de "folha de salários" e "rendimento" foram objeto de apreciação pelo STF, de maneira que esse estabeleceu três requisitos (notas características) para que uma determinada verba se amolde à base de cálculo das contribuições previdenciárias: (i) ser remuneratória; (ii) ser

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 166.772/SC*. Contribuição Social – Tomador de serviços – Pagamentos a administradores e autônomos – Regência. Recorrente: Abastecedora Tonolli LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 16 de dezembro de 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>. Acesso em: 16 fev. 2024.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 177.296/RS*. Contribuição social. Arguição de inconstitucionalidade, no inciso I do artigo 3. da Lei 7.787/89, da expressão "avulsos, autônomos e administradores". Recorrente: Terra Pneus Comércio e Recapagem de Pneus LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Moreira Alves, 09 de dezembro de 1994. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222983>. Acesso em: 16 fev. 2024.

habitual; e (iii) repercutir em futuro benefício previdenciário. Essas três notas demarcatórias do conceito demonstram como os termos “folha de salários” e “rendimento”, *per se*, não possuem um significado apriorístico, de maneira que é necessário ao intérprete estabelecer as famílias que determinam esses vocábulos.

3.4.2.4 Conceito de insumo

O conceito de “insumo” para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da Cofins sempre foi motivo de acesas controvérsias, tanto em âmbito administrativo, quanto judicial. Veja-se que insumo é um conceito jurídico indeterminado, podendo ser apreendido tanto em um espectro mais amplo – como todos os produtos necessários para a atividade produtiva – quanto em um sentido mais restrito – como os produtos que são consumidos diretamente no processo produtivo. Sendo conceito infralegal, coube ao STJ definir sua abrangência para fins de creditamento do PIS e da Cofins.

Dessa forma, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR⁹⁴, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, o Tribunal da Cidadania assentou que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 da Receita Federal do Brasil (RFB), por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo. Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”.

Em seu voto, a ministra Regina Helena Costa – designada redatora para o acórdão – considerou necessária a observação dos critérios da essencialidade ou relevância da despesa. Assim se pronunciou no julgamento:

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Recurso Especial 1.221.170/PR*. Tributário. PIS e COFINS. Contribuições sociais. Não-cumulatividade. Creditamento. Conceito de insumos. Definição administrativa pelas instruções normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, que traduz propósito restritivo e desvirtuador do seu alcance legal. Descabimento. Definição do conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Recurso especial do contribuinte parcialmente conhecido, e, nesta extensão, parcialmente provido, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Recorrente: Anhambi Alimentos LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 24 de março de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ac/acordao-pis-stj.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2024.

[o] conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Dessa forma, adotou-se um conceito intermediário de insumo, que deve ser aferido caso a caso. Veja-se que assim como os outros conceitos estudados acima (renda, serviço e rendimentos) foi necessária a delimitação das características intrínsecas do signo linguístico, sem as quais não é possível estabelecer todos os requisitos para a aplicação do termo geral.

Portanto, após a decisão do STJ, que ampliou os limites do conceito de insumo para além daqueles adotados pela RFB, as autuações anteriores que glosaram o aproveitamento de determinados insumos devem ser canceladas. Assim, não sendo devido sequer o tributo, também não serão devidos seus consectários legais (como multas e juros).

O que fez o STF e o STJ em todos estes casos foi estabelecer o método de verificação dos termos gerais empregados. Ou seja, foi necessária a intervenção do Judiciário para determinar as características que demarcam cada um destes conceitos. Ao fim e ao cabo, a função do Judiciário foi especificar a quais famílias pertence cada expressão.

Nosso intuito, portanto, foi demonstrar de forma prática e pragmática, por meio de casos limites em matéria tributária apreciados pelos Tribunais Superiores, como a tarefa interpretativa é necessária para a clarificação das zonas de penumbra apresentadas pela linguagem (que, em alguns casos, revelam-se verdadeiras zonas de incerteza objetiva). No direito, como vimos, isso se faz muitas vezes necessário devido ao emprego de termos gerais pelas normas jurídicas. Não sendo possível que os legisladores prevejam todas as hipóteses de aplicação da norma, o uso de termos gerais se faz imprescindível. Contudo, estes termos necessitam ser interpretados pelos aplicadores do direito naquelas zonas de indeterminação, isto é, quando um cidadão de tipo médio não consegue estabelecer com certeza se o conceito se aplica ou não ao caso concreto.

3.5 Primeira conclusão intermediária

A teoria da textura aberta da linguagem, forjada nas cadeiras das faculdades de letras, permitiu a recompreensão da comunicação. Deixou-se de lado a antiga ideia de que a linguagem possuía conceitos estanques, fixos e determinados e passou-se a compreender os signos linguísticos como portadores de incompletude e potencial vagueza. A superação da primitiva ideia de determinabilidade da linguagem foi importante para a compreensão de que, em alguns casos, é necessária a realização de testes empíricos para a correta compreensão daquilo que se quer comunicar e transmitir.

Herbert Hart foi o primeiro jurista que enfrentou as consequências dessa teoria para o direito. Ele compreendeu que os termos gerais utilizados pelas normas jurídicas para ordenar e coordenar a conduta humana são sempre portadores de potencial indeterminação. Dessa forma, desenvolveu toda uma teoria para explicar como é o direito e como seus aplicadores agem na tomada de decisão. Para Hart, nos casos fáceis – que são aqueles nos quais a linguagem é clara (candidatos positivos e negativos) – os juízes precisam apenas realizar um exercício silogístico de maneira a enquadrar o fato analisado à norma jurídica que o regulamenta. Porém, nos casos difíceis (candidatos neutros) – que são justamente aqueles que acontecem nas zonas de penumbra da linguagem – os magistrados criam o direito, buscando dentro da moldura normativa a melhor resposta para o caso posto sob análise.

Dessa forma, resta claro que existem hipóteses de indeterminação no direito que necessitam de clarificação através da tarefa interpretativa desenvolvida pelos seus aplicadores. Daí que, em alguns casos, o conceito jurídico analisado sempre se aplicará (candidatos positivos), outros nos quais nunca se aplicará (candidatos negativos) e outros ainda em que não é possível estabelecer *a priori* sua aplicação (candidatos neutros).

A fim de evidenciar estes casos, colhemos na prática forense alguns conceitos jurídico-tributários que necessitaram ser interpretados pelos Tribunais Superiores. Para tanto, demonstramos a evolução jurisprudencial em torno de alguns conflitos de competência e de conceitos como renda, serviço, rendimento e insumo, de forma a provar aquilo que havíamos estudado teoricamente: a indeterminação da linguagem faz com que seja necessária a interpretação das normas jurídicas dentro de sua zona de incerteza.

Ao fim e ao cabo, o propósito deste terceiro capítulo foi demonstrar como a textura aberta da linguagem gera casos de alta indagação jurídica, os quais são marcados pela existência de uma *res dubia*. A *res dubia*, portanto, é consequência direta da indeterminação no direito e é o que justifica as divergências de entendimento acerca de um mesmo conceito. No capítulo 5 deste trabalho, demonstraremos como a *res dubia*, muitas vezes, gera zonas de incerteza objetiva. São essas zonas (ou condições) que, ao nosso ver, representam hipótese de exclusão da culpabilidade nas sanções estritamente tributárias por ausência de potencial consciência da ilicitude, mormente quando consideramos a complexidade do sistema tributário brasileiro e a delegação aos sujeitos passivos da tributação (contribuintes ou responsáveis) da tarefa interpretativa através do lançamento por homologação. A explicação mais detalhada dessa consequência, porém, será analisada com a acurácia que lhe é necessária mais à frente. Antes, é preciso tecermos algumas considerações sobre a culpabilidade no direito penal e no direito tributário.

4 A CULPABILIDADE NO DIREITO PENAL E NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 A culpabilidade no direito penal

A dogmática jurídico-penal ganhou contornos mais estritos com os avanços doutrinários teorizados a partir do final do século XIX e início do século XX. O conceito⁹⁵ analítico de crime é produto recente da cultura penal. Ele foi pensado com a finalidade de desenvolver internamente as normas penais, facilitando a aplicação do direito ao enquadrar logicamente o fato em três fases da valoração: tipicidade, ilicitude e culpabilidade⁹⁶.

Assim, desde o final do século XIX, o direito penal vem passando por intensas modificações. Os debates entre as escolas penais sobre o conceito de ação foram deveras decisivos para moldar os institutos e princípios desse ramo jurídico da forma como se conhece hoje.

A escola causalista de von Liszt e von Beling foi fortemente impregnada pelo pensamento positivista do início do século passado. Para estes autores, a ação penal relevante seria o movimento corpóreo voluntário que causa modificação no mundo exterior⁹⁷. A Teoria Causalista da Ação, como tal ficou conhecida, limitava a função da ação a uma vontade (volição) que causasse modificação no mundo fenomênico⁹⁸.

A tal concepção se opôs a escola finalista de Welzel, a qual buscava superar a ideologia do direito penal nazista. Seu autor desenvolveu a ideia de finalidade durante o período da segunda grande guerra, sendo influenciado pelas concepções da época.

De acordo com a Teoria Finalista da Ação, a ação humana é exercício de uma atividade final, e não de uma mera atividade causal⁹⁹. Nesse sentido, a conduta penalmente relevante é aquela que se orienta com uma determinada finalidade, para

⁹⁵ Neste capítulo, quando nos referirmos a “conceito” (conceito analítico de crime, conceito de dolo, conceito de culpa, conceito de culpabilidade etc.) não utilizaremos essa expressão em seu sentido jurídico de oposição a “tipo” (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 50-53), antes, nos referiremos a conceito em seu sentido lato de noção, concepção ou ideia sobre determinada palavra.

⁹⁶ TAVARES, Juarez. *Teorías del delito: variaciones, tendencias*. Buenos Aires: Editorial Hammurabi, 1983, p. 1-2.

⁹⁷ Nas palavras de Liszt: “Ação é pois o facto que repousa sobre a vontade humana, a mudança do mundo exterior referível à vontade do homem. Sem *acto de vontade* não ha acção, não ha injusto, não ha crime: *cogitationis poenam nemo patitur*. Mas tambem não ha acção, não ha injusto, não ha crime sem uma mudança operada o mundo exterior, sem um resultado”. LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 193.

⁹⁸ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2013, p. 207.

⁹⁹ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2013, p. 212.

a qual, dentro de certos limites, é possível prever as consequências de sua intervenção e dirigi-la para a consecução de um fim previamente almejado¹⁰⁰.

No final do século XX, surge, ainda, a escola funcionalista, capitaneada por Roxin (funcionalismo teleológico) e Jakobs (funcionalismo sistêmico), que introduz nas discussões jurídico-penais da época a Teoria Funcionalista da Ação. Para essa última corrente, a ação penalmente relevante deixa de ser uma exclusiva manifestação individual e passa a ter sentido apenas como elemento de um sistema que a orienta em face das expectativas por ele propostas¹⁰¹. Ou seja, a ação passa a ser definida em função de como ela se relaciona com o sistema simbólico no qual se insere, e não a partir de dados empíricos objetivos, como ocorre na teoria causal, e nem com a projeção de objetivo futuro perseguido pelo agente, como ocorre na teoria finalista.

Na esteira da evolução das teorias da ação é que se radica a ideia de culpabilidade, entendida como terceiro elemento do conceito analítico de crime. A culpabilidade, entretanto, compreendida como juízo de reprovação subjetivo que recai sobre o indivíduo que pratica a conduta proibida¹⁰², não é teoria forjada apenas na Modernidade. A doutrina dá conta de que, ainda que de forma bastante incipiente, os antecedentes da teoria da culpabilidade remontam ao direito penal italiano da Baixa Idade Média, bem como aos preceitos do direito comum elaborados nos séculos XVI e XVII¹⁰³.

É que anteriormente à teoria da culpabilidade, como a conhecemos hoje, havia a teoria da imputação individual, que buscava desempenhar tarefa similar à culpabilidade. Era a *imputatio iuris*¹⁰⁴ da ciência jurídico-penal alemã da época do

¹⁰⁰ Na lição do autor: “La acción humana es ejercicio de actividad final. La acción es, por tanto, un acontecer ‘final’ y no solamente ‘causal’. La ‘finalidad’, o el carácter final de la acción, se basa en que el hombre, gracias a su saber causal, puede prever, dentro de ciertos límites, las consecuencias posibles de su conducta, asignarse, por tanto, fines diversos y dirigir su actividad, conforme a un plan, a la consecución de estos fines. Gracias a su saber causal previo puede dirigir sus diversos actos de modo que oriente el suceder causal externo a un fin y lo domine finalmente”. WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Buenos Aires: Editorial B de f, 2001, p. 41.

¹⁰¹ TAVARES, Juarez. *Teoria do crime culposo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 156.

¹⁰² GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 471.

¹⁰³ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 298.

¹⁰⁴ Como nos lembra Jaime Couso Salas, a *imputatio iuris* procede da teoria da *Imputatio* de Puffendorf, que apreendia o fato como obra humana e o distinguia do caso fortuito. A *imputatio* conformava um sistema bipartido: na *imputatio facti* atribuía-se a conduta do autor à parte externa ou objetiva do fato, já na *imputatio iuris* (ou imputação moral) se atribuía ao autor a responsabilidade jurídica por sua atitude interna ou subjetiva. SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 63.

direito comum, que revivia os conceitos de dolo e culpa do direito romano¹⁰⁵. Assim, afirmar que o conceito de culpabilidade apenas foi construído no apagar das luzes do século XIX quer dizer somente que o conceito “culpabilidade” passa a ocupar o lugar do que antes se denominava “imputação”¹⁰⁶.

A culpabilidade, assim, evoluída da *imputatio iuris*, consubstancia um juízo de reprovação pessoal do agente, servindo, ao mesmo tempo, como fundamento e limite da pena. Além disso, é princípio geral da repressão¹⁰⁷ que veda a responsabilidade objetiva¹⁰⁸. Como fundamento da pena, se refere à possibilidade de aplicação de pena ao autor de um fato típico e ilícito, desde que exista um liame subjetivo entre a conduta do autor e o tipo previsto penalmente. Como limite da pena, a culpabilidade exsurge como métrica para a dosimetria da sanção a ser aplicada, de maneira que esta não fique nem além nem aquém da medida prevista pela própria culpabilidade. E como princípio geral da repressão, impede a atribuição de responsabilidade penal objetiva, isto é, ninguém será submetido a uma sanção punitiva sem que haja concorrido culpavelmente para a conduta proibida (*nulla poena sine culpa*).

4.1.1 Conceito

Por meio da tipicidade e da ilicitude, a conduta humana é analisada sob enfoque objetivo. Uma determinada ação é considerada típica se se amolda ao tipo penal objetivamente previsto na legislação, e, ilícita, se é contrária a um dever jurídico. Assim, através destes dois juízos objetivos, verifica-se a ocorrência de lesão a algum bem jurídico penalmente relevante. O juízo de culpabilidade, d’outro norte, evidencia a reprovação pessoal do agente que realizou a conduta proibida. É, portanto, o desvalor da ação subjetivamente considerado¹⁰⁹.

A culpabilidade, dessa forma, pressupõe a liberdade e a possibilidade de consciência do indivíduo para tomar decisões, escolhendo o caminho da conduta permitida ou da conduta proibida. É o livre-arbítrio, inerente à natureza humana

¹⁰⁵ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 63.

¹⁰⁶ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 63.

¹⁰⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 318-335.

¹⁰⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 285-286.

¹⁰⁹ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 471.

(segundo Santo Agostinho¹¹⁰), que permite ao aplicador do direito, no caso concreto, analisar a existência (ou não) de culpa na ação tomada. Assim, somente quando existe a capacidade de determinação conforme as normas jurídicas, pode o autor ser punido pela prática de um fato ilícito, porquanto não conteve suficientemente seus instintos criminais¹¹¹.

O juízo de reprovação da culpabilidade é sempre um juízo jurídico, nunca moral. O Estado Democrático de Direito reclama que toda restrição de liberdade seja salvaguardada pelo princípio da legalidade, já que o poder estatal se degenera em tirania se não o contiver a legalidade. A despeito de possuir pontos de contato com a moral, a ordem jurídica dela se distingue por estabelecer padrões de conduta obrigatórios para todos os indivíduos, independentemente de classe, raça, sexo ou qualquer outro fator de discrimen entre os cidadãos¹¹².

Também, a culpabilidade deve ser entendida em seu viés material, ou seja, enquanto objeto para a valoração jurídica da conduta reprovável. Não pode ela se esgotar na simples análise formal, assim considerada a contrariedade entre o fato naturalístico e as disposições normativas que estabelecem a conduta como proibida. O viés material, por outro lado, impende que a análise da culpabilidade considere a utilidade social da punição¹¹³.

Há de se considerar, ainda, que a concepção de Estado adotada em cada cultura e período de tempo está intimamente relacionada à previsão de quais bens jurídicos merecem proteção pela via do direito penal. Do mesmo modo, a culpabilidade, entendida como reprovação jurídica de determinada conduta, é cambiante no tempo e no espaço, e desvela as características do Estado na qual sua doutrina se insere¹¹⁴. Por isso von Liszt assevera que “é pelo aperfeiçoamento da doutrina da culpa que se mede o progresso do direito penal”¹¹⁵.

A doutrina da culpabilidade vem sendo depurada e aperfeiçoada há mais de um século, recebendo tratamento especial pelas mais diversas escolas penais. Em que pese ainda carecer de um arcabouço normativo que contente a todos os estudiosos – uma vez que as discussões em torno do tema ainda se encontram

¹¹⁰ AGOSTINHO, Santo. *O livre-arbítrio*. São Paulo: Paulus, 1995, p. 67-68.

¹¹¹ JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de derecho penal: parte general*. Granada: Comares Editorial, 2002, p. 437.

¹¹² GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 471.

¹¹³ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 472.

¹¹⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 283-284.

¹¹⁵ LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 250.

acesas na doutrina – o conceito de culpabilidade já se desenvolveu demasiadamente. Portanto, se faz oportuno realizarmos uma breve incursão sobre essa evolução dogmática, com o propósito de assentar as premissas desse terceiro elemento do conceito analítico de crime e, principalmente, compreender a teoria adotada no Brasil e as hipóteses de exculpação, o que será fundamental para a compreensão de como o erro de proibição opera nas zonas de incerteza objetiva e influi na exclusão da responsabilidade por infrações em matéria tributária.

4.1.2 Evolução da teoria

Não se trata, nos tópicos que se seguem, de realizarmos uma análise exaustiva de toda a evolução dogmática do conceito jurídico de culpabilidade. Essa tarefa excede as possibilidades e necessidades desse trabalho. Contudo, com o fito de estabelecermos, posteriormente, o desenho da culpabilidade em matéria tributária, é pertinente que analisemos os contornos gerais desse terceiro elemento da teoria analítica do crime.

4.1.2.1 Concepção psicológica

A culpabilidade, enquanto categoria sistemática da teoria do delito, conforme conhecemos hoje, não pode situar-se anteriormente à construção do sistema causal-naturalista de Liszt-Beling. Para Liszt, delito (ou crime) é o “injusto contra o qual o Estado comina pena”¹¹⁶, sendo que o injusto é categoria pertencente a todos os ramos do direito e entendido como “acção culposa e contraria ao direito”¹¹⁷. A distinção feita por Liszt entre injusto e crime provém de Binding, que entendia o injusto como mera lesão da norma e o delito como o ilícito punível¹¹⁸. Veja-se que a culpabilidade é categoria atinente ao injusto, da qual o delito é espécie.

A concepção psicológica da culpabilidade é fruto da escola clássica do direito penal, influenciada, principalmente, pela doutrina causal-naturalista de Liszt-Beling. Para essa corrente, a culpabilidade é “responsabilidade pelo resultado produzido”¹¹⁹,

¹¹⁶ LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 183.

¹¹⁷ LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 183.

¹¹⁸ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 68.

¹¹⁹ LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 249.

em outras palavras é, tão somente, a “relação subjetiva entre o autor e o fato”¹²⁰. Parte-se de um conceito mecanicista e orgânico do agir humano, no qual o comportamento é modificador do mundo exterior¹²¹. Na concepção psicológica, a reprovabilidade da ação é circunstância totalmente acessória¹²², a culpabilidade não é valorada, não possuindo qualquer conteúdo material¹²³.

Na doutrina clássica, estabelece-se uma dicotomia estanque entre o aspecto objetivo e o aspecto subjetivo do delito. O primeiro engloba a ação típica e ilícita, e, no segundo, analisa-se o vínculo psicológico entre o agir humano e a alteração realizada no mundo exterior. Dessa maneira, o dolo e a culpa – que são as formas de o autor relacionar-se psiquicamente com o fato – são espécies da culpabilidade. O dolo é “a representação da importância do acto voluntario como causa (representação da causalidade)”¹²⁴ e a culpa é “a causação ou o impedimento, por acto voluntario, de um resultado que não foi previsto, mas que podia sel-o”¹²⁵.

Para Liszt, o dolo exige o conhecimento do fato e de seu significado antissocial, ou seja, que a ação vai de encontro dos interesses juridicamente protegidos. Por outro lado, a culpa (ou imprudência) é a realização do resultado da conduta proibida quando este devia ou era passível de ser previsto¹²⁶.

O dolo e a culpa, para a teoria psicológica, são as duas únicas espécies de culpabilidade. A imputabilidade, entendida como a responsabilidade atribuível a “todo homem mentalmente desenvolvido e mentalmente são”¹²⁷ é, por outro lado, condição (ou pressuposto) da culpabilidade. Não há que se falar em culpabilidade se o autor é inimputável, isto é, menor de idade ou pessoa com desenvolvimento mental retardado e incompleto (somente para os casos de pessoas surdas) ou possui enfermidade mental ou transtornos de consciência¹²⁸. Sendo a imputabilidade pressuposto da culpabilidade, não há que se analisar dolo ou culpa nas hipóteses retro aventadas.

O mérito da concepção psicológica da culpabilidade é sua simplicidade. A verificabilidade das espécies dolo e culpa é baseada em considerações objetivas, em

¹²⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 300.

¹²¹ REALE JR., Miguel. *Teoria do delito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 125.

¹²² LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 249.

¹²³ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 475.

¹²⁴ LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 270.

¹²⁵ LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 290-291.

¹²⁶ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 78.

¹²⁷ LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006, p. 257.

¹²⁸ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 77.

que o núcleo da ação contrária ao direito é o movimento muscular causador de uma modificação no mundo exterior. Contudo, mercê de sua simplicidade, essa concepção não consegue explicar, por exemplo, fatos praticados por culpa inconsciente, nos quais não existe o vínculo (relação psíquica) entre o indivíduo e o resultado, e as hipóteses de coação moral irresistível, estado de necessidade exculpante ou inimputabilidade, casos nos quais não ocorre a reprovação do autor, a despeito de existir relação psíquica entre este e a ação realizada.

Devido à falta de respostas da teoria psicológica para os casos em questão, surge um conceito integral de culpabilidade. Esse conceito, mais bem conhecido na doutrina como concepção psicológico-normativa, inova ao trazer elementos normativos para a culpabilidade, mantendo, contudo, caracteres de natureza psicológica.

4.1.2.2 Concepção psicológico-normativa

Como visto acima, a doutrina psicológica da culpabilidade não explica uma série de situações concretas. Isso se deve, muitas vezes, ao fato da compreensão de que a culpabilidade se esgotava em suas duas espécies: dolo e culpa. Não seria factível reunir, em um conceito superior, duas coisas tão distintas, mormente porque a culpa possui um elemento normativo e o dolo compõe-se de um elemento psicológico¹²⁹.

As críticas a esta corrente fizeram surgir na doutrina a percepção de que a culpabilidade não se esgota na relação de causalidade psíquica entre o autor e o fato. Antes deve levar em consideração o caráter reprovável da conduta contrária à lei¹³⁰. Desde Aristóteles, é comum a ideia de responsabilizar o indivíduo pelo ato que pratica¹³¹. No entanto, como a digressão do filósofo grego era a respeito da ética, e não do direito, é atribuída a Frank a primeira investida da culpabilidade como ideia de reprovação¹³².

¹²⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 302.

¹³⁰ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 475.

¹³¹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Nova Cultural, 1991, p.104.

¹³² Jaime Couso Salas nos adverte que considerar Frank como fundador da teoria psicológico-normativa da culpabilidade é uma simplificação realizada provavelmente com fins meramente pedagógicos. Segundo ele, já em 1859, na Itália, Carrara concebia um caráter valorativo à culpabilidade. Do mesmo modo, na Alemanha, fazia a doutrina idealista da liberdade de vontade, a

O grande mérito de Frank relaciona-se, precisamente, com a estrutura do conceito de culpabilidade e consiste na superação do entendimento de que dolo e culpa seriam espécies da culpabilidade, esgotando-se nessas duas formas. A nova estrutura, assim, passa a desenvolver-se a partir de um caráter normativo (valorativo) desta categoria¹³³.

A partir da contribuição de Frank, o dolo e a culpa passam a ser elementos da culpabilidade, e não mais suas espécies. Coexistem nessa formulação elementos psíquicos e valorativos. Ao passo que se considera necessária a existência da relação psíquica que liga o indivíduo ao fato punível, introduz-se um juízo de valor normativo, que caracteriza a conduta como reprovável pelo ordenamento jurídico-penal vigente¹³⁴.

Para Frank, a culpabilidade se compõe de três elementos: (i) imputabilidade (que deixa de ser pressuposto da culpabilidade para tornar-se um de seus elementos); (ii) dolo ou culpa; e (iii) normalidade das circunstâncias concomitantes¹³⁵. Este último elemento seria a medida da culpabilidade, que não só a atenua, mas pode, inclusive, excluí-la. Ainda, é por obra de Frank que se introduz o termo “reprovabilidade”, para expressar a ideia do juízo valorativo da culpabilidade¹³⁶.

A concepção psicológico-normativa não se apresenta como uma unidade de pensamento que se autorize dizer que em todos os seus aspectos constitui uma só frente contra a concepção psicológica¹³⁷. Existem algumas variantes dessa concepção – que foram aperfeiçoando-a – e são obra de autores como Mayer, Hegler, Goldschmidt e Freudenthal.

teoria da ação dos hegelianos e as teorias denominadas eticistas. SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 86. Zaffaroni, faz um excelente apanhado dos antecedentes da teoria normativo-psicológica: “Adolf Merkel concibió a la culpabilidad como contradicción al deber en 1889 y M. Mayer le sigue en 1901. Beling caracteriza con mayor claridad al juicio de valor como un elemento constitutivo de la culpabilidad, señalando un doble concepto de la misma: como ‘imputación’ el uno y como desvalor jurídico de la conducta que funda la responsabilidad el otro. Con singular fuerza Dohna enfrenta la tentativa de Radbruch, dos años antes del famoso trabajo de Frank”. ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Teoría del delito*. Buenos Aires: Ediar, 1973, p. 513.

¹³³ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 87-88.

¹³⁴ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 475.

¹³⁴ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Nova Cultural, 1991, p. 476.

¹³⁵ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 89.

¹³⁶ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 90.

¹³⁷ BALESTRA, Carlos Fontán. *El elemento subjetivo del delito*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1957, p. 5-6.

A contribuição de Max Ernst Mayer é consequência da filosofia dos valores neokantiana, sendo ele um dos principais responsáveis pela introdução, na ciência do direito penal, dessa teoria. De acordo com Mayer, a culpabilidade não deve ser considerada um objeto autônomo. Isso ocorre porque as qualidades da vontade, que determinam a culpabilidade, só podem ser extraídas da ação culpável. Portanto, a ação culpável é o único objeto possível de investigação jurídico-penal¹³⁸.

Para Mayer, existe uma diferença entre a culpabilidade jurídica e a culpabilidade ética, sendo que aquela representa uma recepção de “segunda mão” desta. Assim, o conceito ético de culpabilidade tem um caráter limitador da responsabilidade. Contudo, esta limitação é um juízo de valor muito vago, deixando a cargo do aplicador do direito uma arbitrariedade e uma subjetividade muito grandes¹³⁹.

Hegler, muitas vezes olvidado pela doutrina contemporânea, também possui forte influência na construção da concepção psicológico-normativa da culpabilidade. Para o autor – que, nas palavras de Jaime Salas, parece ter adiantado em mais de 50 anos o desenvolvimento dessa categoria¹⁴⁰ – a culpabilidade não pode ser analisada somente de maneira formal. Antes é necessário que se dê a este instituto uma base teleológica. Assim, além de uma referência formal, a teoria do delito deve ocupar-se, também, com a análise da lesividade social da conduta¹⁴¹. A teoria de Hegler parece, mesmo, ser o embrião do que, tempos depois, viria a ser a teoria funcionalista da ação, encabeçada principalmente por Roxin e Jakobs.

A contribuição de James Goldschmidt à concepção psicológica da culpabilidade se dá no desenvolvimento da teoria das “normas de dever”, com vistas à determinação do elemento normativo da culpabilidade. Para o autor, juntamente a cada norma jurídica, que impõe ao particular agir de determinada maneira, existiria uma norma de dever que lhe impõe agir conforme as exigências do direito. A lesão à norma de dever

¹³⁸ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 94.

¹³⁹ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 94-95.

¹⁴⁰ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 95.

¹⁴¹ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 96.

seria o elemento normativo da culpabilidade¹⁴². A princípio, é a violação da norma de dever que constitui este elemento normativo, não havendo, ainda, que se falar em consciência da ilicitude. Contudo, esta teoria oferecerá a base sobre a qual Freudenthal desenvolverá a teoria da exigibilidade, à qual, posteriormente, o próprio Goldschmidt acorrerá.

Freudenthal, como dito, desenvolve a tese da exigibilidade como conteúdo material da culpabilidade. Ele recorre à teoria das “circunstâncias concomitantes” de Frank, empregando-a como momento motivador da culpabilidade. Das circunstâncias concomitantes depende que o autor possa comportar-se de outro modo. Dessa forma, se, no caso concreto, as circunstâncias concomitantes fossem de tal natureza que para evitar a ocorrência do fato punível fosse necessária uma medida de resistência que não se pode exigir normalmente do autor, faltar-lhe-ia a reprovabilidade e, portanto, a culpabilidade¹⁴³. Desse modo, Freudenthal percebe a vinculação existente entre a reprovação e a inexigibilidade de conduta diversa, “de modo que a exigibilidade de conduta diversa identifica a conduta socialmente danosa que legitima a punição”¹⁴⁴.

A concepção normativo-psicológica da culpabilidade sofreu censura por parte da doutrina por não explicar a contento a culpabilidade dos ditos criminosos habituais. Isso porque o dolo na concepção normativo-psicológica era dotado de elementos psicológicos (vontade e consciência) e normativos (consciência da ilicitude). Deixava de ser um dolo puramente psicológico para ser entendido como um dolo híbrido¹⁴⁵. Sendo o dolo também normativo e carecendo os criminosos habituais (ou por tendência) da consciência da ilicitude de suas ações, em virtude do meio no qual estão

¹⁴² Para Goldschmidt, “Pero la norma jurídica de acción y la norma de deber se diferencian no sólo porque aquélla se refiere a la conducta exterior, a la causalidad, y ésta, la de deber, a la conducta interior, a la motivación, sino que ellas se diferencian también, en relación a su contenido, bajo otros aspectos. Las normas jurídicas de acción pueden ser prohibiciones o mandatos. Las normas de deber son, por principio, mandatos. Ellas rezan: ¡hazte detener por la representación de que tu actuación de voluntad causaría un resultado prohibido, y hazte determinar por la representación de que tu actuación de voluntad causaría un resultado exigido – por supuesto, como he observado antes –, si no estás decidido a ella sin ésta! Cuando se responde por culpa, se agrega el precepto de precaución de representarse el resultado en el momento de la realización de una acción determinada”. GOLDSCHMIDT, James. *La concepción normativa de la culpabilidad*. Buenos Aires: B de f, 2002, p. 100-101.

¹⁴³ Freudenthal explica que “El reproche de la culpabilidad descansa, precisamente, en que ‘las representaciones y los juicios (del autor) hubiesen debido bastar para producir frenos anímicos de eficacia contra la ejecución del hecho’. ‘El Derecho, por cierto, reclama de aquellos a quienes subordina que se ajusten en sus decisiones a las regulaciones valorativas establecidas por el Derecho, en cuanto esto les es posible; más en tanto esta posibilidad esté ausente, también lo estará la reprochabilidad jurídica y, por consiguiente, la culpabilidad’”. FREUDENTHAL, Berthold. *Culpabilidad y reproche en el derecho penal*. Editorial B de f, 2003, p. 71.

¹⁴⁴ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 477.

¹⁴⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 309.

inseridos (de vida errante), somente podia-se concluir que estes criminosos agiam sem dolo e, portanto, sem culpabilidade (já que o dolo era um de seus elementos). Assim, emergia-se uma contradição insuperável: aqueles que têm a conduta mais reprovável (criminosos habituais) não podem ser punidos, em virtude de suas ações serem inculpáveis¹⁴⁶.

Posteriormente, de forma a responder às críticas dirigidas à concepção normativo-psicológica da culpabilidade, foram desenvolvidas algumas teorias mistas, como a de Mezger e Kaufmann. Não nos ocuparemos delas nesse momento por não ser, como mencionado, objeto deste trabalho uma análise exaustiva do conceito de culpabilidade no direito penal. Para aqueles que quiserem se aprofundar no tema, reenviamos à obra de Jaime Couso Salas¹⁴⁷.

4.1.2.3 Concepção normativa pura

A teoria finalista da ação representou uma drástica ruptura com o pensamento até então prevalecente. Advinda do normativismo neokantiano, essa nova concepção propunha que a ação não deve ser entendida de maneira meramente causal, isto é, como movimento corporal, impulsionado pela vontade, que causa modificação no mundo exterior. Antes, a ação, para ser entendida como ação humana, deve incluir o conteúdo da vontade, ou seja, a finalidade que a orienta. Como nos recorda Welzel, principal corifeu desta corrente, a ação humana “es ejercicio de actividad final”¹⁴⁸. Foi essa a teoria encampada pelo Código Penal brasileiro e a qual adotaremos para fins do presente trabalho.

A concepção normativa pura da culpabilidade se insere no bojo da teoria finalista da ação e é considerada normativa pura, pois retira da culpabilidade todo resquício de uma análise psíquica. Nesta concepção, o dolo e a culpa são trasladados para o tipo penal, retirando-os de sua tradicional localização, a culpabilidade. Como consequência, a finalidade é levada ao centro do injusto e na culpabilidade residem somente aqueles elementos que condicionam a reprovabilidade da conduta contrária ao direito. O tipo, então, passa a ser entendido como tipo doloso ou tipo culposos e

¹⁴⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 309-310.

¹⁴⁷ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 82-141.

¹⁴⁸ WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Buenos Aires: Editorial B de f, 2001, p. 41.

dolo e culpa não são mais espécies ou elementos da culpabilidade. Tudo isso representa uma enorme mudança na concepção até então vigente, caracterizando uma nova direção no estudo do direito penal e, para a culpabilidade, a adoção de um novo conteúdo¹⁴⁹.

A culpabilidade no finalismo, portanto, pode ser definida como a reprovação pessoal do autor, em virtude da realização de um fato contrário ao direito, embora este pudesse ter atuado de modo diferente de como o fez. Nos dizeres de Welzel:

[l]a culpabilidad no se conforma con esta relación de discordancia objetiva entre la acción y el ordenamiento jurídico, sino que hace al autor el reproche personal de no haber omitido la acción antijurídica a pesar de haber podido omitirla. La culpabilidad contiene, pues, una doble relación: la acción del autor no es como exige el derecho, aunque el autor podía haberla realizado de acuerdo con la norma. En esa doble relación, del no *deber* ser antijurídica por *poder* ser jurídica, consiste el carácter específico de reproche de la culpabilidad¹⁵⁰.

A culpabilidade, ao contrário da ilicitude (ou antijuridicidade), não se limita à desconformidade da ação com o ordenamento jurídico. Em vez disso, a culpabilidade encontra seu conteúdo na reprovação pessoal do agente, que, tendo a possibilidade de agir de acordo com o direito, opta por não o fazer. A essência da culpabilidade está, portanto, no “poder em lugar de...”¹⁵¹ do autor. Aí é que se encontra o fundamento da reprovação pessoal do sujeito, que age em desconformidade à ordem jurídica, quando poderia optar por agir diversamente.

Welzel formula uma estrutura da culpabilidade que compreende dois elementos: os pressupostos existenciais da reprovabilidade, isto é, a capacidade de culpabilidade (imputabilidade)¹⁵² e os pressupostos especiais da reprovabilidade, que constitui a possibilidade de compreensão da ilicitude¹⁵³. Sobre este último elemento (potencial consciência da ilicitude) importa notar que, diferentemente da concepção psicológica, na qual ele estava inserto no dolo (entendido como *dolus malus*: vontade, previsão e conhecimento da realização de uma conduta proibida), o finalismo o radica na culpabilidade. Assim, o antigo elemento normativo do dolo passa, agora, a compor

¹⁴⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 312.

¹⁵⁰ WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Buenos Aires: Editorial B de f, 2001, p. 125.

¹⁵¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007, p. 315.

¹⁵² WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Buenos Aires: Editorial B de f, 2001, p. 145-147.

¹⁵³ WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Buenos Aires: Editorial B de f, 2001, p. 160.

a culpabilidade. Por isso diz-se que a culpabilidade do finalismo é pura: não existem elementos psicológicos inseridos nela¹⁵⁴.

Uma vez configuradas a imputabilidade e a potencial consciência da ilicitude, fica caracterizada materialmente a culpabilidade. Contudo, não quer isto dizer que deve o ordenamento jurídico-penal considerar a conduta como reprovável. Isso porque, a estes dois elementos, soma-se um terceiro, a exigibilidade de obediência ao direito (elemento volitivo da reprovabilidade)¹⁵⁵.

Com exigibilidade de obediência ao direito, Welzel quer exprimir a ideia de que a reprovabilidade só pode fundamentar-se em uma conduta na qual poderia ter sido exigida adequação ao direito. Ou seja, existem situações em que, ainda que se trate de sujeito imputável e conhecedor das proibições jurídicas, não é exigida uma conduta adequada ao direito. Nessas circunstâncias ocorre o que convencionou-se chamar de inexigibilidade de conduta diversa, que afasta a culpabilidade do autor.

Na concepção normativa pura, que tem origem na teoria finalista da ação, a culpabilidade é composta somente por elementos normativos. Esses elementos são (i) a imputabilidade (pressuposto existencial), (ii) a potencial consciência da ilicitude (pressuposto especial) e (iii) a exigibilidade de obediência ao direito (pressuposto volitivo). Dessa forma, se faltar ao autor um destes três elementos, sua conduta não será reprovável, faltando-lhe, por consequência, culpabilidade. Como veremos no tópico 4.1.3, a ausência destes elementos é considerada causa de exculpação.

4.1.2.4 Concepção funcionalista

A teoria funcionalista da ação no campo do direito penal, forjada na segunda metade do século XX especialmente por Roxin (funcionalismo teleológico) e Jakobs (funcionalismo sistêmico), se baseia na compreensão das ações criminosas como elementos que desestabilizam a ordem social e prejudicam o equilíbrio da sociedade¹⁵⁶. Nesse contexto, a teoria funcionalista procura analisar não apenas o ato criminoso em si, mas também seu impacto nas diferentes partes do sistema social.

¹⁵⁴ Contudo, conforme nos lembra Fernando Galvão: “A concepção finalista de culpabilidade é normativa pura, mas ainda orientada pela lógica de uma racionalidade cognitiva que fundamenta a reprovação nos aspectos individuais do sujeito que viola a norma jurídica”. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 477.

¹⁵⁵ WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Buenos Aires: Editorial B de f, 2001, p. 193.

¹⁵⁶ CHAMON JUNIOR, Lúcio Antônio. *Do giro finalista ao funcionalismo penal: embates e perspectivas dogmáticas decadentes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2004, p. 72.

De acordo com essa abordagem, as ações criminosas são vistas como disfunções dentro da sociedade, que interferem no funcionamento adequado das instituições legais e sociais. Assim, quando alguém comete um crime, essa ação perturba a ordem social ao violar normas e valores aceitos pela comunidade.

Os penalistas funcionalistas buscam entender não apenas o crime em si, mas também o contexto social que o envolve. Eles investigam como o crime afeta diferentes aspectos da sociedade, como a confiança nas instituições, a segurança pública e as relações interpessoais. Além disso, esta abordagem também analisa o sistema legal de resposta ao crime, incluindo a aplicação das leis e as consequências para o indivíduo e a sociedade como um todo.

O funcionalismo enfatiza a importância da proteção como um meio de reafirmar as normas sociais e restaurar o equilíbrio. A proteção, nesse contexto, é vista como um mecanismo para reintegrar o infrator na sociedade e reafirmar a autoridade das normas legais.

A concepção funcionalista da culpabilidade, de uma forma geral, baseia-se na ideia de prevenção geral da pena. Essa concepção propõe os pressupostos de reprovação jurídico-penal, os quais têm como objetivo manter a confiança nas normas jurídicas e estabilizar o sistema. Para essa teoria, somente o fim pode dotar de conteúdo esse conceito. O fundamento da culpabilidade seria punir aquele indivíduo que desestabiliza a confiança do ordenamento¹⁵⁷.

Como visto acima, para o finalismo, o poder-agir-diversamente é o conteúdo material da culpabilidade. Assim, o sujeito que, em que pese poder decidir-se pela conduta lícita, opta por agir contrariamente ao direito, age com culpabilidade. Esta ideia é baseada no pressuposto de que o ser humano é revestido de autodeterminação moral livre, sendo responsável pelos seus atos. Roxin critica essa concepção, pois, para ele, as circunstâncias fáticas da conduta são individuais e seria impossível verificá-las em outras situações, mesmo que bastante parecidas¹⁵⁸. Assim, não seria possível saber se àquele indivíduo, naquelas circunstâncias, era dado agir de outro modo.

No lugar da culpabilidade da concepção normativa pura, Roxin propõe, como terceiro requisito da teoria analítica do crime, o conceito de responsabilidade. Para o

¹⁵⁷ JAKOBS, Günther. *Tratado de direito penal: teoria do injusto penal e culpabilidade*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2009, p. 689.

¹⁵⁸ ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Madrid: Civitas, 1997, p. 799.

autor, a responsabilidade depende de dois dados que devem ser adicionados ao injusto: a culpabilidade do sujeito e a necessidade preventiva da sanção penal¹⁵⁹. Portanto, dentro deste conceito maior de responsabilidade estão a culpabilidade e a necessidade preventiva como seus elementos.

A culpabilidade restar-se-á configurada quando o indivíduo, em que pese sua “idoneidade para ser destinatário de normas” (acessibilidade normativa), age de maneira contrária ao direito. Para fazer-se compreendido, o autor esgrime o seguinte exemplo:

[...] se parto da premissa de que ultrapassar um sinal vermelho é um crime, e se vejo uma pessoa esperar, impecavelmente, até que o sinal se torne verde, mas ao fim, porque deseja pegar um trem, esta pessoa ultrapassa o sinal vermelho a uma velocidade acelerada, ela agiu culpavelmente, pois o fato de ficar ela, de início, corretamente parada diante do sinal vermelho mostra com clareza que ela podia compreender a mensagem normativa “deve-se aguardar diante do sinal vermelho” e determinar o seu comportamento segundo essas exigências. Esta pessoa é idônea para ser destinatária da norma. Se ela ainda assim atravessa a rua, age culpavelmente¹⁶⁰.

Para Roxin, portanto, a culpabilidade está intrinsecamente relacionada com a capacidade de o indivíduo se comportar conforme as normas jurídicas (acessibilidade normativa). Ademais, a necessidade de pena compõe, juntamente à culpabilidade, o terceiro requisito do conceito analítico de crime, que o autor denominou de responsabilidade. Para ele, na teoria da imputação subjetiva, devem ser integradas ao lado da culpabilidade, também, aspectos preventivos. Isso porque a reprovação do sistema jurídico só pode recair sobre indivíduos que, além de culpáveis, sejam merecedores do castigo da sanção.

Também para Jakobs a finalidade da sanção deve ser levada em consideração no juízo de reprovação pessoal do autor (culpabilidade). Assim é que ele propõe um conceito de culpabilidade fundado nas exigências da finalidade da pena que devem ser consideradas em uma determinada sociedade. É que a finalidade da pena depende da respectiva constituição da sociedade, ou seja, muda de uma cultura para outra, de modo que o que é culpável também será diferente a depender da sociedade analisada¹⁶¹. Para Jakobs, é no déficit de fidelidade ao direito que residiria a causa da

¹⁵⁹ ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Madrid: Civitas, 1997, p. 792.

¹⁶⁰ ROXIN, Claus. *Estudos de direito penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 138-139.

¹⁶¹ JAKOBS, Günther. *Tratado de direito penal: teoria do injusto penal e culpabilidade*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2009, p. 693.

responsabilidade, de maneira que a pena deveria ser instrumentalizada para reestabilizar a ordem jurídica que foi abalada pela conduta do indivíduo que comportou socialmente com defeito de motivação¹⁶².

Vincular o juízo de reprovação aos parâmetros de tolerância social faz com que o conceito de culpabilidade se aproxime de um juízo moral. Isso acaba gerando insegurança na intervenção estatal direcionada à esfera de liberdade do indivíduo, uma vez que diferentes padrões morais convivem harmoniosamente no ambiente social¹⁶³.

Assim, concordamos com Fernando Galvão quando afirma que vincular o conteúdo material da culpabilidade à capacidade de motivação do indivíduo não contribui para estabelecer um juízo de reprovação que seja empiricamente apreciável¹⁶⁴. Assim, o que parecia ser o trunfo da concepção funcionalista – oferecer um conteúdo material para a culpabilidade que fosse empiricamente comprovável – é, na verdade, seu calcanhar de Aquiles, pois não resolve o problema da verificabilidade empírica do poder agir de outro modo e causa insegurança jurídica na intervenção estatal dirigida ao indivíduo.

A despeito dos avanços da teoria da culpabilidade no último século, ainda não encontramos na doutrina um conceito amplamente aceito. Certo é que o Código Penal brasileiro adotou a teoria finalista da ação em sua estrutura. Já a reforma de sua parte geral, na década de 1980, deixou assente a concepção normativa pura da culpabilidade como aquela que deve dirigir o terceiro requisito do conceito analítico de crime.

Ao adotar a concepção normativa pura, o código erigiu como excludentes de culpabilidade (causas de exculpação) algumas hipóteses que podem ser coligidas em três categorias principais: (i) inimputabilidade, (ii) ausência de potencial consciência da ilicitude e (iii) inexigibilidade de conduta diversa. Passaremos a uma breve análise dessas hipóteses.

4.1.3 Causas de exculpação

No complexo mundo da justiça penal, as causas de exculpação desempenham um papel crucial ao determinar a responsabilidade individual diante da lei. Estas

¹⁶² GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 478.

¹⁶³ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 479.

¹⁶⁴ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 479-480.

causas são fundamentais para garantir que a aplicação da lei seja justa e proporcional às circunstâncias de cada caso. A análise dessas excludentes de culpabilidade é essencial para promover um sistema de justiça verdadeiramente equitativo.

Podemos conceituar, de modo geral, as causas de exculpação (advindas da teoria finalista) como as circunstâncias ou condições específicas que, quando presentes, em conjunto ou autonomamente, elidem a culpabilidade, mesmo que a conduta seja enquadrada tecnicamente como típica e ilícita. Estas causas justificam ou desculpam o comportamento do indivíduo, tornando-o não passível de punição pelo direito penal. Entre as causas de exculpação, forjadas na doutrina finalista da ação, se encontram (i) a inimputabilidade, (ii) a ausência de potencial consciência da ilicitude e (iii) a inexigibilidade de conduta diversa.

Essas hipóteses de exculpação desempenham um papel crucial no sistema de justiça penal ao garantir que a responsabilidade individual seja analisada em um contexto mais amplo. Elas reconhecem a complexidade da condição humana, levando em consideração fatores como idade, formação mental incompleta, falta de conhecimento e normalidade das circunstâncias concomitantes. Ao entender e aplicar adequadamente essas causas, o sistema legal pode assegurar não apenas a punição justa dos culpados, mas também a proteção dos inocentes e a promoção de uma sociedade mais justa e equitativa para todos os seus membros.

4.1.3.1 Inimputabilidade

A imputabilidade (ou capacidade de culpabilidade¹⁶⁵) sempre foi considerada no juízo de culpabilidade. Seja como pressuposto para essa análise (concepção psicológica), seja como elemento integrante do conceito (concepções psicológico-normativa e normativa pura). A imputabilidade, dessa forma, é considerada um dos conceitos fundamentais no campo do direito, que deve ser analisada quando do juízo de culpabilidade.

Refere-se à capacidade de uma pessoa ser considerada legalmente responsável por suas ações. Em termos simples, uma pessoa é imputável se ela for mentalmente competente para entender a natureza ilícita de seus atos e se for capaz

¹⁶⁵ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 285.

de agir de acordo com esse entendimento¹⁶⁶. Este conceito está profundamente enraizado nos princípios de justiça e moral, mas sua aplicação prática levanta uma série de questões complexas e nuances que merecem uma investigação mais detida.

A imputabilidade tem duas dimensões principais: a capacidade mental e a capacidade moral. A capacidade mental refere-se à habilidade cognitiva de uma pessoa para entender as consequências legais de seus atos. Isso implica ter um estado mental claro o suficiente para discernir entre o certo e o errado. A capacidade moral, por outro lado, está relacionada à capacidade de uma pessoa agir de acordo com esse entendimento. Em outras palavras, uma pessoa não deve apenas entender a ilegalidade de seu comportamento, mas também ser capaz de controlar suas ações de acordo com essa compreensão.

A determinação da imputabilidade não é tarefa simples; é frequentemente influenciada por uma variedade de fatores. Transtornos mentais, deficiências intelectuais, intoxicação por substâncias químicas e idade são apenas alguns exemplos de elementos que podem condicionar a compreensão do ilícito e o agir segundo essa compreensão, influenciando, assim, na imputabilidade de uma pessoa¹⁶⁷. Indivíduos com doenças mentais graves, por exemplo, podem não ter a capacidade mental de entender a natureza criminosa de suas ações, gerando dúvidas sobre sua imputabilidade. Em tais casos, o sistema legal geralmente opta por medidas de segurança em vez de punição penal.

O Código Penal estabeleceu algumas situações de inimputabilidade, como, por exemplo: (i) quando há doença mental ou desenvolvimento mental incompleto ou retardado (art. 26); (ii) quando há desenvolvimento mental incompleto presumido por lei, para menores de 18 anos (art. 27); e (iii) quando há embriaguez fortuita e completa (art. 28, § 1º).

Nesse sentido, a imputabilidade desempenha um papel crucial no sistema jurídico-penal. É a base sobre a qual a culpabilidade é determinada processualmente. A ideia de que uma pessoa deve ser imputável para ser responsabilizada por suas ações é um princípio central em quase todos os sistemas legais ao redor do mundo.

¹⁶⁶ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 540.

¹⁶⁷ JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de derecho penal: parte general*. Granada: Comares Editorial, 2002, p. 465.

Isso garante que apenas aqueles que têm plena capacidade de compreensão e controle sobre suas ações sejam considerados responsáveis por seus atos.

Apesar de sua importância, a imputabilidade não é um conceito despojado de controvérsias. A linha que separa a imputabilidade e a inimputabilidade nem sempre é clara. A avaliação da capacidade mental e moral de uma pessoa pode ser subjetiva e difícil de quantificar. Além disso, as atitudes sociais em relação às questões como transtornos mentais e uso de substâncias químicas estão em constante evolução, o que também impacta a forma como a imputabilidade é vista e aplicada.

4.1.3.2 Ausência de potencial consciência da ilicitude

A consciência da ilicitude é “a capacidade de o agente de uma conduta proibida, em uma situação concreta, apreender a ilicitude do seu comportamento”¹⁶⁸. Sendo consciência – e dela não se distanciando – envolve o conhecimento entre um sujeito e um objeto¹⁶⁹. Desde a concepção finalista da culpabilidade, porém, não se exige que este conhecimento se apresente em estado atual. A mera possibilidade de sua obtenção já é condição suficiente – mas também necessária – para caracterizar a culpabilidade¹⁷⁰. Trata-se, dessa forma, de um conceito normativo (e não psicológico), bastando para sua configuração que o agente tenha atuado em contrariedade com a norma quando lhe era possível saber a ilegalidade dessa conduta¹⁷¹. A consciência, assim, é uma consciência jurídica, pois se exigiria demasiadamente pouco se se considerasse como suficiente uma consciência sobre o risco ou imoralidade da conduta¹⁷².

Na concepção psicológica da culpabilidade, não há convergência entre os autores acerca do caráter autônomo da consciência da ilicitude. Alguns advogam,

¹⁶⁸ BRODT, Luís Augusto Sanzo. *Novo Estudo sobre a consciência da ilicitude*. Núria Fabris Editora, 2019, p. 15.

¹⁶⁹ Como nos ensina Miguel Reale, “[...] o conhecimento é sempre uma relação ou um laço entre o sujeito que conhece e “algo” conhecido que denominamos “objeto”. O sujeito e o objeto são os termos ou os elementos essenciais de todo conhecimento. Para que haja conhecimento, é necessário que o sujeito esteja em intencionalidade de conhecer, assim como é necessário que algo exista que possa ser apreendido pelo sujeito”. REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 115.

¹⁷⁰ BRODT, Luís Augusto Sanzo. *Novo Estudo sobre a consciência da ilicitude*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2019, p. 19.

¹⁷¹ BRODT, Luís Augusto Sanzo. *Novo Estudo sobre a consciência da ilicitude*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2019, p. 19.

¹⁷² ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Madrid: Civitas, 1997, p. 866.

como Liszt, pela desconsideração desse requisito para a configuração do delito¹⁷³. Já na concepção psicológico-normativa, a consciência da ilicitude está integrada ao dolo, sendo que a vontade de praticar o crime não pode ser cesurada quando o agente não podia compreender a antijuridicidade de seu comportamento¹⁷⁴. No finalismo, que reelaborou o conceito de culpabilidade, a consciência da ilicitude se constitui de um elemento autônomo, juntamente à imputabilidade e à exigibilidade de conduta diversa¹⁷⁵. Por fim, no funcionalismo de Roxin, a consciência da ilicitude também se encontra inserta na culpabilidade, mas, agora, se relaciona a um conceito mais amplo, o de responsabilidade¹⁷⁶.

No estudo da ausência da potencial consciência da ilicitude é importante considerarmos o sujeito que age em erro. O erro que elide ou minimiza a culpabilidade convencionou-se chamar de erro de proibição. Antes, era comum a dicotomia entre erro de fato (*error facti*) e erro de direito (*error juris*) sendo que o primeiro eximiria o sujeito de responsabilidade e o segundo não, porquanto a ninguém seria dado desconhecer a lei¹⁷⁷. Contudo, essa dicotomia já restou superada, uma vez que, como nos adverte Alcides Munhoz Netto, “ontologicamente, não é, na verdade, aconselhável distinguir entre erro de fato e erro de direito. Por ser valorativa a lei penal ao utilizar-se de conceitos fáticos, transforma-os em conceitos jurídicos”¹⁷⁸. Assim, a rigor, não existiria erro de fato que não se caracterizasse como erro de direito.

A vetusta dicotomia foi superada pela eleição de duas novas hipóteses de erro: erro de tipo e erro de proibição, sendo equivocada a correlação entre erro de fato e erro de tipo e entre erro de direito e erro de proibição. Isso porque no erro de tipo o que existe é “um descompasso entre aquilo que o indivíduo pretendeu realizar e o que efetivamente realizou”¹⁷⁹, ao passo que o erro de proibição “refere-se apenas à ilicitude do fato, ou seja, à qualidade da conduta”¹⁸⁰. Nesse sentido, o erro de tipo é

¹⁷³ BRODT, Luís Augusto Sanzo. *Novo Estudo sobre a consciência da ilicitude*. Núria Fabris Editora, 2019, p. 26.

¹⁷⁴ BRODT, Luís Augusto Sanzo. *Novo Estudo sobre a consciência da ilicitude*. Núria Fabris Editora, 2019, p. 29.

¹⁷⁵ SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006, p. 126.

¹⁷⁶ ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Madrid: Civitas, 1997, p. 892.

¹⁷⁷ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 531.

¹⁷⁸ MUNHOZ NETO, Alcides. *A ignorância da antijuridicidade em matéria penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 10.

¹⁷⁹ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 303.

¹⁸⁰ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 532.

erro sobre as circunstâncias particulares, que embasam as razões fáticas ou jurídicas, e o erro de proibição afeta a valorização jurídica global do fato.

No erro de proibição, o autor é plenamente capaz de conceber o caráter ilícito da conduta que pratica, ou seja, é imputável. Porém, no confronto que realiza entre o fato praticado e o ordenamento jurídico, ocorre um erro, o que o faz pensar estar agindo de acordo com os ditames legais. É justamente por isso que a reprovação da conduta do sujeito que age em erro não pode ser a mesma da do indivíduo que atua com plena consciência do caráter ilícito de seus atos.

A equivocada suposição da juridicidade da conduta realizada pode advir da errônea interpretação da norma proibitiva ou do desconhecimento da existência dessa norma. Assim, o erro de proibição pode ocorrer quando da falsa representação ou da falta de representação sobre a ilicitude da ação obrada¹⁸¹.

Além disso, é importante ressaltar que o erro de proibição pode ocorrer de três formas distintas. A primeira ocorre quando há falta de compreensão das normas proibitivas (erro de proibição direto). Já a segunda forma ocorre quando o indivíduo supõe erroneamente que sua conduta está justificada por uma hipótese (erro de proibição indireto). Além disso, o erro também pode ocorrer quando há falta de consciência sobre a existência de uma norma que obrigue o sujeito a agir (erro de mandamento)¹⁸².

Diferentemente da imputabilidade (primeiro elemento do juízo de culpabilidade), que normalmente possui critérios objetivos para sua determinação, o erro de proibição é específico e deve ser analisado individualmente, verificando-se sua ocorrência em cada ação concreta. Isso porque a consciência da ilicitude da conduta que se exige para o erro de proibição varia de indivíduo para indivíduo. Com certeza, dever-se-á exigir de um sujeito versado nas ciências jurídicas muito mais do que de um sertanejo do interior das Gerais. O primeiro possui muito mais capacidade de compreender a (i)licitude de uma determinada conduta, porquanto conhecedor das normas jurídicas, do que o segundo, que possui uma compreensão geral do que é contrário ao direito, compreensão essa muito provavelmente vinculada a valores éticos e morais.

¹⁸¹ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 533.

¹⁸² BRODT, Luís Augusto Sanzo. *Novo Estudo sobre a consciência da ilicitude*. Núria Fabris Editora, 2019, p. 58-68.

Ademais, a pujança com que nossos legisladores editam normas é um fator que contribui, em muito, para a incompreensão do caráter ilícito de uma conduta praticada no ambiente social. Certo é, porém, que existe um dever geral de informação que vincula todos os cidadãos. A observância desse dever de informar-se contribui para a caracterização do erro como evitável (vencível) ou inevitável (invencível). Essa distinção é importante, porque, de acordo com o art. 21 do nosso Código Penal, a vencibilidade do erro atenua a pena, ao passo que sua invencibilidade gera a exclusão da culpabilidade e, portanto, da sanção que seria imposta ao autor.

Ser o erro evitável ou inevitável é uma análise casuística, que leva em consideração as peculiaridades do sujeito que praticou o ato antijurídico. Tomando de empréstimo o exemplo citado acima, um erro de proibição pode ser considerado evitável para um bacharel em direito e inevitável para o geraizeiro.

A evitabilidade do erro está relacionada ao dever de informação. Se um determinado sujeito se precaveu de todos os meios razoáveis postos à sua disposição para evitar a realização de uma conduta ilícita (ou seja, cumpriu com seu dever de diligência), buscando informar-se acerca das disposições jurídicas que regulamentam essa conduta, e, mesmo assim, não compreendeu o seu caráter ilícito, o erro de proibição nesse caso será considerado inevitável. Isso ilidirá a culpabilidade e, por consequência, isentará de pena quem a praticou. Por outro lado, se por negligência ou desídia, um determinado indivíduo não busca informar-se quanto aos ditames da ordem jurídica que regem um certo procedimento e acaba por cometer um crime, o erro de proibição nesse caso será evitável e, considerando-se toda a maneira de proceder do autor, poderá, no máximo, amainar a pena cominada.

O dever de informar-se também varia de situação para situação. Certo é que as práticas rotineiras demandam um dever de informação mais genérico, abrangente. Diferentemente, entretanto, será para aqueles indivíduos que atuam em setores altamente regulados¹⁸³. Para esses, exigem-se muito mais cautelas e conhecimento do que para o público em geral.

Da mesma forma, ações criminosas que também são consideradas imorais pelo senso comum geram, com mais razão, a evitabilidade do erro. Quem conhecer o caráter imoral de sua conduta pode mais facilmente presumir que ela também possa amoldar-se como crime. Diferentemente ocorre para aquelas condutas realizadas nos

¹⁸³ ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Madrid: Civitas, 1997, p. 885.

ditos setores altamente regulados, como são, por exemplo, as tarefas realizadas nas áreas fiscais, e, também, de saúde e meio-ambiente. Nessas áreas, uma ação que não é reprovada moralmente pode ser tipificada penalmente, o que exige de seus agentes um dever de informação muito mais acurado.

O desconhecimento da lei e o erro de proibição não se confundem. Como leciona Alcides Munhoz Netto “pode o autor desconhecer a classificação jurídica, a quantidade da pena ou as condições de sua aplicabilidade, possuindo, contudo, representação da ilicitude do comportamento”¹⁸⁴. Isso porque a ilicitude de uma conduta não requer o conhecimento do dispositivo legal que a criminaliza. Frequentemente essa ilicitude é depreendida da *práxis* social, da observação do que ordinariamente se desenvolve nas relações cotidianas. Dessa forma, não pode o agente servir-se do desconhecimento da lei para exculpar-se da realização de uma conduta contrária ao direito.

Todavia, como nos adverte Fernando Galvão,

[m]esmo reconhecendo existir distinção teórica entre o erro sobre a lei e o erro sobre a ilicitude do fato, em muitas hipóteses é difícil vislumbrar a ocorrência de erro sobre a lei que não leve ao erro sobre a ilicitude do fato. Nesses casos, os efeitos práticos da verificação do erro sobre a lei conduzem aos atribuídos ao erro sobre a ilicitude, pois, se o sujeito erra sobre a lei, tal erro induz à errônea compreensão da aplicação da lei e da qualificação que esta confere ao fato. Se ilicitude é contrariedade do fato em relação ao ordenamento jurídico, o erro de representação sobre a lei induz à falsa compreensão da qualidade da ação a que se refere a lei¹⁸⁵.

Portanto, o desconhecimento da lei, em diversos casos, pode conduzir à incompreensão da ilicitude do fato, irrompendo no erro de proibição. Entretanto, o mero desconhecimento do dispositivo normativo que regula o fato não pode ser causa de exclusão da ilicitude *per se*, mormente quando a antijuridicidade da conduta podia ser depreendida de outros fatores, como a moralidade, por exemplo.

Do exposto, certo é que não é possível decidir, *a priori*, se o sujeito que cometeu determinado fato contrário ao direito podia vencer o erro sobre a ilicitude de sua

¹⁸⁴ MUNHOZ NETO, Alcides. *A ignorância da antijuridicidade em matéria penal*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 20.

¹⁸⁵ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 544.

conduta¹⁸⁶. Somente na análise minuciosa do caso concreto poderá verificar-se a escusabilidade (ou não) do erro.

Em perspectiva histórica, no entanto, o reconhecimento da ilicitude como um dos elementos do juízo de culpabilidade representou um avanço significativo na contenção dos abusos estatais. Isso se torna especialmente relevante quando consideramos que as sanções devem ser aplicadas sempre de forma proporcional ao horror do crime. É necessário levar em conta o juízo de reprovação pessoal dos indivíduos e, conseqüentemente, a possibilidade de eles compreenderem o caráter ilícito de suas condutas. Não pode o direito penal, no atual estágio de desenvolvimento do Estado Democrático de Direito, flertar com a responsabilidade objetiva, que desconsidera totalmente as características pessoais e particulares dos cidadãos.

4.1.3.3 Inexigibilidade de conduta diversa

A “inexigibilidade de conduta diversa” é um conceito jurídico que se refere à impossibilidade de exigir que um sujeito não cometa um crime ou aja de forma diferente em uma determinada situação. Esse conceito está diretamente relacionado à normalidade das circunstâncias que cercam o autor. Assim, a normalidade das circunstâncias fáticas do contexto no qual determinado indivíduo está inserido é o fundamento concreto da exigibilidade de comportamento conforme o direito¹⁸⁷.

Trata-se do terceiro estágio do juízo de culpabilidade. Para se falar em normalidade das circunstâncias do fato, é necessário primeiro pressupor que o autor seja imputável, isto é, que ele possua capacidade de culpabilidade. Além disso, é preciso que ele tenha habilidade cognitiva para compreender as conseqüências legais de seus atos e possa agir de acordo com essa orientação. Em segundo lugar, presume-se, também, que o autor conhecia o injusto do fato concreto ou a ele era dado conhecer a ilicitude de sua conduta, eliminando-se, assim, a hipótese de erro de proibição inevitável. Ultrapassando-se estas duas premissas, será necessário realizar o exame da normalidade (ou anormalidade) das circunstâncias de concretização do injusto.

¹⁸⁶ Contudo, como veremos no tópico 5.3, as condições de incerteza objetiva são zonas nas quais se presume que o sujeito passivo agiu em erro de proibição, pois não lhe era exigível que soubesse, com antecedência, qual a interpretação que viria a sagrar-se vencedora posteriormente.

¹⁸⁷ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 318-319.

As circunstâncias fáticas da realização do injusto são consideradas normais se poder-se-ia exigir do sujeito que agisse conforme o direito, ou seja, se lhe poderia ser exigido que ajustasse sua conduta de acordo com as normas jurídicas. Entende-se, dessa forma, que o indivíduo não poderia ajustar sua conduta às normas jurídicas (sendo as circunstâncias fáticas anormais, portanto) em hipóteses como (i) coação moral irresistível, (ii) obediência hierárquica, e (iii) excesso de legítima defesa.

Na coação moral irresistível, o agente age contra sua vontade, sob a influência de forças invencíveis, insuperáveis. Essas forças podem incluir, entre outros, ameaças de violência física, danos a entes queridos, chantagem emocional ou outras formas de coerção psicológica ou moral. Para que seja configurada a coação moral irresistível, geralmente é necessário demonstrar (i) a invencibilidade da coação, ou seja, que as ameaças ou pressões a que foi submetido eram tão intensas e inevitáveis que qualquer pessoa na mesma situação teria agido da mesma maneira; (ii) que a ameaça era iminente e grave, isto é, que a ameaça que levou o agente a cometer o crime foi iminente (previsível e próxima no tempo) e grave o suficiente para causar a ação criminosa como uma tentativa de evitar um mal maior; e (iii) ausência de alternativas viáveis, ou seja, o sujeito não tinha alternativas exequíveis para evitar a ameaça além de cometer o crime¹⁸⁸.

Na obediência hierárquica, por sua vez, um indivíduo pode ser eximido de responsabilidade penal se agiu sob ordens de uma autoridade superior, não possuindo a capacidade de agir de forma autônoma ou independente¹⁸⁹. Para que a obediência hierárquica seja considerada uma causa de exculpação, geralmente são considerados os seguintes elementos: (i) ordem oriunda de uma autoridade legítima, como um superior hierárquico em uma instituição militar ou policial, por exemplo; (ii) ordem direta, isto é, o subordinado deve receber ordens diretas e específicas para cometer um ato criminoso, sem margem para interpretação ou escolha pessoal; (iii) falta de capacidade de recusa, demonstrando que o indivíduo não tinha capacidade de recusar ou desobedecer à ordem sem enfrentar sérias consequências, como punições disciplinares ou ameaças à sua segurança pessoal; e (iv) prática do ato conforme à ordem, sendo que o subordinado deve ter agido de acordo com as ordens

¹⁸⁸ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 322.

¹⁸⁹ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 323-324.

recebidas, sem adicionar elementos à sua conduta que não estivessem inclusos nas instruções originais.

Por fim, no excesso de legítima defesa, o indivíduo, ao se defender de uma agressão real ou iminente, utiliza uma quantidade de força que vai além daquela necessária para repelir o ataque. Em outras palavras, a pessoa age em legítima defesa, mas ultrapassa os limites razoáveis da autodefesa, resultando em lesões ou até mesmo na morte do agressor, que poderiam ter sido evitadas com o uso de uma força proporcional ao perigo enfrentado. Para que o excesso de legítima defesa seja considerado uma causa de exculpação, o sujeito deve agir premido por medo, susto ou perturbação, que são considerados defeitos da dimensão emocional desse indivíduo (afetos astênicos/fracos). Assim, o excesso de legítima defesa motivado por ódio ou ira (afetos estênicos/fortes) não é considerado uma causa de exclusão da culpabilidade¹⁹⁰.

4.2 A culpabilidade no direito tributário

Uma leitura açodada do art. 136 do CTN pode levar à conclusão de que a atribuição de responsabilidade por infrações em matéria tributária seria objetiva (conclusão que, firme-se, desde logo, é equivocada). Não podemos concordar com esta perspectiva. O Estado Democrático de Direito repugna a responsabilização objetiva dos cidadãos-jurisdicionados não importa a área do direito a que se refira. Por isso, como veremos abaixo, o princípio da culpabilidade, que é princípio reitor do injusto, se espraia para todo e qualquer ramo jurídico que lide com sanções. É, nesse sentido, princípio geral da repressão¹⁹¹.

Importante frisar, desde logo, que o princípio da culpabilidade – reitor da potestade repressiva estatal – não se confunde com a “culpabilidade” entendida como terceiro aspecto da categoria dogmática do delito. Na teoria analítica do crime, a culpabilidade é considerada como um dos elementos essenciais, juntamente com a tipicidade e a antijuridicidade, formando o núcleo conceitual do crime. Esse conceito está relacionado ao aspecto subjetivo da conduta do agente, envolvendo sua

¹⁹⁰ SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010, p. 325.

¹⁹¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 318-335.

capacidade de compreender a ilicitude do ato e agir de acordo com esse entendimento, conforme visto anteriormente.

Por outro lado, o princípio da culpabilidade é uma diretriz fundamental no direito penal (princípio de política criminal). Esse princípio estabelece que ninguém pode ser punido a menos que tenha cometido um crime culpável. Em termos simples, a punição só deve ocorrer quando há uma ligação entre a conduta do indivíduo e sua culpabilidade subjetiva¹⁹². O princípio da culpabilidade atua como salvaguarda, garantindo que a responsabilidade penal esteja intrinsecamente ligada à consciência e vontade do agente de praticar um ato criminoso.

Dessa forma, a culpabilidade, como terceiro aspecto do crime, destaca-se por sua relação com o elemento subjetivo da conduta, enquanto o princípio da culpabilidade orienta o sistema jurídico integralmente considerado, assegurando que a punição seja imposta apenas quando houver uma culpabilidade efetiva por parte do agente.

Os elementos que compõem a culpabilidade (terceiro elemento do conceito analítico de crime) estão contidos e são orientados por este princípio maior, assim como outros elementos subjetivos que estão espalhados na teoria do delito, como o dolo e a culpa (que estão radicados na tipicidade).

Assim, pois, que, como veremos abaixo, é a culpabilidade enquanto princípio que deve ser considerada reitora da potestade punitiva do Estado. Porém, ao assim proceder, este princípio exige que certos elementos subjetivos sejam considerados na análise da responsabilização por infrações tributárias, seja a culpa (que no direito penal está alojada no tipo) seja, por exemplo, a ausência de potencial consciência da ilicitude (que no direito penal diz respeito à culpabilidade).

Dessa forma, após estudar a evolução do conceito em matéria penal, ramo no qual se originou e ganhou robustez, veremos, agora, como a culpabilidade se estende para todos os subsistemas jurídicos que se ocupem de sanções. Assim, de uma

¹⁹² Como nos ensina Fernando Galvão: “A culpabilidade é um princípio de política criminal, ao mesmo tempo em que se apresenta como um dos elementos integrantes do conceito analítico de delito. Como princípio de política criminal, a culpabilidade oferece o fundamento valorativo que limita a punição da pessoa física condenada pela realização do fato-crime. Só se pode aplicar pena à pessoa física quando e na medida em que se possa reprová-la e, assim, toda pena criminal pressupõe a culpabilidade de seu destinatário (*nulla poena sine culpa*)”. GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2013, p. 146-147.

perspectiva sistêmica, a culpabilidade é princípio geral do injusto e deve ser considerada, também, na aplicação das sanções tributárias¹⁹³.

Antes, porém, de passarmos às considerações de índole sistêmica, importa compreendermos, primeiro, os contornos gerais dos institutos do tributo e da sanção tributária.

4.2.1 Tributo e sanção

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a palavra tributo aparece na doutrina, na jurisprudência e em textos legislativos com diferentes significados, podendo deter, pelo menos, seis diferentes sentidos, como: (i) quantia em dinheiro; (ii) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (iii) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (iv) sinônimo de relação jurídica tributária; (v) norma; e (vi) norma, fato e relação jurídica¹⁹⁴.

Geraldo Ataliba, por sua vez, diz ser tributo “a exigência unilateral e coativa de dinheiro, feita pelo Estado às pessoas submetidas à lei, com fundamento na Constituição (arts. 145 a 156)”¹⁹⁵.

A CRFB/88 não cuidou de conceituar este instituto, limitando-se a estipular somente quais as espécies tributárias existentes. Contudo, dos contornos dados pela Carta, é possível depreender o que podemos chamar de conceito constitucional de tributo. Para isso, André Mendes Moreira e Sophia Goreti Rocha Machado lecionam ser necessário um exercício de indução, partindo-se do particular (espécies tributárias) para se chegar ao geral (conceito de tributo). Assim, durante este exercício, revelar-se-iam as notas características do instituto¹⁹⁶.

Como destacam os autores, tributo é norma, de maneira que sua análise perpassa, necessariamente, pela verificação das regras de competência estatuídas constitucionalmente. A partir desta incursão, de acordo com Moreira e Machado, seria possível depreender-se as seguintes características fundamentais:

- a) o tributo deve ser instituído por lei;

¹⁹³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 295-296.

¹⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 23.

¹⁹⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 105.

¹⁹⁶ MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 76, p. 71-90, jul. 2015, p. 79.

- b) a ele não pode se opor o contribuinte, do que decorre sua compulsoriedade;
- c) o tributo não grava atos ilícitos, porquanto, todos os fatos descritos pelas normas de competência como passíveis de tributação são lícitos;
- d) o tributo é prestação pecuniária, conclusão a que se chega pela análise dos conceitos de obrigação e de crédito tributário, mencionados no art. 146, III, “b” da CR/88, bem como das disposições sobre a repartição do produto da arrecadação constantes dos arts. 157 a 162 da CR/88;
- e) ao exercício da competência tributária se aplicam as limitações esculpidas nos arts. 150 a 152 da Lei Maior¹⁹⁷.

Embora seja possível depreender um conceito de tributo da CRFB/1988, esta foi expressa em estabelecer no seu art. 146, III, “a”, que competiria à “Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos [...]”. Nesse sentido, coube ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que é anterior à própria CRFB/1988, delimitar esse instituto. Assim, o conceito de tributo, que já vigia na ordem constitucional antecedente, foi recepcionado pela Constituição vigente por se amoldar aos limites por ela traçados.

Leciona Paulo Roberto Coimbra Silva que o conceito de tributo “é cambiante no tempo e no espaço, e por isso é tido por contingente”¹⁹⁸. No Brasil, este conceito vem delimitado no art. 3º do CTN. Este dispositivo estabelece que “[t]ributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Por prestação pecuniária entende-se que o tributo deve ter seu valor exprimido em moeda. É, portanto, uma obrigação de dar, a partir da qual se depreende que o tributo não pode ser quitado pela realização de serviços *in natura* (tributação *in labore*). Por prestação compulsória entende-se que o pagamento do tributo não decorre de uma vontade do administrado, mas sim de uma obrigação que não comporta escolha. O CTN deixa marcado que o tributo é um comportamento obrigatório de prestação de uma obrigação, que nasce independentemente da vontade do sujeito passivo; é, portanto, *ex lege*. Daí Paulo de Barros Carvalho afirmar que a obrigação tributária

¹⁹⁷ MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 76, p. 71-90, jul. 2015, p. 79.

¹⁹⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 64.

nasce “automática e infalivelmente” uma vez concretizado o fato abstrato previsto no antecedente da norma jurídica¹⁹⁹.

O caráter de compulsoriedade, porém, não é fator determinante do conceito de tributo. Existem outras obrigações compulsórias que não são consideradas tributos. Essas obrigações incluem os *royalties*, que são receitas originárias do patrimônio do Estado, e os salários e alugueres, que são, respectivamente, obrigações trabalhistas e cíveis resultantes de acordo entre as partes.

A expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” denota que, em regra, a prestação deve ser paga em dinheiro, porém, não impede que ela seja quitada por meio de algum bem ou valor que tenha expressão monetária²⁰⁰. Para Paulo de Barros Carvalho, a expressão é redundante ao se considerar que o dispositivo se inicia afirmando que tributo é toda prestação pecuniária. Essa expressão se prestaria somente para reforçar o caráter pecuniário do instituto²⁰¹.

O art. 3º do CTN estabelece, também, que todo tributo deve ser criado por lei. É a consagração do princípio da legalidade em matéria tributária. Assim, trata-se de uma exigência *ex lege*, que surge da lei, não resultando, portanto, de obrigações convencionais. É nesse sentido que afirma Aliomar Baleeiro não serem tributos as prestações de caráter contratual, como os preços quase privados ou os preços públicos (ou políticos)²⁰².

O princípio da legalidade é um princípio rígido para o direito tributário. Além da previsão genérica no art. 5º, II, da CRFB/1988, ele é reforçado no art. 150, I, da Carta Magna. Este último artigo está inserido no Título VI, Capítulo I, Seção II, da CRFB/1988, que trata das limitações ao poder de tributar. Todavia, não é um princípio

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 28.

²⁰⁰ O CTN, no inciso XI do artigo 156, já permitia o pagamento de tributos federais, ou dação, com bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário. No entanto, exigia uma norma específica para regulamentar o procedimento. Tal norma só foi editada com a Lei nº 13.259/2016 (conversão da Medida Provisória nº 692/2015), posteriormente alterada pela Medida Provisória nº 719/2016. A lei regulamentou e permitiu a dação de bens imóveis para quitação de tributos, ainda que, neste primeiro momento, restringindo aos débitos inscritos em dívida ativa.

²⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 29.

²⁰² BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 30.

absoluto. Existem hipóteses nas quais a tipicidade²⁰³ é mitigada, como nos impostos regulatórios do comércio exterior (II, IE, IPI e IOF), por força do art. 153, § 1º, da CRFB/1988.²⁰⁴

Que não constitua sanção de ato ilícito. Este aspecto possui especial relevância para a distinção entre tributo e sanção. Esta diferença será estudada de forma mais detida adiante, por isso nos limitaremos, por ora, aos contornos mais genéricos dessa previsão.

Por essa expressão, entende-se que o tributo não decorre de uma violação a qualquer norma do ordenamento jurídico brasileiro. Ao contrário, o que existe é um dever fundamental de pagar tributos²⁰⁵, um dever constitucional de solidariedade.

O tributo não constituir sanção de ato ilícito implica que o fato gerador que desencadeia a obrigação tributária está amparado em um fato lícito. Existe, contudo, na doutrina, grande discussão sobre a tributação de bens ou produtos oriundos de atividades ilícitas. Aqui, nos filiamos à corrente adotada por juristas como Luís Eduardo Schoueri²⁰⁶, Amílcar de Araújo Falcão²⁰⁷, Ives Gandra Martins²⁰⁸ e Hugo de Brito Machado²⁰⁹, defensores da corrente da tributação irrestrita de que não cabe

²⁰³ A doutrina brasileira comumente define este atributo dos impostos regulatórios como “legalidade mitigada”. Entendemos, porém, como nos ensina Batista Júnior e Marinho, que a delegação ao Executivo Federal da faculdade de alterar as alíquotas destes tributos é uma mitigação não da legalidade, mas sim da tipicidade (aqui entendida como legalidade substancial absoluta ou determinabilidade). Para os autores, “[o] ‘princípio da tipicidade tributária’ estabelece que a lei formal deve determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária (sujeito ativo e passivo, objeto fiscal, alíquota, base de cálculo, aspecto temporal e espacial). Nesse sentido, o Legislativo competente não pode delegar a ‘determinação fática da tributação’ para o Executivo ou Judiciário, mas a lei formal deve estabelecer os critérios essenciais para a decisão no caso concreto (‘reserva material tendencialmente integral’). Em outras palavras, o princípio da determinabilidade exige que lei formal contenha os elementos essenciais caracterizadores dos tributos, proibindo-se (ou melhor, exigindo que se minimize) a discricionariedade acerca dos elementos necessários à sua individualização”. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O ‘Princípio da Tipicidade Tributária’ - A ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. In: TORRES, Sílvia Faber; ROCHA, Sérgio André. (org.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. 1. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020, v. 1, p. 85-110.

²⁰⁴ Outras exceções são: (i) o art. 177, § 4º, I, “b” da CRFB/88, que permite ao Executivo reduzir ou restabelecer a alíquota da contribuição de intervenção e domínio econômico (CIDE), relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás e seus derivados e álcool combustível; (ii) art. 155, § 4º, IV, da CRFB/88, que permite aos Estados e ao Distrito Federal, definir as alíquotas do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis; (iii) e o art. 97, § 2º do CTN, que diz não configurar majoração de tributo a atualização monetária da base de cálculo do IPTU.

²⁰⁵ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

²⁰⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 143.

²⁰⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. atual. por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 86-89.

²⁰⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O conceito do tributo e a participação do estado no produto da atividade ilícita. In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (orgs.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 57-58.

²⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 59.

indagar sobre a licitude do objeto ou de seus efeitos, não sendo necessário perquirir os efeitos reais dos fatos ocorridos. Isso porque, uma vez realizado o fato gerador do tributo, a capacidade contributiva do contribuinte resta demonstrada e, em razão dela, deve ocorrer a tributação²¹⁰.

O princípio da interpretação objetiva do fato gerador leva à conclusão de que podem ser tributados os atos nulos ou ilícitos, em homenagem à isonomia tributária. Assim, se o administrado pratica atividades ilícitas com consistência econômica, ele pode figurar na relação jurídica tributária. Pensar de modo diverso seria proporcionar um tratamento desigual as pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos oriundos de trabalho honesto. Seria privilegiar os atos reprováveis em detrimento da honestidade.

Assim, entendemos que quando o CTN estabelece que tributo não constitui sanção de ato ilícito, o que ele está sinalizando é que não pode figurar na hipótese de incidência da exação uma atividade ilícita. Destarte, uma vez realizado no mundo fenomênico de forma ilícita o fato lícito abstratamente previsto na hipótese de incidência, este deverá ser tributado, sob pena de se estar conferindo tratamento menos gravoso do que o conferido aos contribuintes que agem licitamente.

É nesse sentido que o art. 118 do CTN estabelece que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se (i) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e (ii) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Por fim, do conceito de tributo extrai-se que este é cobrado mediante atividade plenamente vinculada. Não há discricionariedade quanto a exigir ou não o tributo. O dever de cobrá-lo é um dever da autoridade administrativa.

Ademais, o tributo só pode ser cobrado dentro e na forma da lei, ou seja, o ente arrecadador está vinculado às regras estabelecidas em lei (seja o tributo lançado diretamente, por declaração ou por homologação). Além disso, o tributo é um direito

²¹⁰ Não descuramos das posições em contrário. Diversos autores defendem que a tributação das atividades ilícitas feriria a ética estatal, devendo, nestes casos, em verdade, haver o sequestro dos bens adquiridos com o produto da atividade delituosa. Por todos, é ver as lições de Misabel Derzi, para quem “[n]ão seria ética, conhecendo o Estado, a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinquente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonogado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração”. BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1107.

indisponível do Estado (princípio da indisponibilidade do interesse público²¹¹), somente sendo possível a ele renunciar por expressa previsão legal, como nos casos de remissão.

Tributo e sanção não se confundem. Entretanto, como ensina Ives Gandra da Silva Martins²¹², fosse a distinção entre os institutos nítida, não se faria necessária a inserção na definição haurida pelo CTN da expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”. Segundo o autor, tributo e sanção podem possuir características formais idênticas, todavia, suas características estruturais sempre serão diversas.

[...] as duas realidades jurídicas são, na essência, distintas; e as duas realidades jurídicas são, na sua expressão formal, idênticas, razão pela qual mister se fez deixar claro, em texto legal de afirmação de conceitos, a impossibilidade de se confundir pela forma o que possui espinha dorsal diferenciada. Assim sendo, a explícita definição de tributo contém uma implícita definição de penalidade²¹³.

Essa afirmação se deve ao fato de as sanções pecuniárias (conhecidas popularmente como multas) poderem se enquadrar perfeitamente na descrição de tributo dada pelo legislador, exceto no que diz respeito à não constituição de sanção sobre ato ilícito. Isso porque essa espécie sancionante também é uma prestação pecuniária compulsória, expressa em moeda, instituída em lei e cobrada mediante atividade estatal plenamente vinculada.

Disto conclui Martins que o que existe é um conceito legal de obrigação tributária que, constituindo gênero, comporta duas espécies: tributo e sanção, as quais possuem “forma idêntica e estrutura diferenciada”²¹⁴. Segundo o autor, essa ideia já era contemplada no próprio CTN. Isso porque o código prevê em seu art. 113, § 1º, que “[a] obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objetivo

²¹¹ Como preleciona o professor Celso Antônio Bandeira de Mello: “A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade — internos ao setor público —, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los — o que é também um dever — na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 74.

²¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 47.

²¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 48.

²¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 49.

o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”²¹⁵.

Qual, portanto, o critério distintivo entre tributo e sanção? Para bem responder a esta indagação, importante um breve esboço teórico sobre a estrutura da norma tributária.

A norma tributária, como nos ensina Paulo Roberto Coimbra Silva, assim como todas as demais normas jurídicas, é uma prescrição hipotética decomposta em duas partes: antecedente normativo e conseqüente normativo²¹⁶. No antecedente, que desde Geraldo Ataliba²¹⁷ convencionou-se chamar de hipótese de incidência, está inserida a descrição abstrata de um fato representativo de capacidade econômica, na feliz expressão de Alfredo Augusto Becker, um “fato-signo presuntivo de riqueza”²¹⁸. Por sua vez, no conseqüente estão previstas, também de forma abstrata, as conseqüências jurídicas que são imputadas à pessoa que realizar, no mundo fenomênico, o fato jurígeno previsto no antecedente.

Coelho, retomando a doutrina kelseniana, divide as normas jurídicas em impositivas e sancionantes²¹⁹. As normas impositivas sempre preveem, no seu antecedente, fatos jurídicos lícitos e, no conseqüente, direitos e deveres (relações jurídicas). As sancionantes, por outro lado, preveem fatos ilícitos no seu antecedente e cominam sempre sanções²²⁰.

²¹⁵ Para Paulo Coimbra, o legislador foi infeliz na redação deste dispositivo, pois confundiu os efeitos de normas tributárias antagônicas: “[d]a distinção ontológica entre tributo e multa exsurtem agudas críticas doutrinárias à imprecisão conceitual que macula a redação dos parágrafos 1º e 3º do art. 113 do CTN. Os aludidos dispositivos mesclam os conceitos de tributo e multa, confundindo os efeitos de normas tributárias impositivas e sancionadoras, além de pretenderem impor a ilógica transformação de uma obrigação de fazer ou não fazer, dita acessória, em obrigação de dar dinheiro, principal, pelo simples fato de sua inobservância”. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 83-84.

²¹⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018, p. 37.

²¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1995.

²¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 497.

²¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias e sanções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 13.

²²⁰ Bobbio subdivide as normas impositivas em normas de conduta e normas de estrutura: “[e]m todo ordenamento, ao lado das normas de conduta, existe um outro tipo de normas, que se costuma chamar de normas de estrutura ou de competência. São aquelas normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não, mas prescrevem as condições e os procedimentos por meio dos quais são emanadas normas de conduta válidas”. BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 198.

O que diferencia o tributo da sanção, por conseguinte, é a hipótese abstratamente prevista no antecedente normativo: se lícita, tributo; se ilícita, sanção. Pedimos vênia para transcrever a lição do autor:

[n]um e noutro tipo de norma, basta ocorrer o “fato típico” descrito na hipótese para que as conseqüências jurídicas previstas se instalem no meio social. Analisando-se as duas *formas normativas* há pouco retratadas, à guisa de exemplo, verifica-se que uma prescreve um dever a cargo do contribuinte ao mesmo tempo em que confere um direito ao ente tributante, enquanto outra comina uma punição ao infrator. A primeira prevê um procedimento obrigatório: *pagar tributo*. A segunda prescreve uma sanção visando reprimir comportamento ilícito: não se ter pago o tributo (que deveria ter sido pago). A primeira produz conseqüências jurídicas em virtude de fatos lícitos e a segunda possibilita efeitos punitivos em virtude de ter sido praticada uma ação ilícita contra a ordem jurídica. A primeira é impositiva porque acarreta ao seu destinatário um dever (há a imposição de um dever). A segunda é sancionante porque prevê a aplicação, ao seu destinatário, de uma sanção, contra-ataque da ordem jurídica aos que a desrespeitam (há a aplicação de uma sanção). A norma sancionante contém o poder dissuasório e punitivo que o Direito direciona àqueles que descumprem os deveres legais²²¹.

É por isso que Gustavo Masina, trabalhando especificamente as sanções no direito tributário, diz serem estas “reações jurídicas à desobediência das normas de comportamento que preveem obrigações tributárias”²²². Vê-se, portanto, que norma impositiva e norma sancionante estão intrinsecamente ligadas, de maneira que a segunda surge quando a primeira é descumprida.

Em sendo o pagamento do tributo a consequência de um ato lícito e a sanção a consequência de um ato ilícito – como as multas pecuniárias no caso do não pagamento do primeiro – é válida, por exemplo, a crítica de parte da doutrina²²³ a respeito da multa prevista no § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 (com a redação que lhe deu a Lei nº 13.097/2015). Isso porque tais penalidades não se amoldam à definição de sanção, sendo, por conseguinte, inconstitucionais.

A multa prevista neste dispositivo tem como fato antevisto no antecedente normativo a não homologação de pedidos de compensação apresentados à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Porém, tal fato – não homologação – não poderia se enquadrar como fato ilícito, porquanto a apresentação de pedidos de ressarcimento e compensação representa o exercício do direito de petição garantido aos sujeitos passivos. Assim, o indeferimento do pleito dos sujeitos passivos não

²²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias e sanções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 14.

²²² MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 66-67.

²²³ MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias: definição e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 72.

configuraria, por si só, um ilícito passível de ser sancionado. Antes, decorreria do exercício regular de um direito²²⁴.

A constitucionalidade deste dispositivo, inclusive, foi analisada pelo STF no RE 796.939²²⁵ (*leading case* do tema 736 da repercussão geral) e na ADI 4.905²²⁶. Na oportunidade, o Pretório Excelso firmou a tese de que “[é] inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

O STF, assim, adotou o entendimento segundo o qual a norma sancionante deve sempre prever em sua hipótese de incidência um fato caracterizado como ilícito pelo ordenamento. Em assim não sendo, como no exemplo acima referido, restaria inconstitucional (como de fato restou) a norma prescritiva da sanção, haja vista o desrespeito ao figurino normativo que distingue sanção de tributo.

Tributo e sanção, portanto, são semelhantes na forma, mas se distanciam na estrutura. Isso ocorre porque o tributo contempla somente atos lícitos em sua hipótese, enquanto a sanção tem por objetivo sancionar apenas atos ilícitos.

²²⁴ ABRAS, Jorge Ricardo El. *Os precedentes vinculantes em matéria tributária e uma (re)leitura da eficácia do art. 170-A do CTN*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, p. 109. Sobre o tema, também leciona Paulo Coimbra: “[...] ressalvadas as hipóteses de comprovada má-fé do sujeito passivo (que, frise-se, jamais pode ser presumida), com fundamento nos princípios da proporcionalidade, da boa-fé objetiva, na garantia do inafastável direito de petição (que jamais pode ser equiparado a um ato ilícito pressuposto à aplicação de sanções punitivas) e na proibição do *bis in idem*, somente poderia ser exigido, se tanto, o valor referente à multa dita moratória (20%), sob pena de se impor cobrança desarrazoada e confiscatória, capaz de obstar o acesso do contribuinte ao instituto da compensação”. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Dever de Colaboração do Contribuinte e os Direitos de Petição e à Autocomposição. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.). *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021, v. 1, p. 718.

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 796.939/RS*. Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal. Recorrente: União Federal. Recorrida: Transportadora Augusta SP LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes, 18 de maio de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>. Acesso em: 19 fev. 2024.

²²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.905*. Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Relator: Ministro Edson Fachin, 23 de maio de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&numProcesso=4905>. Acesso em: 16 jan. 2024.

4.2.2 Natureza jurídica da sanção tributária

A discussão a respeito da natureza jurídica das sanções tributárias ainda é ferida aberta no seio da disciplina fiscal, sendo possível encontrar posições dissonantes dentro da doutrina especializada. Contudo, como nos recorda Paulo Roberto Coimbra Silva, essa *quaestio iuris* possui importância altaneira, porquanto as conclusões que dela derivam são essenciais para delimitar o regime jurídico aplicável às sanções tributárias²²⁷.

Acerca do tema, a tributarística nacional se divide em duas correntes muito bem estabelecidas. Uma que defende não possuir o ilícito fiscal nenhuma conexão ontológica, tampouco teleológica, com o ilícito penal; outra que advoga pela existência de similitude fática e valorativa entre as sanções tributárias e as sanções penais. Nesta última corrente, ainda, encontramos autores que, ao admitirem a semelhança ontológica e teleológica entre as sanções (penais e tributárias), se pautam pela existência de uma mesma natureza jurídica para ambas, e outros que, por sua vez, sustentam possuir as sanções fiscais natureza diversa das sanções penais, em que pese ambas derivarem de um poder sancionatório comum²²⁸.

Os que militam pela ausência de identidade entre os ilícitos penais e tributários, o fazem escorados em argumentos como (i) a distinção entre os bens jurídicos protegidos, pois, ao passo que o direito penal tutela a administração fiscal, o direito tributário sancionador tutela a arrecadação tributária; (ii) a prescindibilidade do dolo para configuração do ilícito fiscal, ao contrário do ilícito penal; (iii) a comunicabilidade das sanções tributárias, que se transferem aos sucessores, por exemplo, diferentemente das sanções penais que se restringem à pessoa do acusado²²⁹. Entre os defensores dessa corrente encontramos autores como Rubens Gomes de Souza²³⁰, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha²³¹ e Ângela Maria da Motta Pacheco²³².

Por outro lado, os que sustentam, em sentido oposto ao da visão acima, a existência de uma identidade substancial entre os ilícitos penal e tributário, o fazem

²²⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 134.

²²⁸ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 88.

²²⁹ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 88-89.

²³⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 129-143.

²³¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 61-66.

²³² PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 137-138.

com esteio nos seguintes fundamentos: (i) o ilícito é violação ao ordenamento jurídico unitariamente considerado, de forma que não contraria um único ramo do direito; (ii) o bem jurídico protegido é o mesmo, qual seja, a arrecadação tributária; (iii) a estrutura lógica das normas sancionatórias penal e tributária é exatamente a mesma²³³. Entre os que defendem a unidade substancial do injusto, encontramos autores que advogam pela existência de uma mesma natureza jurídica para ambos os ilícitos (penal e tributário), como Hugo de Brito Machado²³⁴, Geraldo Ataliba²³⁵, Edmar de Oliveira Andrade Filho²³⁶, Régis Fernandes de Oliveira²³⁷ e Rodrigo Numeriano²³⁸. Ademais, encontramos, também, outros autores que pugnam pela ausência de uma natureza comum entre esses ilícitos, em que pese sua unidade fática e valorativa. Entre os últimos se destacam Sacha Calmon Navarro Coêlho²³⁹, Luciano Amaro²⁴⁰, Misabel Derzi²⁴¹, Marco Túlio Fernandes Ibraim²⁴², Bruno Fajersztajn²⁴³ e Paulo Roberto Coimbra Silva²⁴⁴.

Nos filiamos à corrente que defende a existência de uma unidade em torno do injusto, de modo que ilícito penal e ilícito tributário compartilham de elementos ontológicos e teleológicos. Dentre estes, defendemos a tese de que, a despeito de uma unidade substancial entre os ilícitos, a sanção fiscal e a sanção tributária possuem natureza diversa. Isso porque entendemos que as sanções penais derivam do *ius puniendi* do Estado, ao passo que as sanções tributárias encontram seu

²³³ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 89-90.

²³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 277-279.

²³⁵ ATALIBA, Geraldo. *Imposto de renda: multa punitiva*. In: Estudos e pareceres de direito tributário. 2. v. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 257-274.

²³⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 13-16.

²³⁷ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 18.

²³⁸ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 143.

²³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias e sanções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 48.

²⁴⁰ AMARO, Luciano. *Infrações Tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, n. 67. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 25-42.

²⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1156-1158.

²⁴² IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. A conformação das sanções fiscais pela observância da capacidade econômica dos contribuintes: análise segundo o princípio da capacidade contributiva. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes temas de direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 360.

²⁴³ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 99.

²⁴⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 190-217.

fundamento no *ius tributandi*²⁴⁵. Dessa forma, às sanções tributárias aplica-se o regime jurídico tributário, de maneira que todos os princípios limitadores do poder de tributar as orientam e condicionam, ineludivelmente.

Dessa forma, o poder sancionador da administração tributária deflui da própria competência tributária do Estado. É, justamente, pelo fato de ao Estado ser conferida competência tributária que este possui a prerrogativa de impor sanções pelo descumprimento da obrigação fiscal. As normas tributárias, que são normas de “rejeição social”²⁴⁶, para utilizar a expressão de Martins, necessitam de reforços para o seu correto cumprimento. Esse reforço é precisamente a penalidade aplicada na hipótese de descumprimento do preceito legal²⁴⁷. Não fosse assim, por certo, as normas tributárias não seriam cumpridas, levando ao desabastecimento do erário e ao não cumprimento das prestações positivas a que o Estado brasileiro está constitucionalmente obrigado.

Paulo Coimbra, em perfeita síntese, arremata que “não se pode olvidar que a natureza da sanção decorre da natureza do ilícito a ela pressuposto. Assim sendo, a sanção cominada a um ilícito estritamente tributário, não tipificado penalmente, terá, inquestionavelmente, natureza tributária”²⁴⁸.

Prevalecesse entendimento diverso, no sentido de possuírem as sanções tributárias não delituosas natureza penal, chegaríamos à conclusão absurda de que estas sanções só poderiam ser criadas pelo legislativo federal e aplicadas pelo Poder Judiciário, através de ação intentada pelo Ministério Público. Isso porque a competência legislativa em matéria criminal é privativa do legislador federal, conforme preceitua o art. 22, I, da CRFB/1988²⁴⁹. No mesmo sentido, possuísem as sanções tributárias natureza penal, estas só poderiam ser aplicadas pelo Poder Judiciário,

²⁴⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 220-221.

²⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 129.

²⁴⁷ Paulo Emílio Ribeiro de Vilhena enfatiza a imprescindibilidade das sanções para o correto cumprimento das normas impositivas. Em obra clássica, o autor enfatiza que “[i]nexiste situação jurídica desprovida de sanção, seja a direta seja a indireta. Admiti-lo será convir que se criou uma norma ineficaz ou desprovida de qualquer efeito, favorável ou desfavorável ao pólo subjetivo nela titularizado. Du Pasquier chama-lhe a individualização da coerção”. VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de. *Direito público e direito privado: sob o prisma das relações jurídicas*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 79.

²⁴⁸ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Sanção Tributária: Natureza Jurídica e Funções. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 17, 2005, p. 139.

²⁴⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 239-241.

porquanto, no Brasil, a competência para apreciar condutas delituosas é prerrogativa exclusiva deste poder²⁵⁰. Além disso, estando os delitos tributários sujeitos à ação penal pública, a legitimidade processual ativa (capacidade postulatória) pertenceria, exclusivamente, ao Ministério Público²⁵¹.

Entretanto, como sabido, no Brasil, a competência legiferante em matéria de multas tributárias segue a repartição constitucional do poder de tributar, de maneira que cada ente federado é competente para estabelecer as sanções correlatas aos tributos que titulariza. Também, a aplicação das normas sancionatórias fiscais é realizada pela própria administração pública (Poder Executivo), sendo desnecessária qualquer ação por parte do Poder Judiciário. Dito de outra forma, o procedimento administrativo fiscal sancionador é dotado de autoexecutoriedade. Do mesmo modo, é despicienda a intervenção do Ministério Público para a imposição destas sanções.

Assim, não sobejam maiores dúvidas acerca da natureza tributária das sanções fiscais. Concebê-las de maneira diversa implicaria em mudanças significativas em todo processo de criação e aplicação dessas normas. Portanto, não há outra conclusão possível senão aquela que compreende as sanções tributárias como expressão do *ius tributandi* estatal.

A jurisprudência do STF compartilha de nosso entendimento. Mesmo que a Corte Superior nunca tenha se expressado de forma explícita sobre a natureza do ilícito fiscal, encontramos diversos julgados que aplicam as limitações constitucionais ao poder de tributar às sanções tributárias. O STF já se manifestou, em algumas ocasiões, sobre a aplicabilidade do princípio do não confisco (art. 150, IV, da CRFB/1988) às sanções de índole fiscal. É ver, por exemplo, o quanto decidido no julgamento do RE nº 582.461/SP (*leading case* do tema nº 214 da repercussão geral)²⁵², quando o Tribunal entendeu pela ausência de confiscatoriedade das multas moratórias impostas no patamar de 20%, e do RE nº 606.010/PR (*leading case* do

²⁵⁰ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 241-244.

²⁵¹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 241-244.

²⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 582.461*. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 150, I, III, IV; e 155, II, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - ICMS em sua própria base de cálculo, do emprego da taxa SELIC para fins tributários e da fixação de multa moratória em 20% do valor do tributo. Recorrente: Marco Aurélio de Barros Montenegro. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes, 18 de maio de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>. Acesso em: 19 fev. 2024.

tema nº 872 da repercussão geral)²⁵³, assentada na qual o STF entendeu pela constitucionalidade da multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), prevista no art. 7º, II, da Lei nº 10.426/2002.

De acordo com a CRFB/1988 o princípio do não confisco é princípio limitador do poder de tributar estatal. Dessa forma, não possuíssem as sanções fiscais natureza tributária, esta limitação constitucional não lhes seria aplicável. Ao contrário, uma vez que a punição ao ilícito fiscal deriva do *ius tributandi*, a análise da confiscatoriedade das multas tributárias não é só possível, antes é medida necessária e consentânea com o regime jurídico que rege estas sanções.

Em síntese, com maior ou menor extensão dos seus efeitos, a doutrina brasileira contemporânea se filia à corrente que advoga não existirem diferenças ontológicas ou substanciais entre os ilícitos penal e tributário, porquanto ambos decorrem do poder punitivo do Estado, que é unitário e indivisível. Por este motivo, o STF vem aplicando às sanções tributárias os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, como o não confisco, o que reforça a natureza tributária das sanções fiscais, de modo que se lhes aplica o regime jurídico deste ramo da ciência do direito.

4.2.3 A unidade do sistema jurídico e os princípios gerais da repressão

Uma mesma conduta antijurídica pode receber reprovação de diversos setores do direito. Isso se deve ao fato de uma mesma ação poder violar, simultaneamente, normas de direito administrativo, econômico, tributário, cível, penal etc. Essa multitude normativa evidencia o fato da complexidade do fenômeno jurídico. Essa complexidade à primeira vista pode parecer indicar uma desagregação lógica dos dispositivos de lei existentes nos mais variados ramos jurídicos. Entretanto, de maneira antagônica, essa proeminência de dispositivos legais, tutelando um mesmo fato, evidencia uma ordem, uma sistematização lógica. Assim, ao contrário do que uma leitura míope possa aparentar, o direito é um todo sistêmico, uma unidade sistemática, que deságua no

²⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 606.010*. Constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, prevista no art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados. Recorrente: Gás Futuro – Sistema de Compressão – EIRELI. Recorrida: União Federal Relator: Ministro Marco Aurélio, 24 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3797543&numeroProcesso=606010&classeProcesso=RE&numeroTema=872>. Acesso em: 19 fev. 2024.

que se convencionou denominar de “ordenamento jurídico”. O direito é, portanto, sistema, ou seja, “uma totalidade ordenada, isto é, um conjunto de entes dentre os quais existe uma certa ordem”²⁵⁴, para tomar de empréstimo a definição haurida por Bobbio.

Compreender o direito enquanto um sistema de normas, que coexistem harmonicamente, é fundamental para traçarmos a ideia que queremos aqui desenvolver segundo a qual o injusto consubstancia uma unidade, de maneira que existem princípios jurídicos reitores da potestade punitiva do Estado, sendo indiferente a área do direito na qual ela se manifeste.

Canaris, a partir de uma incursão na doutrina, verifica que todas as definições de sistema apresentam duas características fundamentais que se destacam: a ordenação e a unidade. Esses aspectos estão intrinsecamente ligados, mas também devem ser considerados separadamente. A ordenação busca expressar um estado de coisas intrinsecamente compreensível e fundamentado na realidade, evitando restrições precipitadas ao adotar uma formulação geral. Por outro lado, a unidade modifica o que é obtido através da ordenação, impedindo a dispersão em uma variedade de singularidades desconexas. Em vez disso, a unidade requer que essas singularidades sejam reconduzidas a alguns poucos princípios fundamentais²⁵⁵.

Aplicando isso ao contexto da formação jurídica do sistema, torna-se claro que essa formação só é possível quando o objeto em questão, ou seja, o direito, aparenta ser um sistema “objetivo”. Qualquer análise mais aprofundada sobre o significado da “ideia de sistema” na ciência do direito ou sobre o conceito correspondente de sistema implica, portanto, a necessidade de esclarecer se e até que ponto o direito possui essa ordenação e unidade. Esses elementos são cruciais como base para o sistema, servindo como fundamentos essenciais para qualquer desenvolvimento subsequente.

Para Canaris, o direito enquanto sistema finca suas raízes em dois postulados conexos, mas interdependentes, quais sejam: a adequação valorativa e a unidade interna do sistema.

A adequação valorativa nada mais é do que a necessidade de coerência sistêmica. A coerência interna e a unidade dentro do campo jurídico vão muito além de serem apenas suposições necessárias para a natureza científica do direito; na

²⁵⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Edipro, 2014, p. 77.

²⁵⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 12-13.

verdade, elas são requisitos ético-jurídicos fundamentais que têm suas raízes na própria essência do direito. A necessidade por "coerência" deriva diretamente do princípio reconhecido da justiça. Assim, tanto legisladores quanto juízes são obrigados a seguir de forma consistente os valores compartilhados pela sociedade que foram juridicizados. Isso é o que entende Canaris por adequação valorativa, ou seja, a característica da "coerência" no sentido do conceito de sistema²⁵⁶.

De forma semelhante, a característica da unidade interna também encontra sua correspondência no direito, embora a ideia da "unidade da ordem jurídica" seja um território mais seguro das considerações filosóficas do que um simples "postulado lógico-jurídico". Ela representa a necessidade de se procurar garantir a ausência de contradições na ordem jurídica (o que já está implicado na ideia de adequação). Por outro lado, em seu componente positivo, ela nada mais é do que a realização da "tendência generalizadora" da justiça, que exige superar numerosos aspectos potencialmente relevantes em um caso específico em favor de poucos princípios abstratos e gerais. Por meio disso, é assegurado que a "ordem" do direito não se disperse, como dito, em uma multiplicidade de valores singulares desconexos, mas, ao contrário, seja conduzida por critérios gerais relativamente limitados. Dessa maneira, é demonstrada também a eficácia da segunda característica do conceito de sistema, a unidade interna²⁵⁷.

A compreensão do direito enquanto sistema ganhou contornos mais estritos, em uma evolução até então não presenciada, a partir da teoria dos sistemas sociais desenvolvidas pelo sociólogo alemão Niklas Luhmann.

A teoria sistêmica-funcional desenvolvida por Luhmann é uma das abordagens mais influentes no campo da sociologia contemporânea. Esta teoria propõe uma compreensão radicalmente diferente das sociedades humanas, centrada na ideia de que as sociedades são sistemas altamente complexos, compostos por elementos interconectados.

A partir da diferenciação entre ambiente e sistema, com profundas raízes nos estudos desenvolvidos pelo biólogo Maturana, Luhmann propõe que os sistemas são operacionalmente fechados à influência do ambiente (meio) no qual estão inseridos.

²⁵⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 18-19.

²⁵⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 19-21.

Quer com isto dizer que os estímulos exteriores (do ambiente) não orientam o processo de criação e adaptação dos sistemas, condicionando-os. Pelo contrário, sendo operacionalmente fechados, os sistemas se retroalimentam, reproduzindo-se e adaptando-se em seu interior de forma autônoma, ou seja, são autopoieticos. Nas palavras do autor tedesco, “o sistema só pode dispor de suas próprias operações; ou em outras palavras, dentro do sistema não existe outra coisa senão a sua própria operação”²⁵⁸. Em termos simples, “o sistema se reproduz a si mesmo”²⁵⁹, ou seja, existe uma circularidade recursiva do processo.

A importância de se firmar o fechamento operacional dos sistemas reside na compreensão de que estes não são determinados, nem condicionados pelo meio. Pensando-se, por exemplo, no sistema da vida (um exemplo biológico), tem-se em consideração que a vida no universo surgiu em um momento determinado, mesmo que as causas de sua origem ainda não possam ser exatamente definidas. A partir de então, a operação do vivo reproduz-se internamente no seu seio. A vida gera a vida, independentemente de fatores exógenos²⁶⁰. O sistema do direito, enquanto sistema, é estruturalmente semelhante ao sistema do vivo, podendo-se derivar a conclusão exposta acima também para o sistema jurídico. Isso porque o direito regula a sua própria criação e essa regulação só pode ser modificada através das regras internas desse sistema.

Contudo, considerar o sistema como sendo operacionalmente fechado não implica em “isolamento causal, nem autarquia, nem solipsismo cognitivo”²⁶¹. Isso porque, em alguns momentos, são consideradas necessárias comunicações e trocas intersistêmicas. Nestes casos, ocorre o que Maturana denominou de acoplamentos estruturais. No exemplo urdido acima sobre o sistema do vivo, os acoplamentos estruturais ocorrem, por exemplo, para permitir a diferenciação da vida em distintas espécies. É a troca (cognitiva) com o meio que possibilita a adaptação seletiva do ser vivo aos distintos ambientes existentes (tal como, pássaros para o céu, quadrúpedes para a terra e peixes para o mar). O sistema, assim, se abre cognitivamente sem perder seu fundamento (autopoietico) consoante o qual a vida surge da vida.

²⁵⁸ LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 112.

²⁵⁹ LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 120.

²⁶⁰ LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 89-90.

²⁶¹ LUHMANN, Niklas. *Complejidad y modernidad: de la unidad a la diferencia*. Madrid: Trotta, 1998, p. 55.

O direito não é indiferente aos acoplamentos estruturais. Antes, a vigorosa influência de outros sistemas (como o econômico ou o político, por exemplo) reverberam no sistema jurídico provocando irritação (ou perturbação, para Maturana). As irritações sistêmicas, que são possibilitadas a partir dos acoplamentos estruturais, permitem que o sistema receba *inputs* do meio ou de outros sistemas de maneira que possibilite seu desenvolvimento e aprimoramento. Assim, o sistema que continua se autorregulando operacionalmente é permeável (cognitivamente) às influências externas, as quais, gerando irritabilidade, permitem o seu aperfeiçoamento.

Se o sistema é aberto à influência seletiva intersistêmica, com muito mais razão os subsistemas jurídicos, aqui entendidos como os diversos ramos da ciência do direito, dotados de relativa autonomia didática, sofrem irritações mútuas. Isso permite que princípios forjados em um determinado ramo do direito possam ultrapassar as fronteiras daquela disciplina e influenciar na normatividade de outro ramo jurídico.

Isso porque o sistema do direito “está subordinado a determinadas ideias jurídicas directivas, princípios ou pautas gerais de valoração”²⁶². Quer isto dizer que o ordenamento jurídico deve render vassalagem a princípios gerais, reitores de determinadas áreas comuns. É o que acontece, por exemplo, com os princípios gerais da repressão²⁶³.

A subdivisão do direito em ramos – ou subsistemas – é uma divisão de índole meramente didática, buscando um melhor estudo daquela parte do direito, mas nunca pressupõe uma autonomia sistêmica, desvinculada do todo. Antes a unidade interna, como vimos de ver com Canaris, é característica essencial do sistema jurídico. No contexto de uma ordenação sistêmica, é preciso compreender que, quando se trata de aplicar um determinado dispositivo de lei, aplica-se toda a lei, devendo intervir no processo decisório em torno de um único artigo o conteúdo geral da ordem jurídica²⁶⁴. Nas palavras de Lourival Vilanova, “na decisão normativa de um caso está potencialmente presente todo o sistema”²⁶⁵.

²⁶² LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 621.

²⁶³ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 271-272.

²⁶⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 269-270.

²⁶⁵ VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 221.

Misabel Derzi, inclusive, em lição lapidar, trabalha a existência de princípios gerais do direito, que gravitam sobre diversos subsistemas jurídicos. Esses princípios gerais, são, na visão da autora, manifestações de valores inerentes ao próprio direito. Confira-se:

[p]ortanto, os princípios gerais são manifestações de valores fundantes gerais, que se concretizam em direitos humanos, em acepção ampla, ou seja, em direitos individuais, direitos da liberdade ou direitos fundamentais, inclusive sociais e de liberdades públicas, tão extensos que, neles certamente se incluem as garantias institucionais e processuais da liberdade e ainda a tutela jurisdicional dos direitos e a autotutela da legalidade pela administração²⁶⁶.

Silva, trabalhando a existência de princípios gerais da repressão, apresenta a tese de que estes influenciam todos os ramos jurídicos que lidam com sanções. O direito tributário, assim, seria influenciado por estes princípios, forjados inicialmente no âmago do direito penal, de maneira a conferir-lhes concretude.

Dentre os diversos princípios que consignam os valores fundantes e estruturais do sistema do Direito, encontram-se os princípios gerais da repressão, os quais são onicompreensivos sobre todo o ordenamento punitivo ou sancionador, cuja prevalente eficácia há de se fazer presente sempre quando haja qualquer manifestação concreta da potestade sancionadora do Estado.

Conforme já frisado, na incansável busca de suprimir sua inexorável incompletude e provisoriedade, o sistema jurídico sofre constantes modificações internas, em virtude de seus recorrentes avanços e recuos, nas quais se promovem as revisões dos diversos princípios que o integram, mediante, inclusive, a redefinição de seu alcance e abrangência. Como destacado por Misabel Derzi, os princípios são “continuamente revistos, compreendidos e reexpressos pelos intérpretes e aplicadores” do Direito, porquanto nele impera, nos dizeres de Canotilho, um “sistema aberto de princípios”. Portanto, aqueles princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito penal e do Processo Penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas²⁶⁷.

Disto emerge a concepção de uma unidade sistêmica do injusto, de maneira que as potestades punitivas outorgadas à administração pública compartilham de princípios comuns, porquanto aplicáveis à todas as condutas antijurídicas, quer estas sejam punidas pelo direito penal, quer se encontrem normatizadas por qualquer outro

²⁶⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Dos princípios gerais do Direito Tributário. *In: Tratado del derecho tributário*. Lima: [s.n.], 2003, p. 92.

²⁶⁷ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 271-272.

ramo do direito. É nesse sentido que Larenz fala em “conceitos supremos” no ordenamento jurídico, que garantiriam segurança aos cidadãos jurisdicionados²⁶⁸.

Saliente-se, contudo, que os princípios originados em um ramo jurídico (como o direito penal) quando recepcionados por outro ramo (a exemplo do direito tributário) passam a operar de acordo com a lógica subjacente ao ramo receptor. Ou seja, os princípios produzem efeitos de maneira matizada, com o colorido próprio do ramo jurídico que os acolheu. Nesse sentido, é o magistério de Rodrigo Numeriano:

[é] certo que ditos princípios constitucionais penais devem ser aplicados de forma matizada, considerando-se as particularidades do Direito Tributário e da *praxis* administrativo-fazendária brasileira. Esta interpretação de princípios legitima-se juridicamente a partir da inexistência de diferenças ontológicas entre as normas penais e as normas do Direito Tributário Sancionador, relativamente aos respectivos objetos e funcionalidades de tutela, centrados no ilícito, que é ontologicamente *uno*²⁶⁹.

Embora não exista, na legislação tributária brasileira, um dispositivo que obrigue a aplicação dos princípios gerais da repressão às sanções tributárias, verificamos que o próprio CTN foi incontroversamente influenciado por princípios de natureza penal. Apesar das conformações próprias da adaptação dos princípios jurídicos nos diversos subsistemas, encontramos no CTN regras inspiradas pelo direito penal. Entre estas regras podemos citar a legalidade (art. 97, V), a retroatividade benigna (art. 106), a interpretação mais favorável ao acusado (art. 112) e a denúncia espontânea (art. 138). Esses dispositivos positivaram regras jurídicas primacialmente forjadas no direito penal, mas que, agora, encontram eco no direito tributário.

Assim, a permeabilidade a princípios é a tônica do ordenamento jurídico entendido enquanto sistema. Os subsistemas do direito sofrem vigorosa influência mútua, o que permite sua evolução e desenvolvimento. A par da ordem e da unidade – características comuns de todos os sistemas – a adequação valorativa e a unidade interna, enquanto postulados específicos do sistema jurídico, como nos lembra

²⁶⁸ De acordo com o professor da Universidade de Munique, “os conceitos ‘inferiores’ respectivos, que são os de menor grau de abstracção, ao serem subsumidos aos conceitos ‘superiores’ correspondentes, permitem, finalmente, reconduzir a massa do material jurídico a alguns poucos conceitos ‘supremos’. Um tal sistema garante em ampla medida não só a clareza, mas também a segurança jurídica [...]”. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 622.

²⁶⁹ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 152.

Canaris, desempenham essa função constitutiva e estruturante do ordenamento, que permitem o compartilhamento principiológico recíproco.

4.2.3.1 O garantismo constitucional e as linhas de interpretação do art. 136 do CTN

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, é um marco no estabelecimento de garantias fundamentais à sociedade brasileira. Podemos dizer, sem titubear, que a CRFB/1988 é uma Constituição garantista.

Ao longo dos séculos, o direito foi predominantemente utilizado pelos detentores do poder para a satisfação de interesses unilaterais. Foi somente durante o Movimento Iluminista, no Século das Luzes (como ficou conhecido o século XVIII) que essa visão individualista-despótica sofreu uma transformação significativa.

Os intelectuais desse período, impelidos pelos valores do humanismo e da razão, elevaram o ser humano e a busca pelo conhecimento científico como as fontes primordiais das quais deveriam emanar todo poder e decisão na sociedade. A partir desse ideário, não mais havia espaço para monarcas detentores de poderes absolutos nem para a crença religiosa como justificativa para estruturas de poder²⁷⁰.

Foi nesse contexto que as sociedades modernas começaram a erigir princípios e leis destinados a restringir o poder do soberano, o que culminou no fenômeno da constitucionalização dos Estados. Assim, a partir desse movimento em direção à criação de leis que representavam os anseios coletivos, direitos e deveres, consolidou-se a estruturação do sistema garantista.

Luigi Ferrajoli, proeminente jurista e professor italiano, desempenhou um papel preponderante na concepção dessa teoria. Em sua obra "Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal"²⁷¹, Ferrajoli, embasado nos princípios do Movimento Iluminista, engendrou um debate substancial e duradouro sobre a importância da proteção das garantias dos cidadãos. Ele utilizou o campo penal como terreno fértil para analisar a tensão intrínseca entre as liberdades individuais e o poder estatal.

O termo "garantismo", que deriva do verbo "garantir", denota assegurar ou tutelar algo. No contexto dessa teoria, o objeto sob essa tutela são os direitos

²⁷⁰ REBELO, Nuno. *Civilizado homem selvagem: um passeio pela história e pelo direito*. Belo Horizonte: Sete Autores Editora e Distribuidora Ltda., 2022, p. 122-126.

²⁷¹ FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

inalienáveis da pessoa humana, tais como o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

Portanto, o garantismo pode ser compreendido, à luz da teoria de Ferrajoli, como uma corrente jurídica que preconiza o respeito máximo aos direitos fundamentais e às garantias processuais. Seu propósito é coibir arbitrariedades judiciais, protegendo, assim, tanto os indivíduos quanto os réus.

O garantismo, dessa forma, representa um instrumento vital na salvaguarda dos direitos fundamentais e na prevenção de penas arbitrárias, ao mesmo tempo em que procura atenuar a violência na sociedade. O Estado, detentor do monopólio legítimo do uso da força, tornou-se a entidade capaz de restringir legalmente e, em casos de excesso, ameaçar a liberdade individual. Dessa forma, uma vez que o âmbito penal é majoritariamente responsável por violações de direitos, o garantismo consolidou-se como garantismo penal.

Contudo, a teoria garantista não se restringe ao direito material e processual penais. Antes, guarda íntima relação com o Estado Democrático de Direito. Isso porque o Estado Democrático de Direito representa um modelo de governança que se funda na supremacia das leis e no respeito aos direitos humanos fundamentais. Nesse limiar de ideias, o garantismo emerge como um pilar essencial, servindo como um sistema de proteção e limitação, equilibrando o poder do Estado e protegendo as liberdades individuais.

No cerne dessa concepção está a ideia de que o poder emana do povo, sendo exercido em conformidade com a Constituição e com as leis. O garantismo, nesse cenário, assume uma posição crucial. Ele não apenas protege os cidadãos contra arbitrariedades estatais, mas também estabelece um conjunto de princípios que asseguram a todos um tratamento digno, justo e equitativo perante a lei.

Em primeiro lugar, o garantismo opera como um mecanismo para proteger os direitos fundamentais. Estes incluem não apenas os direitos básicos à vida, liberdade e propriedade, mas também garantias processuais, como o direito a um julgamento justo e o direito à defesa. No Estado Democrático de Direito, esses direitos não são apenas palavras escritas em documentos legais, mas são salvaguardados e aplicados de maneira eficaz, garantindo que cada indivíduo seja tratado com equidade no sistema jurídico.

Além disso, o garantismo impõe limites claros ao poder do Estado. Ele estabelece que o uso da força e a imposição de sanções (sejam elas penais ou

administrativas) devem ocorrer dentro de parâmetros estritamente definidos pela lei. Qualquer ação estatal que viole esses limites é considerada ilegítima e passível de revisão judicial. Esse controle efetivo sobre o poder estatal é uma característica distintiva desse paradigma de Estado.

Em suma, o garantismo no Estado Democrático de Direito não somente protege os cidadãos contra abusos de poder, mas também fortalece a confiança na justiça e na equidade do sistema legal. Ao estabelecer um equilíbrio entre a autoridade do Estado e os direitos individuais, o garantismo não só molda as bases legais de uma sociedade mais justa, mas também constrói uma base sólida para a paz, a estabilidade e o progresso social.

A CRFB/1988, nesse sentido, é considerada uma Carta garantista. Isso se evidencia quando ela prevê princípios como a igualdade (art. 5º, *caput*), a legalidade (art. 5º, II), o devido processo legal (art. 5º, XXXV) etc., além de fundamentar a República na incessante busca pela dignidade da pessoa humana (art. 1º, III).

É nesse sentido que a culpabilidade exsurge como importante crivo instrumental apto a resguardar os cidadãos da arbitrariedade estatal. Isso porque estabelece a presunção de inocência (art. 5º, LVII) e assegura a todas as pessoas (quer naturais, quer jurídicas) a responsabilização (penal ou administrativa) nos exatos termos da reprovação de sua conduta (art. 5º, VLVI).

A culpabilidade que se desenvolveu no âmago do direito penal, possui como ápice de sua evolução a preocupação com valores como a presunção de inocência e a individualização da pena. Nesse sentido, ao retirar para o tipo os elementos subjetivos da conduta, a doutrina finalista enfatiza a necessidade de o terceiro elemento da teoria analítica de crime se preocupar única e exclusivamente com caracteres da reprovação pessoal do agente. A análise focada na reprovação pessoal, assim, é norteadada pela máxima garantista, que assegura aos indivíduos que sua punição não será nem além, nem aquém da reprovabilidade de sua ação.

A culpabilidade e seus elementos (imputabilidade, potencial consciência da ilicitude e inexigibilidade de conduta diversa) se espraiam para outros ramos jurídicos (subsistemas), em virtude da permeabilidade a princípios, que é a tônica do ordenamento jurídico entendido enquanto sistema. Daí a defesa ferrenha da doutrina de que a responsabilidade objetiva não se coaduna com os princípios e postulados do Estado Democrático de Direito.

O direito tributário, que não é indiferente à permeabilidade principiológica, recebe vigorosa influência do princípio da culpabilidade. Se pensarmos que as normas tributárias são normas de “rejeição social”²⁷², a cominação de penalidades pelo seu descumprimento não é só uma possibilidade, antes é uma necessidade para que a sociedade cumpra a tempo e modo a obrigação tributária.

A reponsabilidade por sanções em matéria tributária é regida pelo art. 136 do CTN, o qual reza que “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”. Uma leitura açodada desse dispositivo poderia levar à conclusão de que a reponsabilidade em matéria tributária seria objetiva, isto é, seria prescindível perquirir-se a respeito de dolo ou culpa para o correto enquadramento da ação no antecedente da norma sancionatória.

Esse, por exemplo, é o magistério de Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem, nas infrações tributárias, não é necessária a verificação da ocorrência de dolo ou culpa. Para o autor, “a ação contrária ao direito, com ou sem culpa, não deixa de ser infração, mesmo no caso do legislador não colocar o elemento subjetivo na sua definição”²⁷³. Moraes justifica sua posição alegando que (i) a ninguém é dado desconhecer a lei tributária; (ii) a boa-fé seria incompatível com a negligência; (iii) o descumprimento das obrigações tributárias não admitiria boa-fé; (iv) admitir-se-ia a presunção de culpa nas ações e omissões contrárias à lei fiscal²⁷⁴.

Ricardo Lobo Torres também é adepto à corrente que entende serem objetivas as sanções tributárias. Porém, para ele, a tese objetiva admite temperamentos²⁷⁵. Assim, uma vez que o próprio CTN previu a interpretação mais favorável ao sujeito passivo (art. 112) nas hipóteses de (i) dúvida quanto à capitulação legal do fato; ou (ii) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato; ou (iii) à natureza ou extensão dos seus efeitos, o arrefecimento da objetividade estaria contemplado em algumas situações, a exemplo de o sujeito passivo agir de boa-fé.

²⁷² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 129.

²⁷³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. v. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 545.

²⁷⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. v. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 546.

²⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 268.

Misabel Derzi, de forma semelhante, consente com a interpretação objetiva das sanções tributárias, destacando, porém, que a “jurisprudência administrativa ou judicial tem atenuado as sanções pecuniárias tributárias, se demonstrada a boa-fé do infrator”. Assim, para a professora mineira, conquanto o CTN preveja a responsabilização objetiva pelo cometimento de ilícitos tributários, estes devem levar em considerações princípios como o *in dubio pro reo* (art. 112, CTN) e a retroatividade benigna (art. 106, CTN)²⁷⁶.

No mesmo sentido, é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem não se pode “querer aplicar ao ilícito fiscal a responsabilidade subjetiva (dolo ou culpa) como regra ao invés da responsabilidade objetiva com atenuações interpretativas”²⁷⁷. Nesse mesmo sentido é o escólio de Paulo de Barros Carvalho²⁷⁸ e Maria Ângela Lopes Paulino Padilha²⁷⁹.

Rui Barbosa Nogueira rejeitava veementemente a ideia de uma responsabilidade objetiva. Para ele, a correta interpretação do art. 136 do CTN leva à conclusão de que o prescindível para a configuração do ilícito tributário é o dolo, não a culpa. Assim, “o caso da responsabilidade puramente objetiva é residual, devendo ser relegada pela legislação porque é contra o sistema e contra o mais elementar princípio de justiça”²⁸⁰. Nesse sentido, uma vez provada a ausência de culpa pelo sujeito passivo, não lhe poderia ser aplicada nenhuma sanção.

Do mesmo modo, Luís Eduardo Schoueri alega que a responsabilização prevista no art. 136 do CTN nunca foi puramente objetiva. Anuindo com a tese de Barbosa Nogueira, o professor das arcadas enfatiza que este dispositivo exclui “a necessidade de que se constate a presença do elemento doloso para a configuração da responsabilidade”²⁸¹, nada dizendo a respeito da dispensa do elemento culposo. Assim é que o elemento subjetivo não seria dispensável para a caracterização da infração.

²⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1159.

²⁷⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias e sanções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 58.

²⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 598.

²⁷⁹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 84.

²⁸⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Jose Bushatsky, 1969, p. 166.

²⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 778.

Bruno Fajersztajn, em recente obra que analisou o regime jurídico das multas tributárias, após breve incursão na doutrina, enfatiza que “no caso das sanções punitivas, a responsabilidade objetiva afronta o Estado de Direito, pois não se pode punir um indivíduo sem que se constate ao menos a prática de conduta culposa”²⁸². Dessa forma, discorrendo acerca das sanções punitivas e indenizatórias, o autor enfatiza o caráter retributivo das primeiras, de maneira que, não se vislumbrando uma indenização (o que autorizaria a imposição objetiva), a análise da culpabilidade seria elemento necessário nas multas com iminente caráter repressivo.

Em posição bastante arrojada, Edmar Oliveira alega que o art. 136 do CTN não haveria sido recepcionado pela atual ordem constitucional vigente. Ancorado na presunção de inocência, garantia fundamental de todo brasileiro, consagrada no art. 5º, LVII, da CRFB/1988, e apoiado, ainda, no art. XI da Declaração Universal dos Direitos Humanos, alega o autor que o texto do dispositivo do digesto tributário violaria esta garantia universal e constitucional, de maneira que deveria ser declarado inválido²⁸³.

Do mesmo modo, Rodrigo Numeriano também advoga pela não-recepção do art. 136 do CTN pela CRFB/1988. Contudo consente, ao menos, que a cada ato válido de aplicação normativa seja dada interpretação conforme o texto constitucional. O autor se baseia no garantismo constitucional que, para ele, é derivado do Estado Democrático de Direito, para propor uma leitura desse dispositivo conforme a Constituição, a qual deve ser realizada, concretamente, caso a caso²⁸⁴.

Posição interessante encontrada na doutrina é aquela veiculada por Paulo Roberto Coimbra Silva, que consente com uma presunção de culpa (nunca de dolo) erigida pelo art. 136 do CTN. Para o autor, essa concepção realiza a melhor interpretação do referido dispositivo ao fazer convergir duas premissas básicas do ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam: (i) a de que as normas jurídicas tributárias devem ser exequíveis (princípio da praticabilidade) e (ii) a de que a boa-fé do sujeito passivo deve ser levada em consideração no momento da aplicação das sanções tributárias (princípio da culpabilidade). *Concessa venia*, transcrevemos a lição do insigne mestre:

²⁸² FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 200.

²⁸³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 116-117.

²⁸⁴ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 309.

[s]e 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. A bem da verdade, qualquer manifestação da potestade punitiva do Estado, seja em instância judicial ou administrativa, seja em qualquer ramo do Direito, não se revela compatível com a presunção absoluta de culpa, a que equivale, em seus efeitos a responsabilidade objetiva pela prática de atos ilícitos. Responsabilidade objetiva é compatível, única e exclusivamente, e nos casos em que a lei assim prever, para a imposição de sanções ressarcitórias. Somente o dever de indenizar, uma vez demonstrado o nexa causal e dano, poderá prescindir de culpa do responsável.

[...]

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 compaginação da presunção relativa de culpa aos princípios comuns à repressão, em especial o princípio da presunção de inocência de boa-fé, está a merecer considerações especiais²⁸⁵.

Hugo de Brito Machado compartilha do mesmo entendimento. Para o saudoso professor cearense, a interpretação das normas do CTN não pode afastar as diretrizes postas na Constituição. Caberia ao intérprete, portanto, descortinar o sentido e o alcance de umas e de outras, de sorte que elas resultem compatíveis com a *Lex Mater*. É por isso que

[o] art. 136 do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidade tributárias, mas a reponsabilidade por culpa presumida. 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 no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presentão 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 a sua vontade²⁸⁶.

Nesta mesma linha é também o magistério de Onofre Alves Batista Júnior. Para o professor mineiro, a redação do art. 136 do CTN enfatiza a prescindibilidade de comprovação do dolo, nunca da culpa, a qual, por razões de praticidade, é presumida em âmbito tributário.

²⁸⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 257-258.

²⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 167.

2.3.1.1. Com maior rigor, entendemos que o art. 136 firma que o Direito Tributário Sancionador acata a RESPONSABILIDADE POR CULPA PRESUMIDA, porque não há necessidade de o lançamento demonstrar o dolo ou a culpa, mas o agente infrator pode provar que tais elementos não estão presentes no descumprimento das obrigações tributárias (pode demonstrar, por exemplo, que atuou conforme as diretrizes do Fisco, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN).

2.3.1.2. O art. 136 afasta apenas a necessidade de verificação da intenção do agente (dolo), mas não afasta a necessidade de verificação da culpa, que, no caso, por razões de praticidade, se presume²⁸⁷.

No mesmo sentido é o magistério da professora e ministra do STJ, Regina Helena Costa, para quem

[...] mesmo ausente a intenção de não pagar o tributo no prazo de vencimento, o contribuinte sujeitar-se-á à multa correspondente – o dispositivo presume a culpa do infrator – que não teria atuado com a cautela necessária, presunção que entendemos ostentar caráter relativo, podendo ser afastada mediante prova inequívoca²⁸⁸.

Ainda, advogando pela positivação de uma presunção (*iusuris tantum*) de culpa, Luciano Amaro enfatiza que, acaso assim não fosse, o fisco teria de “fazer prova diabólica de que, em cada infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei”²⁸⁹.

Desse modo, observa-se a existência de diversas correntes em torno da correta interpretação do art. 136 do CTN. Ao nosso ver, de todas elas, existe uma que melhor responde aos anseios do garantismo constitucional estabelecido pela Carta de 1988. É o que passamos a desenvolver abaixo.

4.2.3.2 (Re)interpretando o art. 136 do CTN à luz da Constituição garantista de 1988

De todas as posições doutrinárias acima coligidas, filiamo-nos àquela última. Em nossa opinião, uma presunção (relativa) de culpa atende, ao mesmo tempo, aos postulados da eficiência e praticabilidade administrativas e da culpabilidade, todos constitucionalmente resguardados.

²⁸⁷ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 690-691.

²⁸⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 328.

²⁸⁹ AMARO, Luciano. Infrações tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n. 67, São Paulo: Malheiros, 1995, p. 25-42.

O princípio da eficiência, que, para Batista Júnior, é parte integrante do desiderato social do Estado Democrático de Direito, estabelece exigências de competência e efetividade da máquina pública com vistas a suprir a necessidade premente dos “mínimos existenciais”. Nesse sentido, o princípio da eficiência é a “expressão juridicizada da ideia de boa administração”²⁹⁰. De acordo com o autor, a eficiência *stricto sensu* atua na otimização dos recursos de que dispõe a administração pública, de modo que uma atuação “será eficiente se os resultados são atingidos de forma otimizada com relação aos meios disponibilizados”²⁹¹.

No mesmo sentido, José Afonso da Silva, em obra clássica, preleciona:

[e]ficiência não é um conceito jurídico, mas econômico; não qualifica normas; qualifica atividades. Numa ideia muito geral, eficiência significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importa em relação ao grau de utilidade alcançado. Assim, o princípio da eficiência, introduzido agora no art. 37 da Constituição pela EC-19/98, orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo. Rege-se, pois, pela regra da consecução do maior benefício com o menor custo possível. Portanto, o princípio da eficiência administrativa tem como conteúdo a relação entre meios e resultados²⁹².

Em vista dessa relação entre meios e resultados, pode-se compreender o princípio da eficiência sob dois aspectos: quanto ao “modo de atuação do agente público”, bem como quanto ao “modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública”. Em ambas as perspectivas, deve-se ter em mente a obtenção de utilidade como norte da atividade administrativa²⁹³.

A presunção de culpa na interpretação das sanções tributárias atende ao princípio da eficiência na medida em que seria impraticável que administração pública provasse, em cada fiscalização, a existência de conduta negligente por parte do sujeito passivo. Isso, por certo, inviabilizaria a atividade arrecadatória de maneira a torná-la insustentável. O princípio da eficiência está em estrita consonância à necessidade de que as normas tributárias sejam exequíveis e que sua aplicação seja,

²⁹⁰ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária*, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 93.

²⁹¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 182.

²⁹² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 680.

²⁹³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 85-85.

de alguma maneira, útil. A respeito da aplicação da lei tributária, Regina Helena Costa destaca a imprescindibilidade desse princípio para a viabilização da cobrança de tributos.

Se, como visto, a noção de praticabilidade é relevante para a viabilização da vontade estatal, manifestando-se, precipuamente, por meio da lei, na medida em que seus comandos devem ser executados em massa, no campo tributário tal circunstância é sentida em grande dimensão, haja vista a rápida e automática multiplicação das relações jurídico-tributárias.

Com efeito, ostentando tais relações natureza *ex lege*, a praticabilidade encontra nelas campo fértil para disseminar amplamente os seus efeitos²⁹⁴.

Considerando a realidade de rápida e automática multiplicação das relações jurídico-tributárias, como ressaltado pela autora, a cobrança e fiscalização tributária somente se tornam factíveis por meio da aplicação do princípio da praticabilidade. Seu conteúdo orienta a ação dos agentes públicos na interpretação e aplicação das normas tributárias, determinando que as leis devem ser exequíveis de forma a alcançar o atingimento das finalidades públicas. Portanto, possuírem as normas tributárias um mínimo de aplicabilidade, exequibilidade, é medida de justiça reclamada pelo Estado administrador.

É nesse sentido que Misabel Derzi sustenta ser a praticabilidade “princípio geral de economicidade e exequibilidade”, o qual, segundo a autora, “inspira o direito de forma global”²⁹⁵. É por isso que Derzi enfatiza ser o princípio da praticabilidade um imperativo constitucional implícito.

Eficiência e praticabilidade, assim, orientam todo o ordenamento jurídico, conferindo racionalidade na aplicação diuturna do direito²⁹⁶. Contudo, os princípios jurídicos precisam harmonizar-se em um todo coeso (cerne da ideia de sistema, como visto), assim porque, além de serem eficientes e exequíveis, as normas tributárias precisam respeitar todas as garantias constitucionais, como é o caso da culpabilidade.

²⁹⁴ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 89.

²⁹⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 251.

²⁹⁶ Batista Júnior, citando Carlos Renato Cunha, lembra que a praticabilidade é uma “manifestação do princípio da eficiência (esculpido pelo art. 37 da CRFB/1988). [Assim] não se trata de uma norma jurídica, ainda que implícita, mas de uma aplicação do princípio da eficiência, sobretudo porque não há um valor juridicizado específico para a praticabilidade que seja diverso da eficiência”. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 433.

Descortina-se, dessa maneira, a segunda vantagem de se interpretar o art. 136 do CTN como positivador da presunção de culpa. Ao passo que a presunção torna aplicáveis as normas jurídicas, também permite aos sujeitos passivos que possam se eximir do pagamento da penalidade, caso comprove que empregou a diligência necessária em sua conduta. A inversão do ônus da prova, ao permitir aos sujeitos passivos provarem sua atuação conforme o direito, privilegia, garante e torna eficaz o princípio constitucional da culpabilidade, atendendo aos anseios da Constituição garantista. Mas não só, a inversão do ônus probatório também privilegia princípios como o devido processo legal e a ampla defesa, na medida em que (diferentemente da responsabilidade objetiva) permitem ao sujeito passivo demonstrar e provar que agiu sem culpa.

A presunção de culpa era a tônica que regia o art. 274 do anteprojeto do CTN, que, após o processo legislativo, resultou no atual art. 136. A redação original do dispositivo previa que, para a configuração da infração fiscal, era prescindível a intenção do agente, contudo, dependia do conhecimento real ou presumido de sua prática, por parte do agente ou responsável. Vejamos a redação original em sua literalidade:

Art. 274. Salvo disposição de lei tributária em contrário, a conceituação da infração independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do fato, mas depende do conhecimento real ou presumido da sua prática, por parte do agente ou responsável.

Assim, a redação original extirpava qualquer dúvida da necessidade de se considerar o elemento subjetivo para configuração da infração. Houvesse permanecido a redação original, não seria necessário gastar tanta tinta para solucionar a controvérsia relativa à recepção do princípio da culpabilidade pelo direito tributário sancionador.

O anteprojeto elaborado pelo professor Rubens Gomes de Souza, em redação primorosa, previa um livro específico (Livro VII) para tratar das infrações e das penalidades fiscais, de forma a dedicar um capítulo (Capítulo III) para a análise da punibilidade. Nesse capítulo, encontravam-se dispositivos que excluía a responsabilidade, dentre outros fatores, pela verificação do erro de direito ou sua ignorância (art. 289, II).

Como a versão aprovada do CTN retirou essas disposições específicas, hoje, é necessário conferir ao art. 136 do CTN interpretação conforme a Constituição, não se podendo mais admitir a odiosa responsabilidade objetiva como única interpretação possível desse dispositivo. Dessa forma, a presunção de culpa (jamais de dolo) parece-nos a melhor forma de conciliar o texto deste artigo de lei com os reclames constitucionais vigentes. Assim, a interpretação conforme a Constituição a ser conferida ao art. 136 do CTN é, justamente, e por consequência, aquela que privilegia a eficiência e exequibilidade das normas jurídicas, bem assim a culpabilidade. Essa interpretação não pode ser outra senão a que concebe o artigo como positivador de uma presunção (relativa) de culpa.

Na doutrina estrangeira, onde o ordenamento constitucional também consagra a presunção de inocência como garantia fundamental dos cidadãos, encontramos igual consideração.

La efectiva comprobación de la culpabilidad en el obrar del contribuyente es la columna vertebral de todo acto de reproche por parte del ordenamiento tributario. La sanción al contribuyente debe considerar que éste sea subjetivamente responsable (culpabilidad), además de haber configurado su conducta el tipo infraccional descripto por la norma (objetivo incumplimiento de la ley). Ello en razón de la garantía constitucional que deriva del principio *nulla poena sine culpa* y de la presunción de inocencia²⁹⁷.

Veja-se que não é apenas pelo fato de a culpabilidade ser princípio geral da repressão que ela se aplica às sanções tributárias. Antes a exegese constitucional assim prevê. A culpabilidade é garantia e mandamento constitucional que se aplica a todos os ramos jurídicos²⁹⁸.

Como vimos de ver, os princípios jurídicos precisam harmonizar-se em um todo coeso (cerne da ideia de sistema), dessa forma, a presunção de culpa se torna possível frente ao sopesamento da garantia constitucional da presunção de inocência com os princípios da eficiência e da praticabilidade. Dworkin e Alexy foram os dois

²⁹⁷ ALTAMIRANO, Alejandro. *Derecho tributario: teoría general*. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012, p. 684-685.

²⁹⁸ Nesse sentido, Rodrigo Numeriano leciona que a “Constituição Federal de 1988 não constitui simples repositório de formas vagas, com vistas a orientar o legislador. Pelo contrário: estruturou de forma singular as vigas mestras em que se devem apoiar, validamente, todos aqueles que formulam e aplicam o Direito Tributário Sancionador no país. Dela, exterioriza-se, no plano do direito positivo, a preocupação do constituinte com as balizas que devem nortear, à integralidade, o *ius puniendi* da Administração Fazendária ciosa de todo o garantismo expressamente consignado em normas constitucionais e penais tributárias”. DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 148.

principais teóricos responsáveis por estabelecer as balizas da atividade de sopesamento e forjaram suas teorias frente à distinção entre princípios e regras.

A obra de Dworkin, em grande parte, foi direcionada a um ataque geral ao positivismo, principalmente o positivismo hartiano. Entendia o autor que os positivistas permitiam uma argumentação demasiado aberta do que ele viria a conceituar como princípios (*principles*). Para Dworkin, regras e princípios se diferenciam pelo seu modo de aplicação. As primeiras seriam aplicadas ao modo tudo ou nada (*all-or-nothing*), significando que, uma vez preenchido o antecedente normativo de uma regra, ou ela é válida e o que é prescrito no seu consequente deve ser observado, ou ela é inválida²⁹⁹. Já os princípios deveriam ser analisados segundo uma dimensão de peso (*dimension of weight*), verificável quando da colisão destas normas, hipótese na qual o princípio com peso relativo maior deve se sobrepor ao princípio mais fraco, sem que este perca sua validade³⁰⁰.

Alexy, por outro lado, propõe uma classificação baseada em critérios comparativos. Para o professor alemão, princípios são mandamentos (ou mandados) de otimização (*optimierungsgebote*) que estabelecem que “algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”³⁰¹. Já as regras são normas que não comportam aplicação parcial. Estas são sempre satisfeitas ou não satisfeitas. Assim, se uma regra é válida, deve-se fazer exatamente aquilo que seu comando prescreve; nem mais, nem menos.

Para Alexy, porém, a real distinção entre regras e princípios se manifesta quando da análise de possíveis colisões. Uma colisão (conflito) de regras, isto é, antinomias reais entre regras, só pode ser solucionada pela introdução de uma exceção em uma das regras – a qual prevê justamente a hipótese antinômica – ou então pela declaração de invalidade de uma delas, através dos critérios de superioridade, especialidade ou cronologia. Já na colisão de princípios não há a declaração de invalidade de nenhum destes, sendo que, para colidirem, ambos têm de ser igualmente válidos. Assim, o que deve ocorrer é um exercício de ponderação (*gewichtung*), no qual um princípio cede frente ao peso relativo que o outro possui na sua aplicação ao caso concreto.

²⁹⁹ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

³⁰⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 42.

³⁰¹ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 90.

Frente a isso, conclui o autor que os princípios, diferentemente das regras, não contêm um mandamento definitivo, mas somente “*prima facie*”, vez que podem ser realizados mais ou menos, ou seja, em maior ou menor medida dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes.

É, justamente, por ser a culpabilidade um princípio jurídico, que ela deve ser sopesada (ou ponderada, para Alexy) com os princípios da eficiência e da praticabilidade. Nesse sopesamento, como forma de harmonizar todos esses princípios em matéria tributária, é que a culpabilidade sofre uma exceção parcial (não total), cuja eficácia é mitigada (nunca anulada) para ceder espaço à presunção (apenas) de culpa, jamais de dolo.

Assim, para as infrações cujo dolo é pressuposto à sua prática, a culpabilidade aplica-se *in totum*, com toda a sua eficácia (eficácia plena). Isso porque a presunção é somente de culpa, sendo que a administração tributária, para as infrações dolosas, deve comprovar caso a caso (e cabalmente) a vontade e a intenção do agente.

É frente à ponderação de princípios que é possível falar, em matéria de sanções tributárias, de uma presunção relativa (*iuris tantum*) de culpa, de forma a harmonizar todos os princípios reitores do direito tributário sancionador. Assim porque, além de serem eficientes e exequíveis, as normas tributárias precisam respeitar todas as garantias constitucionais, como é o caso da culpabilidade.

Reforce-se, contudo, que as presunções relativas (como é o caso da presunção de culpa no direito tributário sancionador) poderá (e deverá) sempre ser afastada quando houver demonstração em contrário, de maneira a respeitar os limites constitucionais. Afinal, como ensina a professora Misabel Derzi, muito embora as presunções sirvam à “praticabilidade” para viabilizar a eficiência administrativa, “nunca podem se sobrepor à realidade fática, de modo que a aparência de verdade coloque em xeque a certeza do Direito”³⁰².

À guisa de conclusão, entendemos que o princípio da culpabilidade foi recepcionado pelo direito tributário (enquanto subsistema do sistema do direito) e deriva da compreensão de que as garantias constitucionais devem iluminar todas as normas jurídicas. Nesse sentido, a correta interpretação do art. 136 do CTN é aquela que se pauta por uma mitigação da eficácia (mas não anulação) da presunção de inocência, de maneira que é possível falar em uma presunção de culpa (jamais de

³⁰² DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988, p. 267-268.

dolo), conferindo efetividade a dois mandamentos da CRFB/1988: a necessidade de eficiência administrativa, com a consequente exequibilidade da lei, e a presunção de inocência (que prevalece *in totum* em relação ao dolo).

4.2.3.3 A visão da jurisprudência

Como acabamos de ver, a interpretação do art. 136 do CTN é motivo de debates acalorados na doutrina. De um lado, há fortes manifestações na tributarística tradicional perfilhando entendimento no sentido de ser a reponsabilidade por infrações tributárias objetiva (independentemente de dolo ou culpa). De outro, há os que defendem a necessidade de análise do elemento subjetivo no momento da aplicação das sanções fiscais, sendo que, dentre estes, há os que sustentam (i) que o dispositivo infralegal não positivou a famigerada responsabilidade objetiva, (ii) os que alegam que ele não foi recepcionado pela CRFB/1988 e (iii) os que, dando interpretação conforme ao dispositivo, advogam a tese da presunção (relativa) de culpa³⁰³.

A ausência de pacificação em torno da questão refletiu na jurisprudência pátria, de maneira que não está sedimentada a adoção de um ou de outro entendimento. Contudo, é possível percebermos, mesmo que timidamente, alguns avanços no sentido do abandono da malfadada responsabilidade objetiva e adoção de elementos subjetivos no momento da aplicação das sanções tributárias.

Na jurisprudência do STF, não foram identificados julgados em que a Corte Suprema tenha enfrentado a constitucionalidade do art. 136 do CTN para interpretá-lo conforme a CRFB/1988. Por outro lado, foram encontrados julgados em que o STF

³⁰³ Importante destacar que, além destas três principais correntes, Paulo Coimbra identificou outras duas. Leciona o autor, portanto, que sobre a aplicação da culpabilidade no direito tributário sancionador são identificáveis, pelo menos, cinco interpretações: “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, lamente-se, na prática são ignorados ou mal aplicados); 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. SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A responsabilidade pelas infrações tributárias. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 47, p. 270-271, jul./dez. 2005.

concordou em afastar ou reduzir penalidades em função da equidade, quando evidente a boa-fé do sujeito passivo:

Executivo Fiscal. Graduação da multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Pode o Judiciário, atendendo as circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo Fisco. Legislação estadual não trazida aos autos, impossibilitando verificar se o juiz exorbitou na sua aplicação. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido³⁰⁴.

Apesar da pequena amostra, pode-se concluir que a intenção do sujeito passivo, no julgado, constitui elemento relevante para descaracterizar a responsabilidade tributária, afinal, comprovada a boa-fé, o Judiciário tem o dever de afastar ou reduzir as sanções aplicadas, de acordo com as peculiaridades do caso concreto.

No STJ, por seu turno, foram encontrados precedentes, em ambas as turmas que compõem a seção de direito público, no sentido de interpretar o art. 136 de forma atenuada, considerando que a responsabilidade objetiva não encontra respaldo na “justa aplicação do direito tributário”³⁰⁵.

Na 1ª turma, encontramos precedentes que entenderam pela necessidade de se levar em consideração o elemento subjetivo para configuração da responsabilidade por infrações tributárias:

A sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Nacional, “não se tem consagrada

³⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário 57.904/SP*. Executivo fiscal – Gradação da multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo Fisco. Legislação estadual não trazida aos autos, impossibilitando verificar se o juiz exorbitou na sua aplicação. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Fábrica de Isolamentos de Cortiça S/A. Relator Ministro Evandro Lins, 24 de junho de 1966. No mesmo sentido, cf. RE 55906/SP, RE 60964 e RE 53339. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155945>. Acesso em: 19 fev. 2024. No mesmo sentido, cf. RE 55906/SP, RE 60964 e RE 53339.

³⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 743.839/RS*. Tributário. Execução fiscal. Embargos do devedor. Créditos de ICMS referentes à subcontratação de fretes, inclusive os com cláusula CIF. Multa. Ausência de prova de má-fé, falsificação ou de adulteração. Erro de direito configurado. Interpretação mais favorável ao contribuinte. Juros moratórios. Alegação de sucumbência recíproca. Súmula 7/STJ. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Ottmar Benno Schultz. Relator: Ministro Luiz Fux, 30 de novembro de 2006. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500649203&dt_publicacao=30/11/2006. Acesso em: 16 fev. 2024.

de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade"³⁰⁶.

O mesmo entendimento é perfilhado em outro julgado da mesma Turma:

Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do in dubio pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004³⁰⁷.

Em julgamento mais recente, datado de 2017, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, da 1ª Turma, em autuação fiscal que originalmente possuía por suporte fático a venda de álcool hidratado, por uma empresa em São Paulo, que não foi entregue ao destinatário, situado no Estado da Bahia, fixou entendimento no sentido da necessidade de se perquirir pelo elemento subjetivo da infração. Conforme observa-se do corpo do acórdão, o Ministro entendeu que a previsão da responsabilidade objetiva, no que tange ao cometimento de infrações, postula-se contrariamente ao direito público moderno e à sistemática do CTN:

É bem verdade que, no caso de cometimento de infrações, alvitra-se a chamada (e abominável) responsabilidade tributária objetiva, que se ancoraria (no dizer dos que a sustentam) no art. 136 do CTN, mas essa sugestão é absolutamente contrária aos princípios do Direito Público moderno e, em especial, ao sistema do CTN, porquanto esse Código proclama, nos seus arts. 108, IV e 112, que a interpretação da lei tributária se

³⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 653.263/PR*. Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. Processual civil. Cabimento. Omissão. Obscuridade. Contradição. Não-ocorrência dos aludidos defeitos. Efeito infringente. Impossibilidade. Rejeição dos embargos. Embargante: Sadokin S/A Elétrica e Eletrônica. Embargado: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relatora: Ministra Denise Arruda, 13 de setembro de 2007. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602205172&dt_publicacao=02/08/2007. Acesso em: 16 fev. 2024.

³⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 699.700/RS*. Tributário. Imposto de Renda. Equívoco no preenchimento do formulário de ajuste simplificado. Art. 136 do CTN. Infração tributária. Responsabilidade objetiva do agente. Boa fé do contribuinte e inexistência de dano ou de intenção de o provocar reconhecidas pelo tribunal de origem. Julgamento balizado pela equidade e pelo princípio in dubio pro contribuinte. Afastamento da multa. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Eloyr Sétimo Vieira. Relator: Ministro Francisco Falcão, 03 de outubro de 2005. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/7194509/inteiro-teor-12939705>. Acesso em: 16 fev. 2024.

fará com a aplicação da equidade e do princípio *in dubio pro contribuinte* [...] ³⁰⁸.

O entendimento da 2ª turma do Tribunal da Cidadania não é diferente:

O artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva ³⁰⁹.

Consiste o ponto divergente dos acórdãos confrontados na circunstância de a responsabilidade pelo cometimento de infração tributária ser ou não objetiva. Ora, a atual orientação desta Corte é que a responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva ³¹⁰.

Logo, percebe-se que a 1ª Seção do STJ vem considerando como subjetiva, com presunção relativa de culpa, a responsabilidade por infrações tributárias, a qual é balizada pelos arts. 108, IV (princípio da equidade), 112 (*in dubio pro contribuinte*) e 106, I (retroatividade benigna), todos do CTN. Dessa forma, inverte-se o ônus probatório, conferindo-se ao sujeito passivo a obrigação de demonstrar que, no caso concreto, agiu de maneira diligente, tarefa que, uma vez concluída com êxito, deve elidir sua responsabilidade.

Mais recentemente ainda, em 2018, em assentada conjunta das duas turmas, reunidas em sessão, o STJ entendeu que a consideração da boa-fé justifica o cancelamento de autos de infrações lavrados sob o manto da “responsabilidade objetiva”:

³⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 1.148.444-MG*. Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Artigo 543-C, do CPC. Tributário. Créditos de ICMS. Aproveitamento (princípio da não-cumulatividade). Notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas. Adquirente de boa-fé. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Asa Distribuidora e Representações LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux, 27 de abril de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&livre=%22REsp%22+com+%221148444%22>. Acesso em: 16 fev. 2024.

³⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *Recurso Especial 68.087/SP*. Tributário. Recurso Especial. Infração à lei tributária. Responsabilidade art. 136 do CTN. Recorrente: Fazenda do estado de São Paulo. Recorrido: Manoel Pedro Menezes Neto. Relator: Ministro Castro Meira, Segunda Turma, 16 de agosto de 2004. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/19465269/inteiro-teor-19465270>. Acesso em: 16 fev. 2024.

³¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *Recurso Especial 267.546/MG*. Processual civil. Embargos de declaração. Omissão. Obscuridade. Contradição. Inexistência. Reexame de matéria já decidida. Impossibilidade. Recorrente: Fazenda Pública do estado de Minas Gerais. Recorrido: Ademir de Araújo Costa. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, 01 de fevereiro de 2006. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000718475&dt_publicacao=25/04/2006. Acesso em: 16 fev. 2024.

TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. TREDESTINAÇÃO DA MERCADORIA. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR. BOA-FÉ. VERIFICAÇÃO. NECESSIDADE. 1. A empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário. 2. A despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a tredestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser oportunamente recolhidos. 3. Hipótese em que o acórdão estadual, por entender que a responsabilização da empresa vendedora independeria de sua boa-fé, deve ser cassado, para que, em novo julgamento da apelação, decida a questão à luz da existência ou não desse elemento subjetivo. 4. Embargos de divergência providos³¹¹.

Verifica-se, portanto, uma tendência na jurisprudência dos Tribunais Superiores de considerar a culpabilidade no juízo de reprovação do ilícito fiscal. Dessa forma, a orientação seria por uma responsabilidade subjetiva, em detrimento da odiosa responsabilidade objetiva que alguns vislumbram no CTN.

4.2.4 Causas de exculpação

Como visto, o trespasse dos princípios gerais da repressão entre os subsistemas do direito que lidam com sanções é consequência da consideração do direito enquanto sistema. Por isso, uma vez verificada a aplicabilidade do princípio da culpabilidade no direito tributário sancionador, cabe averiguarmos se, de igual modo, as exculpantes penais também se comunicam.

Certo é que quando um determinado princípio, forjado originalmente em um ramo do direito, penetra em outro ramo, ele não produz os mesmos efeitos verificados no seu subsistema de origem. Pelo contrário, ele recebe o colorido próprio do novo

³¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.657.359/SP*. Tributário. ICMS. Operação interestadual. Diferencial de alíquota. Tredestinação da mercadoria. Vendedor. Responsabilidade objetiva. Impossibilidade. Embargante: Fazenda do estado de São Paulo. Embargado: Cooperativa de Produtores de cana-de-açúcar, açúcar e álcool do estado de São Paulo. Relator: Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, 19 de março de 2018. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1716270&tipo=0&nreg=201703245439&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20180626&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 16 fev. 2024.

subsistema que o abraça, ou seja, matiza-se³¹². Dessa forma, o princípio recepcionado passa a operar de acordo com a lógica subjacente ao ramo jurídico receptor.

Como estudado no tópico 4.1.3, a teoria finalista concebeu três causas de exculpação: (i) inimputabilidade, (ii) ausência de potencial consciência da ilicitude e (iii) inexigibilidade de conduta diversa. Teceremos breves considerações acerca de cada uma dessas excludentes no direito tributário sancionador.

Quanto à imputabilidade – que se refere à capacidade de atribuir um ato típico e ilícito a um indivíduo – cabe destacar que, corriqueiramente, se alega que não deve ser levada em consideração no direito tributário sancionador, porquanto o art. 126 do CTN reconheceu a capacidade das pessoas naturais para praticarem fatos geradores de obrigações fiscais, independentemente de sua capacidade civil³¹³.

Contudo, entendemos que o estado mental do infrator deve sim ser levado em conta, mesmo que seja para sancioná-lo por simples negligência. É importante notar que o CTN positivou a desnecessidade de averiguar a capacidade civil do indivíduo para a prática do fato gerador das obrigações tributárias, nada dizendo a respeito da desnecessidade dessa análise para a aplicação de sanções.

Dessa forma, algumas hipóteses de inimputabilidade, como menoridade e doença mental, devem ser levadas em consideração para a aplicação de sanções. Nesse sentido, andou bem o CTN ao prever, em seu art. 137, III, 'a', combinado com art. 134, I e II, que, nas hipóteses de menoridade e tutela e curatela, serão responsáveis pelas sanções impostas, respectivamente, os pais e os tutores e curadores. Veja-se, portanto, que o próprio CTN já positivou casos nos quais a pessoa que realizou o fato gerador não responde por eventual infração fiscal, sendo a responsabilidade transferida a terceiros.

Dessa forma, a inimputabilidade deve sim ser analisada quando da aplicação de sanções tributárias, sendo necessário averiguar casuisticamente cada hipótese. Como visto, o CTN, de antemão, já prescreve tratamento específico a alguns casos, nos demais, caberá analisar detidamente a possibilidade de cominar penalidades

³¹² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 287-288.

³¹³ AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. *As normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias*. 2011. 265 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 189.

tributárias a pessoas que não possuem capacidade de compreensão e controle sobre suas ações.

A ausência de potencial consciência da ilicitude, por ser o objeto do presente trabalho, será analisada com a acuidade que lhe é necessária no capítulo 5 (subsequente). Por ora, nos deteremos em afirmar que o CTN demonstra, em alguns de seus dispositivos, o dever de considerar se o sujeito passivo agiu ou não em erro, o que, se verificado, exclui a imposição de sanções, mas não o dever de recolher o valor do crédito tributário principal. Nesse sentido, como veremos com mais vagar adiante, é, por exemplo, a dicção (i) do art. 100, parágrafo único, que exclui a penalidade na hipótese de o sujeito passivo agir amparado pela interpretação dada pelo fisco, (ii) do art. 106, I, que prevê a exclusão da sanção tributária na hipótese de sobrevir lei genuinamente interpretativa que confira interpretação diversa daquela dada pelo sujeito passivo a determinado fato tributário, e (iii) do art. 146, que estabelece que a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente poderá ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, para fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução.

Sobressaem, dessa forma, as considerações a respeito da inexigibilidade de conduta diversa. Assim, a ponderação a respeito do caso fortuito e da força maior (hipóteses de inexigibilidade de conduta diversa), que, invariavelmente, são situações de anormalidade, que impedem o sujeito passivo de agir conforme o direito, ganha relevo como causa de exculpação.

Inicialmente, é importante esclarecer que a doutrina do direito penal não possui consenso quando se trata dos conceitos de caso fortuito e força maior, especialmente em relação à sua interação com o aspecto da inexigibilidade de conduta diversa. A maioria dos penalistas argumenta que o caso fortuito estaria relacionado à culpabilidade, enquanto a força maior (juntamente com a coação física irresistível) diria respeito ao fato típico. Neste último cenário, uma ação realizada sob coerção ou força não se enquadraria como conduta típica, resultando na ausência de conduta reprovável. Em resumo, na teoria do crime, o caso fortuito seria parte da culpabilidade, enquanto a força maior estaria ligada ao fato típico³¹⁴.

³¹⁴ AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. *As normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias*. 2011. 265 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 198.

Definir os conceitos de caso fortuito e força maior não é uma tarefa simples. Até o momento, a doutrina nacional não chegou a um consenso claro sobre esses termos, e identificar os critérios para sua aplicação é ainda mais desafiador³¹⁵. De fato, sustenta-se que não é possível estabelecer esses critérios de antemão, mas apenas ao analisar as circunstâncias específicas de cada situação.

As características únicas desses conceitos não permitem uma definição rígida dos critérios para sua aplicação. No entanto, isso não significa que as circunstâncias que impedem a penalização não tenham certas características essenciais. Dessa forma, entre essas características podemos citar: *primus*, elas devem efetivamente impedir o sujeito de cumprir suas obrigações tributárias; *secundus*, devem ser situações imprevisíveis ou, se previsíveis, não evitáveis; *tertius*, não devem ocorrer devido a ação ou omissão do próprio sujeito³¹⁶.

No âmbito do direito tributário sancionador brasileiro, existem poucas considerações específicas sobre a aplicação do caso fortuito e da força maior como elementos que excluem a culpabilidade e a tipicidade. Na maioria dos casos em que ocorrem circunstâncias externas e extraordinárias, a jurisprudência tende a reforçar a objetividade da responsabilidade por infrações tributárias ou, no máximo, impede a penalização devido ao reconhecimento da boa-fé por parte do sujeito passivo (conforme visto no tópico 4.2.3.3).

Nesse sentido, é louvável a iniciativa de Daniela Victor, que, ao importar a teoria da imputação objetiva, elaborada inicialmente pelos penalistas funcionalistas, para o direito tributário, conclui que se deve levar em consideração para a perfectibilização do ilícito fiscal não-delituoso a ocorrência de um risco proibido (ou não permitido), risco esse que é considerado permitido nas hipóteses de caso fortuito ou força maior. Veja-se dentre as conclusões alçadas pela autora:

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 exatamente isso que irá distinguir uma ação de um mero acaso.

³¹⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*. 2. v., 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 336-337.

³¹⁶ AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. *As normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias*. 2011. 265 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 199.

[...]

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 maior³¹⁷.

Conforme defendido pela autora, quando uma situação de caso fortuito ou força maior é claramente identificada, não se pode afirmar que o sujeito agiu intencionalmente, o que caracteriza essa situação como acidental, de maneira a excluir a necessidade de punição. A ideia central é que se um sujeito passivo, mesmo agindo com a máxima diligência possível, não consegue evitar a violação à norma tributária, não deve ser ele penalizado por isso. Isso se deve ao fato de que, ao rejeitar a responsabilidade objetiva por infrações fiscais, ou mesmo ao redefini-la como subjetiva objetivada (para utilizar-se das palavras da autora), não é lógico impor sanções a alguém que não poderia agir de maneira diferente daquela que resultou na violação do ordenamento jurídico.

Assim, o caso fortuito e a força maior são fatores que levam à consideração de que não se poderia exigir do sujeito passivo que, naquelas circunstâncias, agisse de modo distinto. Essa inexigibilidade de conduta diversa, portanto, deve excluir a culpabilidade e, por decorrência lógica, evitar a sua penalização.

Os Tribunais pátrios, na esteira do quanto aventado até aqui, vêm decidindo que a responsabilidade tributária é ilidida na hipótese de caso fortuito e força maior. Se a responsabilidade pelo tributo principal é excluída pelos acontecimentos imprevisíveis, com mais razão ainda, é de se supor a exclusão, também, das sanções pelo cometimento de infrações fiscais. Nesse sentido, é ver decisão do STJ, na qual a Corte Superior, analisando Embargos de Divergência opostos pelo contribuinte, concluiu que “[...] a responsabilidade, mesmo que tributária, deve ser afastada no caso em que demonstrada a configuração da força maior dosada com a inexistência de ato culposos [...]”. Nesse julgado, analisava-se auto de infração lavrado em desfavor de uma transportadora que teve seu veículo e carga roubados, carga esta sujeita a imposto de importação de mercadoria já desembaraçada. Na assentada em questão, os ministros, por maioria, decidiram que o roubo é um evento danoso imprevisível e, tendo o transportador se cercado de todos os cuidados necessários, sua

³¹⁷ SANTIAGO, Daniela Victor Melo. *Apontamentos para uma aplicação da teoria da imputação objetiva no campo das infrações tributárias*. 2004. 147 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004, p. 140-141.

responsabilidade tributária restaria excluída³¹⁸. Portanto, se a própria obrigação tributária é excluída pelo acaso, não há outro motivo para não considerar excluída, também, a responsabilidade pelo ilícito fiscal.

É ver, assim, que o direito tributário recepção o princípio da culpabilidade juntamente com suas causas de exculpação, como definido pelo finalismo (no direito penal) e, uma vez realizada as devidas conformações, estas devem ser aplicadas ao ilícito estritamente fiscal.

4.3 Segunda conclusão intermediária

A culpabilidade, entendida, ao mesmo tempo, como fundamento e limite da imposição sancionatória, vem sendo forjada no âmago do direito penal, pelo menos, desde a Idade Média tardia. Ganhou relevância, contudo, a partir do final do século XIX, com os avanços protagonizados pela escola causal-naturalista da ação, capitaneada por Liszt e Beling. À concepção psicológica desses autores sucedeu-se a concepção psicológico-normativa, que, desvencilhando-se de uma ideia meramente causal, inseriu elementos normativos no juízo de culpabilidade. Com o finalismo, e sua concepção normativa pura, a culpabilidade ganhou contornos mais estritos, sendo essa concepção a albergada pelo nosso atual Código Penal. No final do século XX, surgiu, ainda, a teoria funcionalista da ação, que reelaborou o conceito de culpabilidade. Entretanto, essa teoria não teve a mesma acolhida entre os penalistas como aquela que analisou o conceito de ação (e inseriu, entre nós, a ideia de imputação objetiva).

A culpabilidade, forjada primacialmente no direito penal, ganha relevo como princípio geral da repressão, aplicando-se a todos os ramos jurídicos que lidem com

³¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Corte Especial). *Embargos de divergência em Recurso Especial n. 1.172.027/RJ*. TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE DE CARGA. ROUBO. FORÇA MAIOR. SITUAÇÃO PREVISÍVEL, PORÉM, INEVITÁVEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DESCUIDO POR PARTE DO TRANSPORTADOR. CAUSA DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE. 1. O roubo, na linha do que vem professando a jurisprudência desta Corte, é motivo de força maior a ensejar a exclusão da responsabilidade do transportador que não contribuiu para o evento danoso, cuja situação é também prevista pela legislação aduaneira. 2. Assim, a responsabilidade, mesmo que tributária, deve ser afastada no caso em que demonstrada a configuração da força maior dosada com a inexistência de ato culposo por parte do transportador ou seu preposto. 3. Embargos de divergência conhecidos e providos. STJ. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura, 19 de março de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1763516&tipo=0&nreg=201800964109&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20181024&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 20 fev. 2024.

sanções, mormente quando consideramos o direito enquanto sistema normativo. A ideia de sistema, oriunda das ciências biológicas, ganhou contornos mais estritos a partir dos estudos sociais de Niklas Luhmann, que aplicou essa teoria às ciências sociais. Compartilhando do entendimento de Luhmann, e aplicando-o ao direito, foi possível comprovar que os ramos jurídicos não são infensos à permeabilidade principiológica, antes, princípios erigidos em uma determinada área do conhecimento jurídico se espraiam e repercutem em outros ramos. É o que acontece, por exemplo, com o princípio da culpabilidade.

A admissão da culpabilidade no direito tributário sancionador advém do garantismo constitucional veiculado pela CRFB/1988, a qual consagrou garantias mínimas para todos os cidadãos. Essas garantias fazem com que a ideia de uma responsabilização objetiva (salvo para hipóteses de indenizações) seja repelida pelo direito, enquanto manifestação do Estado de Direito. Assim porque o art. 136 do CTN deve ser lido conforme as disposições constitucionais. Defendemos, dessa forma, que a leitura constitucional mais eficiente desse dispositivo é aquela que entende ter ele positivado uma presunção relativa de culpa (nunca de dolo), de modo que uma vez provada a diligência pelo sujeito passivo restaria vedada a aplicação da sanção tributária. Essa leitura está em estrita consonância aos princípios da praticabilidade e da presunção de inocência que regem todo ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa forma, a permeabilidade a princípios orienta uma análise do elemento subjetivo no momento da imposição de sanções, bem assim, a consideração das causas de exculpação, dentre as quais se verifica a inimputabilidade, a ausência de potencial consciência da ilicitude e a inexigibilidade de conduta diversa. Essas excludentes de culpabilidade são recepcionadas pelo direito tributário sancionador, de maneira matizada, e passam a produzir efeitos conforme a lógica desse novo ramo jurídico que as abraça.

5 O ERRO INTERPRETATIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

5.1 Introito: nossa opção epistemológica

Nosso propósito com esta dissertação não é analisar a aplicação da culpabilidade (com todos os seus consectários) ao direito tributário sancionador. Nosso recorte epistemológico é bastante definido: analisar os efeitos do erro interpretativo nas sanções tributárias. Nosso intuito, portanto, é realizar um estudo sobre a consciência da ilicitude nas sanções estritamente tributárias. Isso porque entendemos que o erro interpretativo, tecnicamente, está diretamente relacionado a esta hipótese de exclusão da culpabilidade.

Poderíamos ter escolhido como objeto deste trabalho qualquer uma das excludentes de culpabilidade (inimputabilidade, ausência de potencial consciência da ilicitude ou inexigibilidade de conduta diversa) ou mesmo a análise dos reflexos da consideração do princípio da culpabilidade no direito tributário sancionador com um todo. Nossa opção pelo estudo da consciência da ilicitude em matéria de sanções tributárias, entretanto, surge, especialmente, pela lida diária na complexa e emaranhada legislação fiscal que possui nosso país.

Sempre nos angustiou a administração pública delegar aos sujeitos passivos a tarefa interpretativa e, tempos depois, autuá-lo, impondo-lhes multas escorchantes, sob o argumento de que sua interpretação estaria equivocada. Temos por pressuposto que quem quer ter o bônus deve, também, arcar com o ônus.

Nosso propósito nunca foi isentar de responsabilidade os defraudadores e sonegadores contumazes, esses devem arcar com as duras penas da lei. Contudo, os sujeitos passivos de boa-fé, que buscam agir diligentemente, incorrendo em gastos significativos com *compliance* e conformidade tributária, não podem se ver submetidos aos mesmos tratamentos daqueles que são deliberadamente infratores.

Assim, se a administração pública lhes delega a tarefa de interpretar, calcular e pagar os tributos, não pode impor-lhes sanções tributárias pela mera divergência na interpretação da (cada vez mais complexa) legislação tributária.

Nosso trabalho, portanto, é um trabalho de boa-fé, equidade, proporcionalidade e, antes de tudo, de bom senso, no trato da administração para com seus administrados. Pretendemos, assim, trazer ao lume algumas ideias e *insights* que nos parecem, hoje, tão necessários na (sempre em voga) discussão tributária brasileira.

Começaremos este capítulo, portanto, expondo como se dá o tratamento dessa questão em alguns ordenamentos estrangeiros. Posteriormente, analisaremos o que fundamenta esse tratamento, quais princípios se aplicam (fundamentos teóricos) e como a prática forense requer essa abordagem (fundamentos práticos). Por fim, apresentaremos nossa proposta para o ordenamento jurídico brasileiro, buscando delimitar algumas hipóteses onde o erro interpretativo deveria excluir a responsabilidade por infrações em matéria tributária.

5.2 Efeitos do erro interpretativo na doutrina estrangeira

Nas linhas que se seguem, buscaremos analisar a legislação e doutrina alienígenas no que concerne aos efeitos do erro interpretativo. A delegação aos sujeitos passivos do dever de interpretar, calcular e recolher a maioria dos tributos (o que, no Brasil, é denominado lançamento por homologação) é uma constante em todo o globo. Frente à infinitude de relações tributárias travadas diariamente pelos sujeitos passivos, seria impossível que as administrações fiscais lançassem (de ofício) todos os tributos devidos. Dessa forma, a delegação aos administrados da função arrecadatória é tarefa que se impõe.

Contudo, uma vez que a administração tributária imputa aos particulares o dever de interpretar a legislação, eventuais erros interpretativos devem ser tratados com temperamentos, mormente quando a interpretação dada à norma de regência figura-se como uma interpretação razoável e possível, estando os sujeitos passivos em uma zona de incerteza objetiva.

Nesse sentido, alguns ordenamentos jurídicos – como é o caso da Espanha, Itália e Estados Unidos da América – entendem que a interpretação discrepante (em zonas de incerteza objetiva) em relação àquela conferida pela administração tributária, não configura infração fiscal. Existe, portanto, o direito de divergir e, em sendo essa divergência razoável, o fisco poderá cobrar a obrigação principal da maneira que reputa correta (junto aos seus consectários legais, como juros e atualizações), mas não lhe será deferida a cobrança de penalidades tributárias, porquanto o sujeito passivo não incorreu em nenhum ato ilícito, apenas se ancorou em outra interpretação razoável da norma tributária.

5.2.1 Espanha: *interpretación razonable de la norma*

A redação original da *Ley General Tributaria* (LGT) do Reino da Espanha, datada de 1963, não reconhecia, expressamente, a exclusão de responsabilidade pela prática do ilícito fiscal em razão da divergência de interpretação normativa entre o sujeito passivo e a administração pública.

A primeira tentativa de introduzir no ordenamento jurídico espanhol as circunstâncias excludentes de responsabilidade ocorreu, em 1981, com um projeto de lei que tratava, especificamente, do direito tributário sancionador³¹⁹. Nesse projeto, havia a previsão expressa de que não haveria infração quando a conduta do contribuinte estivesse fundamentada em critérios razoáveis de interpretação da norma. O art. 9 do referido projeto, sob o título de “*Interpretación del contribuyente de acuerdo con criterios razonables*”, estabelecia em seu parágrafo primeiro que

No se apreciará infracción de omisión cuando la conducta del contribuyente esté fundada en criterios razonables sobre la interpretación de la norma tributaria y su aplicación a los hechos o datos declarados o justificados en los registros o documentos exigidos por la normativa tributaria.

Contudo, o mesmo projeto de lei indicava que a tese da interpretação razoável da norma pelo contribuinte não poderia ser invocada quando a administração já houvesse se manifestado sobre o tema, por meio de ordens ministeriais ou consultas vinculantes³²⁰. Entretanto, o contribuinte poderia justificar sua interpretação razoável em critérios jurisprudenciais estabelecidos em sentenças proferidas pelo Tribunal Supremo ou em decisões do contencioso administrativo.

Outro projeto de lei que pretendia dar tratamento aos efeitos do erro interpretativo foi o projeto de lei de repressão a fraudes fiscais³²¹. O art. 4º deste

³¹⁹ Trata-se do *Proyecto de Ley sancionadora de las Infracciones Tributarias*, de 1981. ESPANHA. *Proyecto de Ley sancionadora de las Infracciones Tributarias, de 02 de noviembre de 1981*. Sancionadora de las infracciones tributarias. Espanha: Congreso de los Diputados [1981]. Disponível em: https://www.congreso.es/public_oficiales/L1/CONG/BOCG/A/A_229-I.PDF. Acesso em: 17 fev. 2024.

³²⁰ “§ 2º - No se podrá alegar interpretación razonable en. vía administrativa, ya de gestión, ya de reclamaciones, cuando la Administración tributaria se hubiere pronunciado sobre el tema, bien en forma general a través del artículo 18 de la Ley General Tributaria, bien en forma particular a través de contestaciones a consultas individualizadas”.

³²¹ Trata-se do *Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal*, de 1984. ESPANHA. *Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal, de 07 de julio de 1984*. Represión del fraude fiscal. Espanha: Congreso de los Diputados [1984]. Disponível em: https://www.congreso.es/public_oficiales/L2/CONG/BOCG/A/A_109-I.PDF. Acesso em: 17 fev. 2024.

projeto estabelecia causas excludentes de responsabilidade por infrações tributárias, quando houvesse (i) lacunas normativas, (ii) variedade de critérios administrativos ou jurisprudenciais e (iii) erro material ou de fato.

Contudo, apesar de o parlamento espanhol não ter conseguido aprovar nenhum dos dois projetos, que davam tratamento à exclusão da responsabilidade do contribuinte em razão da interpretação razoável das normas tributárias, o Poder Judiciário passou a admitir, em muitas oportunidades, que a inobservância de obrigações e deveres tributários, em razão de discrepâncias interpretativas, não poderia caracterizar a conduta como infração, ao menos não sem a ausência de dolo.

O Tribunal Constitucional declarou, no acórdão nº 76, de 26 de abril de 1990³²², que não existe regime de responsabilidade objetiva em matéria de infração fiscal, vinculando a culpa do infrator ao fato de sua conduta não estar abrangida por uma interpretação jurídica razoável das normas fiscais aplicáveis ao caso concreto. De acordo com o entendimento do Tribunal:

[s]i no hay responsabilidad objetiva, no es necesario que se haga constar expresamente el error de Derecho como causa que exonere de dicha responsabilidad, mas ello no significa que resulte irrelevante ni que la Ley 10/1985 lo haya excluido de los supuestos que eximen de responsabilidad por infracción tributaria. Precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho -singularmente el error invencible- podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad.

Veja-se, portanto, que o Tribunal Constitucional do Reino da Espanha pacificou seu entendimento no sentido de que, sendo a responsabilidade em matéria tributária uma responsabilidade subjetiva (isto é, não objetiva), a ausência de previsão expressa de lei que consagrasse o erro de direito como causa de exclusão da culpabilidade não seria motivo para se dizer que tal excludente não estaria contemplada pelo ordenamento jurídico espanhol. Isso porque, partindo-se da premissa de que a responsabilidade não é objetiva, todas as excludentes de culpabilidade aplicar-se-iam indistintamente.

Contudo, desde 1988, com a Circular de 29 de fevereiro, a Direção-geral de Inspeção Financeira e Tributária já havia contemplado as diretivas jurisprudenciais,

³²² ESPANHA. Tribunal Constitucional (Tribunal Pleno). *Sentencia 76/1990, de 26 de abril*. Julgamento em 26/04/1990, publicação em 30/05/1990.

salientando que a sanção exige uma conduta dolosa ou negligente da pessoa a quem for aplicada e que, em particular, não será considerada infração tributária a conduta de pessoa física ou jurídica que tenha declarado corretamente ou registrado fielmente suas operações em sua contabilidade, quando amparada por uma interpretação razoável da norma que a administração considera violada pelo contribuinte.

especialmente, cuando la Ley ha establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues, si bien esa interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja toda posibilidad de considerar la conducta como infractora, aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma Ley General Tributaria³²³.

Foi somente em 1995 que a interpretação razoável da norma, como critério de exclusão da responsabilidade tributária, foi incorporada de forma definitiva à legislação espanhola. Por meio da Lei nº 20/1995, esse critério foi positivado no art. 77.4.d da *Ley General Tributaria* (LGT), com a seguinte redação:

Artículo 77

[...]

4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

[...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.

A referida disposição foi mantida no art. 179.2.d³²⁴ da nova LGT (*Ley nº 58/2003*) com pequenas modificações em sua redação. Dessa forma, para os

³²³ AYUSO, Isabel Sanches. *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 331.

³²⁴ "Artículo 179. Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.

[...]

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

[...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya

espanhóis, quando o contribuinte age com a diligência necessária, assim entendida a ação que esteja amparada por uma interpretação razoável da norma ou de acordo com as orientações emanadas pela administração tributária, não poderá estar sujeito à imposição de sanções estritamente tributárias.

Conforme nos recorda Oscar García Maceiras, existem dois requisitos para uma determinada conduta ser considerada diligente. O primeiro requisito é que a interpretação da lei fiscal por parte do contribuinte seja uma interpretação feita de acordo com os critérios aceitos pela lei (principalmente pela LGT), sem envolver-se em fraude ou simulação³²⁵. Por óbvio, essas duas figuras que envolvem um agir doloso retiram a razoabilidade da interpretação. É princípio geral do direito que ninguém pode valer-se da própria torpeza (*turpitudinem suam allegans non auditur*).

A isto, acresce-se uma segunda exigência, que o autor julga, em alguma medida, supérflua, que é a previsão de que o contribuinte apresente uma declaração verdadeira e completa e que efetue, se for o caso, o correspondente pagamento. O autor julga tal previsão desnecessária, pois, conforme pontua, em muitos casos a interpretação razoável refere-se precisamente à não realização do fato gerador ou, mais ainda, à não apresentação da obrigação acessória. Dessa forma, tal previsão se mostra despicienda na maioria dos casos, quando a controvérsia diz respeito precisamente sobre a existência da obrigação tributária principal ou acessória³²⁶.

Sobre a precisa definição de “interpretação razoável” a tributarística espanhola, há muito, vem forjando seus contornos. Susana Aníbarro Pérez, professora titular de direito financeiro e tributário da Universidade de Valladolid, em obra que se dedicou à análise específica do tema, assim delimitou o fundamento desta previsão:

[c]omo se recordará, el administrado al cumplir con sus deberes de declarar, y en su caso de autoliquidar, el tributo se ve en la necesidad de aplicar las normas jurídico-tributarias que procedan en cada caso, y esa aplicación conlleva a su vez la carga de interpretar las mencionadas normas. Pues bien, en el cumplimiento de estas tareas puede sin duda ocurrir que la interpretación seguida por el administrado sea con posterioridad cuestionada

ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados”.

³²⁵ MACEIRAS, Osear García. La interpretación razonable de la norma tributaria. *Revista da Asesoría Xurídica da Xunta de Galicia*, Santiago de Compostela, n. 1, p. 137-144, 2003.

³²⁶ MACEIRAS, Osear García. La interpretación razonable de la norma tributaria. *Revista da Asesoría Xurídica da Xunta de Galicia*, Santiago de Compostela, n. 1, p. 137-144, 2003.

o rebatida por la Administración no debe traducirse de manera automática en la calificación de la conducta del sujeto como infractora, puesto que, como se argumentó en su momento, no cabe hablar de comisión de una infracción sin haber resuelto previamente si concurre o no la culpabilidad necesaria, aunque sea en el grado mínimo de 'simple negligencia'. De suerte que será preciso determinar si la interpretación que de la norma ha efectuado el sujeto, y que sirve de base a su actuación, tiene un apoyo razonable, a pesar de no coincidir con la que sustenta la Administración, ya que si ello es así – máxime cuando haya declarado todos los elementos o datos fácticos que resultan de transcendencia en el caso concreto, en el sentido que ya se expuso -, no podrá calificarse su conducta como constitutiva de infracción tributaria³²⁷.

No mesmo sentido, leciona José María Tovillas Morán, para quem existirá interpretação razoável quando esta interpretação puder ser considerada lógica, de um ponto de vista dos critérios hermenêuticos em direito admitidos³²⁸. Para os espanhóis, diante de uma legislação obscura, que permite ao intérprete tomar de suas expressões dois ou mais significados e, a partir disso, seguir por dois ou mais caminhos interpretativos distintos, todos eles razoáveis, não parece proporcional – condizente com os ditames da boa-fé, da equidade e da proporcionalidade – que a administração tributária, quando da revisão do lançamento, impute sanções ao contribuinte que deu à norma concreta interpretação diversa daquela concebida pelo fisco.

Aliás, como sustenta Isabel Sánchez Ayuso, não é porque o fisco tenha manifestado sua interpretação acerca de determinada norma tributária – seja através da resposta de uma consulta, seja por meio de atos interpretativos – que o contribuinte tenha de concordar com essa interpretação. Como há muito foi pacificado pelos Tribunais espanhóis³²⁹, se ao contribuinte foi delegada a tarefa interpretativa, ele não tem de concordar com a interpretação dada pela administração pública, em detrimento de suas próprias convicções³³⁰.

³²⁷ PÉREZ, Susana Aníbarro. *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*. Madrid: Editorial Lex Nova, 1999, p. 61.

³²⁸ MORÁN, José María Tovillas. Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes Temas de Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 296.

³²⁹ “3.º La falta de una regulación legal adecuada sobre la figura de las autoliquidaciones es la que ha obligado a tal doctrina jurisprudencial, porque si se atribuye a los contribuyentes el deber de interpretar la normativa legal aplicable a efectos de llevar a cabo sus operaciones liquidatorias, no puede paralelamente obligárseles a seguir una interpretación jurídica de la que discrepen, violentando sus propias convicciones jurídicas al respecto y con la amenaza de recaer sobre ellos la potestad punitiva del Estado. 4.º En definitiva, formalizada una controversia interpretativa entre la Administración tributaria y el contribuyente, éste no puede ser sancionado por mantener sus propios criterios y acudir a los medios de defensa y tutela jurídica que el ordenamiento jurídico le ofrece”. ESPANHA. Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. *Sentencia de 30 de abril de 1993*.

³³⁰ AYUSO, Isabel Sanches. *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 333-336.

No mesmo sentido, é a lição de Pérez, para quem a mera divergência interpretativa entre contribuintes e fisco, desde que razoável, não enseja penalidades:

[e]n definitiva, hay que convenir en que, tanto si el administrado conocía el criterio mantenido por la Administración previamente al cumplimiento de sus deberes y decidió reflejar un criterio diverso en su declaración-liquidación, como si en aquel momento se limitó a aplicar su leal saber y entender acerca de unas concretas normas fiscales, lo cierto es que una diferencia de criterio no puede fundar sin más la imposición de una sanción. Como ha destacado la Unidad Especial para el Estudio y propuesta de Medidas para la Prevención y Corrección del Fraude, en su Informe sobre el Fraude en España, ‘ante todo, la relación con los contribuyentes debe tener como objetivo primordial el aislamiento social de los verdaderos defraudadores, para lo cual deben eliminarse todos los factores que puedan generar crispación o temor infundado en los contribuyentes cumplidores e incluso en los que, eventualmente, pudieran incurrir en infracciones derivadas de problemas de interpretación normativa’. Cuestión distinta es que la Administración tienda en general a calificar como infractor el comportamiento del particular que se aparta de la interpretación que para un supuesto concreto ella considera correcta, de suerte que la exigencia de culpabilidad que presupone toda infracción, con frecuencia ‘se transforma por la fuerza de la práctica administrativa en la aplicación de un principio de responsabilidad objetiva’. Pero eso no es lo que se desprende de los postulados del Derecho sancionador tributario, y en especial del principio de culpabilidad que rige en esta materia, el cual exige que la Administración pruebe al menos la simple negligencia³³¹.

É possível observar, portanto, que a mera divergência interpretativa entre a administração tributária e os contribuintes não dá ensejo à aplicação de sanções estritamente tributárias. Isso porque, como mencionado por Pérez, o princípio da culpabilidade é um princípio reitor de todo direito repressivo. Dessa forma, sem culpa, não é possível punir o contribuinte que tenha agido com diligência.

Ayuso esclarece, ainda, que a interpretação razoável da norma nada mais é do que uma hipótese positivada de ausência de potencial consciência da ilicitude, que

³³¹ E continua a autora: “Resulta aleccionadora en este sentido la Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid, de 23 de febrero de 1988, en la que se aduce que ‘el pronunciamiento expreso de la Administración no impide a los administrados el discrepar del mismo ni supone esa diferencia el elemento de culpabilidad imprescindible para asentar toda infracción administrativa, incluidas las tributarias. Precisamente en este ámbito ha de destacarse que la diferente interpretación de las normas jurídicas permite a los administrados la adopción de las tesis para ellos más beneficiosas, sin que su rechazo implique su automática inclusión en alguna de las categorías establecidas del ilícito tributario’. También en esta línea, resulta indicativa la ya citada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 30 de abril de 1993, en la que se dice que ‘no consta tipificada legalmente como infracción la desatención a las ‘informaciones’ de la Inspección de Hacienda, aun cuando fueran acompañadas de una especie de advertencia sobre la imposición de sanciones si se hiciera caso omiso de las mismas (...) En definitiva, formalizada una controversia interpretativa entre Administración tributaria y contribuyente, este no puede ser sancionado por mantener sus propios criterios y acudir a los medios de defensa y tutela jurídica que el ordenamiento jurídico le ofrece.” PÉREZ, Susana Aníbarro. *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*. Madrid: Editorial Lex Nova, 1999, p. 99-100.

afeta diretamente o juízo de culpabilidade. Dessa forma, como na Espanha, há muito, os Tribunais pacificaram seu entendimento no sentido de ser inconstitucional a responsabilidade objetiva (incondizente com os ditames do Estado Democrático de Direito), a interpretação razoável da norma como excludente de reponsabilidade por infrações é decorrência lógica da aplicação do princípio da culpabilidade em matéria tributária³³².

José María Tovillas Morán também salienta que, diferentemente do direito penal – ramo no qual a invencibilidade do erro de proibição é reservada àqueles fatos nos quais determinado sujeito, mesmo agindo com toda a diligência necessária, ainda assim incorre na conduta proibida –, no direito tributário sancionador não se requer diligência máxima, antes basta que o resultado interpretativo seja razoável³³³.

Em resumo, a interpretação razoável como excludente de responsabilidade busca equilibrar a aplicação rigorosa da lei com considerações de equidade e justiça, especialmente quando o contribuinte agiu de boa-fé diante da complexidade do sistema tributário. Essa abordagem visa evitar penalidades excessivas em situações em que o contribuinte não teve a intenção de violar as normas fiscais.

5.2.2 Itália: *condizioni obiettive di incerteza*

De forma semelhante à *interpretación razonable de la norma*, vigente no ordenamento jurídico-tributário espanhol, na legislação tributária italiana, a "condição objetiva de incerteza" (*condizioni obiettive di incerteza*) é um instituto utilizado para excluir a responsabilidade do contribuinte no pagamento de penalidades. Esse conceito se relaciona com situações nas quais a legislação fiscal não fornece diretrizes claras ou suficientes para determinar a exata extensão da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória.

Em termos simples, quando a interpretação da legislação tributária deixa margem para dúvidas razoáveis ou quando há divergências significativas na interpretação de um determinado dispositivo legal pelos órgãos competentes, a condição objetiva de incerteza pode ser invocada. Isso significa que o contribuinte não

³³² AYUSO, Isabel Sanches. *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 336-337.

³³³ MORÁN, José María Tovillas. Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes Temas de Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 296.

pode ser responsabilizado por não ter cumprido integralmente com suas obrigações fiscais se a legislação não ofereceu orientações suficientes e claras sobre como agir em uma situação específica.

No entanto, cabe ressaltar que a exclusão de responsabilidade não é automática nem é aplicável em todas as circunstâncias. O contribuinte deve demonstrar que fez os esforços razoáveis e necessários para interpretar e cumprir a legislação de maneira correta, mesmo diante da falta de clareza. Além disso, a jurisprudência italiana é extremamente relevante para determinar se a incerteza era realmente objetiva e justificável.

No direito italiano, o art. 8 do Decreto Legislativo de 31 de dezembro de 1992, nº 546, que dispõe sobre processo tributário, estabelece que

La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.

No mesmo sentido, o art. 10, 3, da Lei nº 212/1990³³⁴; o art. 6º, 2, do Decreto Legislativo nº 472/1997³³⁵ e o art. 15 do Decreto Legislativo nº 74/2000³³⁶.

Veja-se que, na Itália, a incerteza que pode ser gerada quando da interpretação das normas que regem o sistema tributário é tomada em consideração no momento de aplicar sanções pelo seu descumprimento. A respeito da interpretação da expressão “incerteza normativa objetiva”, o Tribunal de Cassação italiano firmou entendimento de que se qualifica como

uno stato intellettuale del soggetto rispetto ad un dato oggetto che, tipicamente, si caratterizza per la sua collocazione mediana tra la conoscenza piena e sicura e l'ignoranza, e che, strutturalmente, si caratterizza, sotto il profilo quantitativo, per la sua insufficienza e, sotto il profilo qualitativo, per la sua insicurezza o per la sua equivocità. Essa, pertanto, non è ignoranza, non è

³³⁴ “Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”.

³³⁵ “Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento”.

³³⁶ “Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione”.

assenza totale di conoscenza, ma è una conoscenza insufficiente ed insicura, o equivoca.

Ademais, do ponto de vista jurídico, a incerteza torna-se uma

situazione in cui si viene a trovare un soggetto quando, dopo aver percorso tutte le fasi proprie del procedimento d'interpretazione normativa, giunge a confezionare più norme, cui si connettono necessariamente più significati, o a confezionare una norma alla cui formula linguistica sia possibile attribuire più significati, senza avere, in entrambi i casi, la sicurezza che il risultato conseguito sia l'unico tecnicamente possibile.

Prossegue a sentença afirmando que a qualidade de “objetiva” aplicada a incerteza normativa significa que

[...] essa assume come giuridicamente rilevante, non lo stato di conoscenza insufficiente e insicura di un soggetto, quale che sia, ma l'esistenza di un'incertezza in sé e per sé, oggettivamente considerata appunto. [...] essa di differenza dalla conoscibilità, o conoscenza potenziale, che, pur collocandosi in un'altra posizione mediana tra ignoranza e conoscenza tout court, è strutturalmente diversa dall'incertezza oggettiva. Infatti, la conoscibilità è lo stato nel quale si trova il soggetto che è ancora ignorante, ma che, impegnandosi nello sforzo di associarsi alla conoscenza di altri ed adottando un idoneo comportamento, può acquisire la conoscenza resagli possibile e transitare dall'ignoranza alla conoscenza effettiva; l'incertezza oggettiva, invece, non è più ignoranza, perché è conoscenza incisa ed equivoca di qualcosa, ma chi si trova calato in essa non è in grado di addivenire ad una conoscenza effettiva, piena e sicura³³⁷.

Buscando objetivar ainda mais as hipóteses de incerteza normativa, a Corte de Cassação, em 2018, estabeleceu, através do acórdão nº 15.452³³⁸, um rol de situações nas quais é possível verificar claramente a existência de dúvida. De acordo com a Corte, a condição objetiva de incerteza normativa se manifesta

1. la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative;
2. la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica;
3. la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
4. la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà;
5. l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari;
6. la mancanza di precedenti giurisprudenziali;
7. l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale;
8. il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
9. il contrasto tra opinioni dottrinali;
10. l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente.

³³⁷ ITÁLIA. Corte di Cassazione (Sezione/Collegio 5). *Sentenza 28 novembre 2007, nº 24670*. Julgado em 28/11/2007.

³³⁸ ITÁLIA. Corte di Cassazione (Sezione/Collegio 5). *Ordinanze 13 giugno 2018, nº 15.452/2018*.

A jurisprudência italiana, portanto, interpretou a expressão "condições objetivas de incerteza" conferindo importância exclusiva à incerteza jurídica considerada "objetiva".

Mais recentemente, por meio do acórdão nº 9.055/2023³³⁹, a Suprema Corte italiana reafirmou os princípios estabelecidos em diversas decisões anteriores, reafirmando o rol de hipóteses anteriormente fixado, isto é, os pressupostos fáticos e normativos que os magistrados devem considerar como indicativos para aplicar (ou não) a excludente de responsabilidade.

No caso em análise perante a Corte, o Tribunal de segunda instância havia anulado as sanções administrativas impostas a uma sociedade anônima em relação a um crédito tributário para investimentos em pesquisa e desenvolvimento. As autoridades fiscais recorreram, então, à Suprema Corte, alegando que os desembargadores não haviam identificado os elementos desenvolvidos pela jurisprudência para demonstrar a existência de uma situação de incerteza normativa objetiva.

A Suprema Corte de Cassação acolheu o recurso do fisco, rejeitando o apelo original do contribuinte com base na interpretação equivocada dos desembargadores sobre o alcance da legislação como causa de não punibilidade.

Revisitando os principais precedentes sobre o tema, o Tribunal destacou inicialmente o arcabouço normativo tributário relacionado às causas de não punibilidade, enfatizando a importância do art. 8º do código tributário (Decreto Legislativo nº 546/1992). Com base nessas premissas, os ministros esclareceram que a essência da chamada "incerteza normativa objetiva" reside em uma série de hipóteses já esclarecidas jurisprudencialmente. A apuração e avaliação dessas hipóteses são de responsabilidade dos juízes e desembargadores.

No caso em questão, a Corte concluiu que a legislação aplicável fornecia elementos adequados e suficientemente claros para a determinação dos casos de não utilização do crédito tributário. A incerteza decorrente das condições subjetivas do contribuinte foi considerada irrelevante, excluindo assim o erro devido a uma interpretação equivocada da legislação ou a uma interpretação diferente dos fatos do caso.

³³⁹ ITÁLIA. Corte di Cassazione (Sezione/Collegio 5). *Ordinanze 30 marzo 2023, nº 9055*. Julgado em 15/03/2023.

A Corte de Cassação acrescentou que, nos casos em que é necessário avaliar a existência de condições objetivas de incerteza normativa, é o juiz o único sujeito do sistema investido do dever de verificar a razoabilidade de uma determinada interpretação. Esse escrutínio não se aplica a qualquer contribuinte, nem àqueles com expertise profissional, nem à repartição tributária envolvida.

É possível observar que, no direito tributário italiano, tanto disposições normativas expressas, quanto entendimento jurisprudencial consolidado, permitem ao contribuinte que se encontre em uma zona de incerteza objetiva, exonerar-se da responsabilidade pelas sanções, nas hipóteses em que sobrevier lançamento suplementar.

Em outras palavras, o que fez a jurisprudência italiana foi objetivar hipóteses de ausência de potencial consciência da ilicitude, ou seja, casos concretos nos quais a dúvida por trás da interpretação de uma legislação obscura e complexa exime o contribuinte da responsabilidade tributária por infrações. A condição de incerteza objetiva, portanto, traduz as hipóteses nas quais o contribuinte se encontra em erro, não possuindo consciência da ilicitude de suas ações. Inexistindo consciência, falta a culpa na ação do contribuinte, o que exclui a sanção tributária.

Nesse sentido, Lorenzo Pennesi salienta que a regra da condição de incerteza objetiva reflete um conhecido cânone da civilização jurídica, qual seja, a proteção da segurança jurídica, porquanto não é razoável penalizar um cidadão que deixou de cumprir sua obrigação de pagar tributos na presença de uma norma manifestamente obscura ou de difícil interpretação.

A violação da lei, nesses casos, torna-se inevitável e, portanto, desculpável do ponto de vista sancionatório, de modo que resta excluída a responsabilidade do contribuinte quando sua conduta não poderia ter sido orientada por uma regra precisa e pontual, ou seja, que esteja em conformidade como os princípios constitucionais de clareza e certeza jurídica da lei³⁴⁰.

Portanto, a legislação italiana confere ao erro interpretativo tratamento específico no que diz respeito ao direito tributário sancionador. Nas hipóteses em que a tarefa interpretativa foi delegada ao contribuinte e este, frente à legislação, se encontra em uma condição de incerteza objetiva, derivada da falta de clareza do texto normativo, não lhe pode ser imposta sanção pelo descumprimento da obrigação

³⁴⁰ PENNESI, Lorenzo. Brevi note in tema di buona fede e sanzioni amministrative tributarie. *Diritto e pratica tributaria*, Padova, v. 90, n. 1, p. 417-441, 2019.

tributária, porquanto o contribuinte se encontra em erro de proibição, o que elide sua culpabilidade.

5.2.3 Estados Unidos da América: *reasonable cause*

Nos Estados Unidos da América a situação não é diferente dos países acima analisados (Espanha e Itália). Há previsão expressa no *Internal Revenue Code of 1986*³⁴¹, de que a existência de uma causa razoável (*reasonable cause exception*) permite a exoneração da responsabilidade pelas sanções impostas nas hipóteses de recolhimento a menor de tributo ou ausência de recolhimento. Da mesma forma, se o contribuinte agiu de boa-fé (*good faith exception*), também não pode ser imposta qualquer sanção tributária.

Em livro coordenado pelo professor Paulo Coimbra, o professor da Faculdade de Direito de Boston, Daniel M. Berman, esclarece o que se entende por causa razoável e exceção de boa-fé.

Although Code section 6662 does not excuse an understatement of income resulting from negligence or disregard of rules or regulations, some taxpayers understatement errors are covered by a reasonableness and good faith

³⁴¹ “Code section 6664(c)(1) - (c) Reasonable cause exception for underpayments (1) In general No penalty shall be imposed under section 6662 or 6663 with respect to any portion of an underpayment if it is shown that there was a reasonable cause for such portion and that the taxpayer acted in good faith with respect to such portion.

Code section 6664(d)(1) - (d) Reasonable cause exception for reportable transaction understatements (1) In general No penalty shall be imposed under section 6662A with respect to any portion of a reportable transaction understatement if it is shown that there was a reasonable cause for such portion and that the taxpayer acted in good faith with respect to such portion.

Code section 6664(d)(4) - (4) Rules relating to reasonable (A) In general A taxpayer shall be treated as having a reasonable belief with respect to the tax treatment of an item only if such belief- (i) is based on the facts and law that exist at the time the return of tax which includes such tax treatment is filed, and (ii) relates solely to the taxpayer's chances of success on the merits of such treatment and does not take into account the possibility that a return will not be audited, such treatment will not be raised on audit, or such treatment will be resolved through settlement if it is raised. (B) Certain opinions may not be relied upon (i) In general An opinion of a tax advisor may not be relied upon to establish the reasonable belief of a taxpayer if- (I) the tax advisor is described in clause (ii), or (II) the opinion is described in clause (iii). (ii) Disqualified tax advisors A tax advisor is described in this clause if the tax advisor- (I) is a material advisor (within the meaning of section 6111(b)(1)) and participates in the organization, management, promotion, or sale of the transaction or is related (within the meaning of section 267(b) or 707(b)(1)) to any person who so participates, (II) is compensated directly or indirectly by a material advisor with respect to the transaction, (III) has a fee arrangement with respect to the transaction which is contingent on all or part of the intended tax benefits from the transaction being sustained, or (IV) as determined under regulations prescribed by the Secretary, has a disqualifying financial interest with respect to the transaction. (iii) Disqualified opinions For purposes of clause (i), an opinion is disqualified if the opinion- (I) is based on unreasonable factual or legal assumptions (including assumptions as to future events), (II) unreasonably relies on representations, statements, findings, or agreements of the taxpayer or any other person, (III) does not identify and consider all relevant facts, or (IV) fails to meet any other requirement as the Secretary may prescribe”.

exception under Code section 6664. Whether or not a taxpayer acted reasonably and within the good faith exception is determined 'on a case-by-case basis, taking in account all pertinent facts and circumstances'. The Treasury regulations provide several examples that explain when this exception will apply in specific circumstances. As a general matter, taxpayers whose understatement error stemmed from simple computational or transcriptional error or the unknowing reliance upon incorrect official forms, such as W-2s or 1099s, will have their mistakes excused. However, relying upon information returns or advice provided by professional advisers does not necessarily mean the exception will apply, the taxpayer also must have acted in good faith and reasonably³⁴².

A Receita Federal dos Estados Unidos, agência vinculada ao Departamento do Tesouro estadunidense, através do *Policy Statement 3-2*, buscou detalhar e objetivar algumas hipóteses concretas que se amoldam ao conceito de “causa razoável”. De acordo com a agência, para que esta exclusão de responsabilidade se aplique, o contribuinte deve provar que agiu com todo o cuidado e prudência necessários, mas, mesmo assim, não conseguiu apresentar as declarações solicitadas ou pagar os tributos devidos. Dentre as razões consideradas como causas razoáveis estão: (i) incêndios, desastres naturais ou distúrbios civis; (ii) incapacidade de obter os registros necessários; (iii) morte, doença grave ou ausência inevitável do contribuinte ou de familiares imediatos; e (iv) problemas no sistema que atrasaram o preenchimento ou pagamento eletrônico em tempo hábil.

Por outro lado, o governo dos Estados Unidos não considera como causas razoáveis: (i) a confiança em um profissional tributário, já que o contribuinte é a pessoa responsável pelo pagamento de seus tributos e não pode transferir essa tarefa a outrem, mesmo que seja um profissional mais capacitado; (ii) alegação de falta de conhecimento, já que é dever do contribuinte buscar informar-se acerca de suas obrigações fiscais; (iii) erros e descuidos, uma vez que o contribuinte deve agir diligente e preventivamente; e (iv) falta de dinheiro, porquanto a ausência de fundos, por si só, não é considerada uma causa razoável para eximir a responsabilidade do contribuinte de arcar tempestivamente com suas obrigações tributárias (que são *ex lege*).

É ver, portanto, que, no ordenamento jurídico tributário estadunidense, também encontramos previsão que favorece os contribuintes na hipótese de a legislação ser vaga ou dúbia. Os erros de declaração, desde que oriundos de uma interpretação

³⁴² BERMAN, Daniel M. Tax penalties in the United States. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes temas do direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 100.

razoável, dentro de zonas de incerteza objetiva, dão ensejo à não punibilidade destes, em virtude da razoabilidade do contexto em que o contribuinte está inserido.

Entendemos que as figuras aqui trabalhadas (interpretação razoável da norma, condições objetivas de incerteza e causas razoáveis) são hipóteses objetivadas de situações nas quais os contribuintes podem se encontrar em erro de proibição, ou seja, não possuem plena consciência da ilicitude de seus atos. Em verdade, o que esses ordenamentos estrangeiros fizeram foi excluir a responsabilidade por infrações tributárias quando faltar ao contribuinte a potencial consciência da ilicitude. Entendemos, ademais, que todas as hipóteses retro mencionadas são casos nos quais existe erro de proibição inevitável. A dúvida sobre a correta interpretação da norma retira a evitabilidade da conduta ilícita, pois não é dado ao contribuinte conhecer qual o correto caminho interpretativo. Assim, acertada a consequência, nestes casos, de se eximir o pagador de tributos da responsabilidade pela suposta infração cometida.

5.3 O erro interpretativo (presente uma condição de incerteza objetiva) como causa de exculpação nas sanções estritamente tributárias: hipótese de ausência de potencial consciência da ilicitude

O fim último do direito é a pacificação das relações sociais. Para tanto, o sistema jurídico, enquanto sistema normativo, deve permitir (e conferir) aos cidadãos jurisdicionados calculabilidade e previsibilidade em suas ações. O direito, dessa forma, age como estabilizador de expectativas e permite a tomada consciente de decisão. É nesse sentido que Scott J. Shapiro diz ser a atividade jurídica uma atividade de planejamento social. Ou seja, as instituições jurídicas planejam para as comunidades sobre as quais reivindicam autoridade, tanto dizendo a seus membros o que eles podem ou não fazer quanto autorizando alguns desses membros a planejar para outros. Isso é que o autor chama de "Tese do Planejamento" (*Planning Theory*). O ponto central dessa tese é a afirmação de que a atividade jurídica é mais do que simplesmente a atividade de formular, adotar, repudiar, afetar e aplicar normas para os membros da comunidade. É, antes de tudo, uma atividade de planejamento³⁴³.

Alice Jorge, comentando a obra do referido autor explica que

³⁴³ SHAPIRO. Scott J. *Legality*. Cambridge: Harvard University Press, 2011, p. 195.

[a] *planning theory* é desenvolvida a partir da constatação de que é característico da natureza humana planejar as suas atividades, sendo essa necessidade advinda da complexidade das nossas metas, somada às nossas habilidades limitadas e ao pluralismo de nossos valores e preferências. Isso torna necessário o planejamento e a organização do nosso comportamento, de modo a viabilizar a consecução de fins que, de outra forma, não poderíamos alcançar ou não alcançaríamos com tanto sucesso. SHAPIRO pontua, ainda, que os complexos problemas morais e de oportunidade que surgem na vida em comunidade não são passíveis de serem solucionados exclusivamente por meios como o improviso, a organização espontânea, os acordos privados, o consenso social, hierarquias personalizadas ou mesmo a combinação destes meios. Dessa forma, mostra-se necessário um mecanismo mais sofisticado de planejamento social a exemplo do Direito. As leis, na concepção de SHAPIRO, exercem em âmbito social a mesma função que as intenções exercem individualmente e no agir compartilhado: elas são meios universais que viabilizam a coordenação de nosso comportamento em âmbito intra e interpessoais³⁴⁴.

A segurança jurídica, dessa forma, visando assegurar o planejamento social, deve ser o norte de todas as normas do sistema do direito. No Brasil, encontramos uma doutrina bastante consolidada sobre o papel da segurança jurídica e sua função de estabilização das expectativas sociais. Para Humberto Ávila, a segurança jurídica é indispensável ao Estado Social de Direito, por ser esta a forma de garantia dos meios de subsistência digna aos cidadãos. O Estado Democrático de Direito, nesse sentido, tem o papel de garantidor de expectativas, impedindo que os cidadãos sejam surpreendidos pela atuação do Estado em violação a seus direitos³⁴⁵.

Na CRFB/1988, o compromisso de garantir a segurança jurídica não apenas se encontra no preâmbulo, mas, também, no art. 5º. Todos os direitos fundamentais elencados ao longo desse artigo buscam, de alguma maneira, concretizar os valores estabelecidos no seu *caput*, tais como vida, liberdade, igualdade e propriedade. A segurança jurídica recebeu especial destaque em diversos dispositivos: desobrigando todos de agir ou se abster de agir, exceto em virtude de lei (inciso II); impedindo que a lei prejudique o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito (inciso XXXVI); proibindo a existência de crime ou pena sem prévia cominação legal (inciso XXXIX); estabelecendo a irretroatividade da lei penal mais severa (inciso XL); e garantindo o contraditório e a ampla defesa em processos judiciais ou administrativos (incisos LIV e LV).

³⁴⁴ JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento no direito tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 19.

³⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 226.

Sobre o princípio da segurança jurídica aplicado ao direito tributário, Humberto Ávila destaca o seu papel de garantidor dos direitos fundamentais e, por essa razão, a sua inafastabilidade, em virtude de sua natureza de condição de validade e eficácia das normas tributárias³⁴⁶. Isso porque o direito tributário deixa de ser direcionado tão somente à atuação estatal, assumindo também responsabilidade pela consecução dos direitos fundamentais.

O princípio da segurança jurídica, dessa forma, exige da administração pública uma atuação de forma fundamentada e justificada, respeitando a confiança e as legítimas expectativas dos cidadãos. Nesse sentido, a clareza normativa é imprescindível à consecução dos fins do direito e representa, ao mesmo tempo, uma de suas formas de concretização.

Por exemplo, a proteção da confiança legítima (como será examinada na parte relativa à dimensão temporal da segurança jurídica) só se verifica quando existir uma base da confiança, assim entendida aquela manifestação estatal inequívoca capaz de gerar expectativa. Segundo a doutrina, não há expectativa legítima quando a base de confiança for imprecisa e obscura, ou mesmo inválida. Contudo, se a proteção da confiança é afastada pela falta de clareza da norma, quanto mais obscuro for o Direito, menos protegida será a expectativa dos cidadãos que com base naquele atuaram. Essa compreensão, porém, é incompatível, justamente, com o princípio da moralidade: se a proteção da confiança for afastada pela mera ausência de clareza normativa, o Estado, a par de ser estimulado a adotar uma legislação obscura, também será beneficiado pela sua adoção, em manifesta violação ao dever de adoção de comportamentos sérios e leais³⁴⁷.

A clareza normativa, assim, desempenha papel relevante na consecução da segurança jurídica, na medida em que permite aos cidadãos a compreensão dos atos da administração pública, a fim de que possam planejar e organizar suas atividades.

A tensão entre clareza normativa e precisão jurídica, no entanto, é uma constante. Tendo-se em consideração que o direito se utiliza da linguagem natural para se manifestar, essa tensão acaba por prejudicar a cognoscibilidade das normas jurídicas, que, em muitos casos, parecem mesmo um emaranhado de termos vagos, conceitos jurídicos indeterminados e remissões legislativas. A indeterminação no direito, dessa forma, acaba por prejudicar a segurança jurídica e a consequente estabilização das expectativas sociais.

³⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 712-713.

³⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 243 -244.

É por isso que estudamos, no capítulo 3, a textura aberta da linguagem. Essa característica dos signos linguísticos acaba por permitir que de um mesmo texto jurídico se originem diversas interpretações, todas muito razoáveis. Como pudemos analisar no tópico 3.3, a multiplicidade de interpretações gera, muitas vezes, casos de alta indagação jurídica, que são aqueles marcados pela presença de uma *res dubia*, isto é, uma dúvida qualificada sobre quem tem ou não razão.

Essa *res dubia*, como veremos a seguir, pode apresentar-se em uma zona de incerteza objetiva, hipótese na qual se presume o erro de proibição por parte do contribuinte e, por esse motivo, devem ser afastadas as penalidades pelo descumprimento da legislação tributária.

Também tivemos a oportunidade de estudar, no tópico 4.2, como a culpabilidade se espraia para o direito tributário, de forma que, quando da imposição de sanções estritamente fiscais, esse princípio não pode ser desconsiderado. Como a culpabilidade também se aplica ao direito tributário sancionador – mesmo que de forma matizada, com o colorido próprio desse ramo jurídico – suas excludentes devem ser consideradas quando da aplicação de penalidades fiscais.

Nesse sentido, é que a verificação do erro de proibição – que afeta a potencial consciência da ilicitude – não pode ser menosprezada. Antes conforme nos ensina Rodrigo Numeriano,

para fins de responsabilização tributária por infração, não basta o mero descumprimento de um comando normativo, por um dado sujeito passivo da tributação, em uma perspectiva formal. Pelo contrário: o ato por ele praticado deverá se revelar previsivelmente apto a violar o ordenamento jurídico em sua inteireza³⁴⁸.

Portanto, quando uma norma de direito é infringida, todo ordenamento é chamado a depor para a configuração do ilícito³⁴⁹. Assim é que o sujeito passivo, em matéria de defesa, poderá alegar em seu favor essa excludente de culpabilidade (ausência de potencial consciência da ilicitude). Uma vez que a complexa legislação tributária, em virtude da potencial vagueza da linguagem, permite aos sujeitos passivos interpretarem de diversas maneiras uma mesma norma, desde que todas as

³⁴⁸ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 387.

³⁴⁹ MENEZES CORDEIRO, Antônio Manuel da Rocha, 1996 *apud* SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 270.

interpretações sejam razoáveis (e estando presente uma condição de incerteza objetiva), fica caracterizado o erro de proibição.

Relembre-se, o erro de proibição “refere-se apenas à ilicitude do fato, ou seja, à qualidade da conduta”³⁵⁰, assim, o erro de proibição afeta a valorização jurídica global do fato. Ora, se uma mesma norma permite ser interpretada de “n” maneiras razoáveis, é totalmente possível que os sujeitos passivos acreditem piamente que sua interpretação é a mais correta e que sua conduta não está inquinada de ilegalidade. Se futuramente o fisco vier a discordar daquela interpretação razoável dada à norma pelos sujeitos passivos, estando presente uma condição de incerteza objetiva, não nos parece condizente com os cânones da boa-fé, da equidade e da proporcionalidade, que lhe seja aplicada qualquer tipo de sanção. Essa é a lição de Carlos Eduardo Elias de Oliveira, que em arremate ao quanto até aqui vaticinado, conclui:

[o] indivíduo não pode ser punido se se estribou em uma interpretação razoável que veio a ser vencida posteriormente. É absurdo puni-lo por falta de dons de vidência. Não lhe compete fazer exercício de futurologia para vaticinar qual será a interpretação que futuramente o órgão competente irá adotar. O indivíduo que se ampara em uma interpretação razoável nessa hipótese não incorre em má-fé e, se for possível dizer que ele cometeu algum erro de interpretação, esse erro, no mínimo, deve ser considerado um erro plenamente escusável, pois não lhe socorria o dom da vidência para adivinhar qual interpretação viria a, no futuro, sagrar-se vencedora³⁵¹.

Ademais, como salienta, Daniel Giotti de Paula, o lançamento por homologação agrava todo esse problema, pois como o fisco dispõe de cinco anos para fiscalizar os sujeitos passivos após a data da ocorrência do fato gerador – quando efetivamente houve a interpretação da norma –, isso permite às autoridades fiscais ficarem em silêncio durante todo o decurso do lustro decadencial, esperando que a técnica ou a jurisprudência evoluam a seu favor e, perto do decurso final do prazo, autue o sujeito passivo a partir de outra interpretação – feita agora pelo fisco – que implique na ocorrência do fato gerador ou aumento no dimensionamento da base de cálculo³⁵².

³⁵⁰ GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 532.

³⁵¹ OLIVEIRA, Carlos Eduardo de. *A dúvida jurídica razoável e a cindibilidade dos efeitos jurídicos*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, março 2018. 7 p. (Texto para discussão, n. 245). Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/539170>. Acesso em: 27 dez. 2023.

³⁵² PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação*. 2018. Tese (Doutorado em Direito – Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018, p. 302-303.

Não bastasse, portanto, o sujeito passivo encontrar-se, muitas vezes, em erro de proibição, a administração tributária, em diversos casos, parece mesmo querer encontrar outra interpretação que lhe seja mais favorável e autuar o sujeito passivo, impondo-lhe, além do dever de recolher o crédito principal, penalidades tributárias escorchantes.

A consideração do erro de proibição nesses casos é fator que se impõe de maneira cabal. Não pode o fisco se desincumbir do seu papel de intérprete da legislação tributária, transferindo tal obrigação aos sujeitos passivos, e autuá-los posteriormente por uma interpretação que reputa equivocada, mas, antes de tudo, é (ou era à época do vencimento da obrigação) uma interpretação correta e razoável, quando considerada a margem de indeterminação da linguagem e, *ipso facto*, do direito e estando presente uma condição de incerteza objetiva.

Ademais, nestes casos, quando estiverem presentes condições de incerteza objetiva, o erro de proibição será sempre invencível, elidindo totalmente a imposição de sanções. Se o sujeito passivo agiu diligentemente, buscando informar-se a respeito das regras fiscais e, mesmo assim, na visão do fisco, interpretou mal a norma, não há que se falar em vencibilidade do erro, pois não teria como o sujeito passivo atingir a resposta mais correta na visão da fiscalização³⁵³ (sobretudo quando tal visão somente é divulgada após o vencimento da obrigação). Não lhe socorre o dom da vidência.

Portanto, as condições objetivas de incerteza presumem o erro de proibição por parte dos sujeitos passivos. Presente uma dessas condições (como veremos em detalhe no tópico 5.4), presume-se que os sujeitos passivos não podiam alcançar a consciência da ilicitude de seus atos, pois a incerteza era objetiva. Nessas zonas, portanto, a presunção é de erro por parte do contribuinte, o que deve elidir a responsabilidade por infrações tributárias e, conseqüentemente, excluir a aplicação de sanções punitivas por parte da administração fiscal.

³⁵³ Nesse mesmo sentido é o escólio de Rafael Munhoz de Mello que trabalhando o erro de proibição no direito administrativo sancionador leciona: “[...] se a norma jurídica é obscura ou contraditória, permitindo mais de uma interpretação razoável, o erro de proibição é inevitável. O particular, atuando de modo diligente, procurar saber se a conduta que deseja praticar é ou não permitida pelo ordenamento jurídico, mas encontra resposta obscura e dúbia. Em tal situação, o erro de proibição não decorre de culpa do agente, não sendo cabível a imposição de sanção administrativa”. MELLO, Rafael Munhoz de. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 202.

O erro de proibição, inclusive, era previsto como causa expressa de exclusão da punibilidade no anteprojeto do CTN elaborado por Rubens Gomes de Sousa. Dispunha o art. 289 do referido anteprojeto:

Art. 289. Excluem a punibilidade:

I. A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;

II. O êrro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis.

§ 1.º. Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja excusável o êrro de direito para os efeitos previstos na alínea 11 deste artigo, considera-se tal o êrro, a que seja induzido o infrator leigo, por advogado, contador, economista, despachante ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§ 2.º. As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I. Às infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias;

II. Aos casos de reincidência específica.

Veja-se, portanto, que o anteprojeto do CTN previa expressamente o erro de proibição como causa de exclusão da responsabilidade por infrações. Após o regular trâmite legislativo, o título no qual esse artigo estava inserido – que tratava especificamente das infrações tributárias – foi suprimido do texto final aprovado pelo Congresso. Contudo, alguns artigos que, ainda hoje, compõem o CTN foram, indubitavelmente, inspirados por essa concepção.

É o caso, por exemplo, do art. 142, que prevê expressamente que a autoridade administrativa irá “propor” a penalidade cabível. Por isso, é válida a lição de Rodrigo Numeriano, que sustenta que

[...] ao final dos procedimentos de fiscalização, aos agentes fazendários caberá apenas a *proposição*, e não a *aplicação*, de sanções fiscais, consoante textualmente esclareceu o legislador, ao editar o art. 142 do Código Tributário Nacional. Tudo a confirmar que o *ius puniendi* da Administração Fazendária não é autoexecutável, mas um mecanismo institucional de coação indireta. Isto porque deve observar a referida garantia constitucional do devido processo legal, ao final do qual constrói-se, motivadamente, uma norma individual e concreta impositiva de sanções fiscais em face de um dado sujeito passivo da tributação culpável³⁵⁴.

³⁵⁴ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 386.

No mesmo sentido, é o art. 112, que prevê que “a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos” e o art. 172, II, consoante o qual “a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato”.

Portanto, mesmo que a previsão expressa de ser o erro de proibição uma das hipóteses de exclusão da responsabilidade por infrações tributárias não esteja positivada no CTN, tendo em consideração os princípios gerais da repressão e a unidade do sistema jurídico, alguns artigos do código permitem concluir que ele deve ser observado e aplicado pelos operadores do direito. No mesmo sentido, como veremos com mais vagar adiante, também o art. 100, parágrafo único; o art. 106, I, e o art. 146 permitem chegarmos às mesmas conclusões.

Portanto, considerando que a linguagem possui uma textura aberta e é dotada de potencial indeterminação; considerando que as regras jurídicas valem-se da linguagem natural para transmitir suas prescrições; considerando que, em alguns casos, é possível aos intérpretes extraírem duas ou mais interpretações razoáveis de uma mesma norma jurídica; considerando a existência de condições (ou zonas) de incerteza objetivamente verificáveis; concluímos que, nestas hipóteses, caso o sujeito passivo opte por seguir determinada interpretação (desde que ela seja razoável e estando presente uma condição de incerteza objetiva) e o ente fazendário compreenda que outro caminho interpretativo seria o mais correto, o fisco pode cobrar (caso exista) a diferença do tributo devido (com juros de mora e correção monetária), mas nunca impor sanções pelo descumprimento da obrigação tributária (seja ela principal, seja ela acessória), porquanto o sujeito passivo se encontra em erro de proibição, de maneira a faltar-lhe potencial consciência da ilicitude de seus atos.

A exclusão da sanção punitiva como efeito do erro interpretativo confere ao direito previsibilidade e calculabilidade, permitindo aos cidadãos-contribuintes planejarem suas ações. Isso porque estabelece, mesmo que de maneira indireta, que o sujeito passivo não será penalizado pela existência de uma legislação obscura e dúbia. Concretiza-se, dessa maneira, o princípio-mor do sistema do direito: a segurança jurídica.

Como vimos no início desse capítulo, o direito existe enquanto sistema para pacificar as relações sociais, conferindo previsibilidade às ações dos cidadãos. A consideração do erro de proibição como hipótese de exclusão da responsabilidade por infrações tributárias, assim, fomenta essa previsibilidade pois estabelece que o sujeito passivo não será penalizado por seguir uma das interpretações possíveis da norma (quando presente uma condição de incerteza objetiva). Pensar diferente é permitir que o Estado adote uma legislação obscura em detrimento da segurança jurídica e em manifesta violação ao dever de adoção de comportamentos sérios e leais.

5.3.1 Fundamentos teóricos

Nas linhas antecedentes, foi possível observar que diversas legislações estrangeiras dão devido tratamento ao erro interpretativo, elidindo a responsabilidade por infrações dos sujeitos passivos que se encontrem em erro de proibição. Vimos, também, como as figuras da interpretação razoável da norma, da condição objetiva de incerteza e da causa razoável são materializações da ausência de potencial consciência da ilicitude.

Agora, nossa pretensão é esclarecer quais princípios jurídicos informam, orientam e fundamentam a existência dessas figuras. Entendemos que três princípios se sobrepõem em toda ordem jurídica: boa-fé, equidade e proporcionalidade. Isso porque, além de serem princípios gerais do direito, encontram aplicação prática no direito tributário (alguns até mesmo positivados, como a equidade).

Exploraremos, portanto, as principais nuances desses comandos, buscando suas origens e explorando sua aplicabilidade na seara fiscal.

5.3.1.1 Boa-fé

As origens do princípio da boa-fé remontam ao direito romano arcaico e pré-clássico, mais precisamente à ideia de *fides*. De acordo com Menezes Cordeiro, a *fides* romana era concebida de três formas: (i) *fides-sacra*, *fides-facto* e *fides-ética*. A primeira se relacionava, como denota o próprio nome, ao sagrado e está documentada, por exemplo, na Lei das XII Tábuas, ao cominar sanção ao patrão que violasse a *fides* do cliente; no culto da deusa Fides e no poder atribuído ao pater-família. A *fides-facto*, por seu turno, se apresentava despida de conotações religiosas

ou morais, e se relacionava à noção de garantia. Por fim, a *fides*-ética se relacionava à garantia ligada a uma determinada pessoa, pelo que ganhou contornos morais³⁵⁵.

A *fides* romana evolui para o conceito de *fides bona* e, posteriormente, para o regime da *bonae fidei iudicia*, e, de acordo com o professor da Universidade de Lisboa, a *fides bona* se revestia, no período clássico, de “norma jurídica objetiva de comportamento honesto e correcto, respeitador da lealdade e dos costumes do tráfico”³⁵⁶.

A ascensão da boa-fé como princípio geral do direito, contudo, é fruto da teoria jurídica do pós-guerra, que, vencendo a ideia de um direito formalista e positivista, pautado pela busca de uma pureza conceitual, evoluiu para a compreensão de um ordenamento incompleto, fluido, cuja completude deve ser sempre buscada através de processos decisórios e interpretativos³⁵⁷.

O princípio da boa-fé, nesse contexto, exsurge como um conceito essencial no âmbito jurídico, permeando diversas áreas do direito com o objetivo de promover relações mais justas e equitativas entre as partes envolvidas. Esse princípio, que se fundamenta na lealdade, honestidade e confiança, tem implicações tanto objetivas quanto subjetivas.

A boa-fé objetiva estabelece um padrão de comportamento ético esperado, independentemente das intenções individuais das partes. Ela pressupõe que as partes agirão de maneira honesta, leal e cooperativa. Por outro lado, a boa-fé subjetiva refere-se às intenções específicas das partes em uma relação jurídica (é um estado psicológico), embora a boa-fé objetiva continue sendo um padrão aplicável mesmo na ausência de intenções comprovadas³⁵⁸.

Dentro desse contexto, surgem deveres decorrentes da boa-fé objetiva que orientam o comportamento das partes. O dever de informação implica a obrigação de fornecer informações corretas e completas, evitando omissões prejudiciais. O dever de cooperação destaca a importância da colaboração construtiva para alcançar os

³⁵⁵ MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. COIMBRA: Almedina, 2001, p. 53-56.

³⁵⁶ MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil*. COIMBRA: Almedina, 2001, p. 105.

³⁵⁷ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: obrigações*. Salvador: Ed. Juspodivm, 2017, p. 156.

³⁵⁸ TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2020, p.87.

objetivos da relação jurídica, enquanto o dever de lealdade exige que as partes ajam com honestidade e evitem práticas desleais.

A boa-fé encontra aplicação em diversos ramos do direito. Nos contratos, é crucial para a interpretação e execução, sendo reconhecida como um princípio implícito. Na responsabilidade civil, influencia a avaliação de negligência ou má-fé. No direito do consumidor, destaca-se pela proteção e transparência nas relações comerciais.

Assim como no direito privado, no direito público a boa-fé também encontra seu espaço de aplicação. Isso porque, conforme lembra Fernando Facury Scaff “o Estado foi criado e é dirigido por homens, que estão jungidos à mesmas regras de honestidade e lealdade em seus relacionamentos com os administrados, tal como os demais homens entre si”³⁵⁹. Assim é que a boa-fé deve imperar tanto nas relações civis (entre particulares) quanto nas relações entre a administração e os cidadãos-administrados.

Conforme ensina Flávio Rubinstein, a boa-fé vigora no direito público como cânone hermenêutico e, também, como limite ao exercício de posições subjetivas. Como cânone hermenêutico, serve de vetor interpretativo das normas jurídicas, que devem sempre ser interpretadas em benefício da lealdade e da honestidade. Como limitação ao exercício de direitos subjetivos, a boa-fé age na estabilização das expectativas criadas nos administrados pela administração, seja em virtude da edição de atos normativos, como leis e regulamentos, seja em razão de ato individual, pessoal e concreto, que estabelece relações concretas de confiança, como os atos administrativos, por exemplo³⁶⁰.

Espraiando-se para o direito público, a boa-fé atinge o direito tributário. A relação entre os sujeitos passivos e o fisco é complexa e envolve uma série de deveres e direitos recíprocos, nos quais a boa-fé desempenha um papel crucial na busca por equidade e justiça.

No âmbito tributário, a boa-fé se manifesta tanto por parte dos sujeitos passivos quanto da administração fiscal. O sujeito passivo, ao cumprir com suas obrigações fiscais, deve agir de maneira leal e transparente, fornecendo informações precisas e

³⁵⁹ SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do estado intervencionista*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 226.

³⁶⁰ RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 68-69.

colaborando ativamente com a fiscalização. Da mesma forma, a administração tributária deve conduzir suas ações com transparência, previsibilidade e respeito aos direitos dos sujeitos passivos.

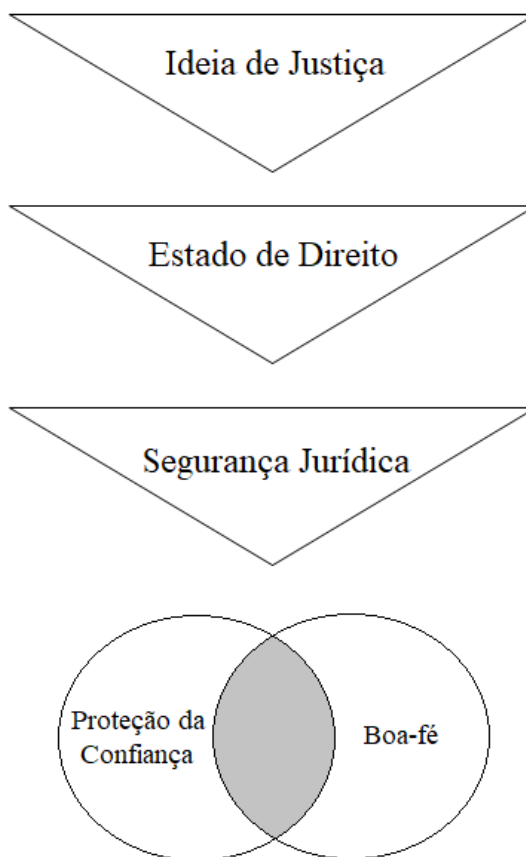
A boa-fé é especialmente relevante em situações em que há interpretações divergentes da legislação tributária. Os sujeitos passivos que, de boa-fé, interpretam a norma de maneira favorável a si mesmos, não devem ser penalizados por isso. O ordenamento jurídico reconhece a impossibilidade de os sujeitos passivos conhecerem todas as nuances da legislação tributária, muitas vezes complexa e sujeita a interpretações variadas.

Por outro lado, a administração fiscal também deve agir de boa-fé ao interpretar e aplicar as normas tributárias. Isso implica em não apenas buscar a arrecadação, mas também em garantir que a tributação seja justa e equitativa. Decisões arbitrárias, baseadas em interpretações tendenciosas, violam o princípio da boa-fé e comprometem a confiança dos sujeitos passivos no sistema tributário.

Portanto, a boa-fé no direito tributário é um princípio que visa equilibrar as relações entre sujeitos passivos e administração fiscal, promovendo a justiça, a transparência e a confiança no sistema tributário. É um elemento essencial para garantir que a tributação seja aplicada de maneira justa e que as partes envolvidas atuem de forma ética e colaborativa na busca pelo interesse público.

Misabel Derzi, citando a obra de Roland Kreibich, destaca que a boa-fé deriva diretamente da segurança jurídica que, por sua vez, é princípio-mor do Estado de Direito. Para a autora, a boa-fé e a confiança na administração compartilham um núcleo comum, mas uma não se esgota na outra. Isso porque a boa-fé objetiva também é fonte de deveres da administração tributária, parcela não alcançada pela proteção da confiança. Por outro lado, a proteção da confiança abarca situações *in abstracto*, diferentemente da boa-fé, que só abarca situações *in concreto*³⁶¹. Visualmente, poderíamos exemplificar o que dissemos da seguinte forma:

³⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 380-381.

Figura 5 – Origem da boa-fé

Fonte: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 380.

Veja-se, portanto, que segurança jurídica e boa-fé objetiva estão umbilicalmente conectadas, porquanto esta deriva daquela. A boa-fé, assim, visa à estabilização das expectativas entre as partes (como fisco e sujeitos passivos), pautando-se por valores como lealdade e honestidade.

Nesse sentido, o princípio da boa-fé, derivando da segurança jurídica, demanda que tanto o Estado quanto os cidadãos levem em conta reciprocamente seus interesses e conveniências, evitando condutas contraditórias. Como alicerce de todo o ordenamento jurídico, a boa-fé desempenha o papel crucial de orientar a interpretação e a integração das normas, não podendo, de maneira alguma, ser negligenciada nas ações do poder público.

O princípio da segurança jurídica se concretiza pela capacidade de antecipar as normas gerais que regerão os comportamentos dos particulares. Contudo, essa concretização não dispensa a previsibilidade das normas individuais e concretas. É imperativo que os administrados tenham clareza, antes da criação da norma

específica, sobre os princípios, critérios e métodos de aplicação das normas gerais aos quais estarão sujeitos. Assim, embora não seja possível proporcionar aos particulares a certeza absoluta sobre como a norma geral será aplicada, uma vez que essa definição depende da análise das circunstâncias específicas do caso e do processo criativo da norma individual pelo intérprete, ao menos deve ser concedida a oportunidade de vislumbrar o trajeto a ser seguido na elaboração da norma que regulará sua situação de forma específica³⁶².

No caso do erro interpretativo, a boa-fé surge como fator de confiança na administração. Ou seja, os sujeitos passivos confiam esperando que administração aja de determinada maneira. Se o fisco já manifestou sua interpretação em um dado momento, os sujeitos passivos confiam que esta interpretação é correta e que a administração não voltará atrás³⁶³. Se o fisco recorrentemente, através de uma conduta reiterada, valida a interpretação dada a determinada norma pelos sujeitos passivos, estes confiam que sua conduta está correta. Nestes dois exemplos, o próprio CTN normatiza a confiança, ao prever no art. 100, I e III, como normas complementares de direito tributário, respectivamente, “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas” e “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”. Outrossim, a mudança de entendimento ou a violação às práticas reiteradas da administração, nos termos do parágrafo único deste dispositivo, “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. No mesmo sentido, também resguardando a boa-fé do administrado na administração, o art. 146 do CTN prevê que

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

³⁶² FONSECA, Tiago da Silva. *A afirmação da previsibilidade no direito tributário*. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito, 2011, p. 30.

³⁶³ Conforme esclarece Flávio Rubinstein, “As informações jurídicas fornecidas ao contribuinte pela administração não pressupõem a obrigação de manutenção da mesma interpretação da legislação tributária indefinidamente. Não obstante, tais informações podem gerar expectativas individuais, fundadas no princípio da boa-fé, que vinculam poder público à orientação que tenha provocado comportamentos por parte do contribuinte”. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 179.

Todos estes dispositivos, portanto, são iluminados pelo fundamento da boa-fé e visam, antes de mais nada, concretizar o princípio da segurança jurídica.

Todavia, se o fisco é silente quanto à correta interpretação da legislação, não lhe é deferido violar o princípio da boa-fé. Espera-se que a administração tributária não puna as condutas adotadas pelos sujeitos passivos desde que derivadas de interpretações razoáveis da norma fiscal. Oliveira, analisando a repercussão da interpretação razoável da norma na responsabilidade civil, conclui de maneira semelhante:

[m]era discordância de uma interpretação jurídica futuramente vitoriosa não é sinônimo de má-fé ou de desvio de caráter. De fato, a interpretação jurídica que prevalecer definirá o que é ou não legal.

A legalidade é definida pela interpretação vitoriosa. As interpretações vencidas serão reunidas sob o manto da ilegalidade. Quem se amparou nessa interpretação vencida será rotulado como ilegal. E é aí que o jurista precisa ter a sensibilidade de, reconhecendo a natureza incerta do Direito, admitir que a ilegalidade não necessariamente corresponderá a má-fé, especialmente quando houver um cenário de dúvida jurídica razoável.

Se a interpretação vencida contava com razoabilidade à luz da comunidade jurídica, da história do Direito e da tradição da sociedade, ela caracterizará uma situação de dúvida jurídica razoável (ou de dúvida objetiva), a qual afasta a existência de má-fé. De fato, a boa-fé objetiva exige o respeito à legítima expectativa dos indivíduos e condena a traição dessa confiança com surpresas. A dúvida jurídica razoável cria um cenário de legítima expectativa nos indivíduos, que, confiando na legitimidade de uma interpretação razoável, não pode ser estigmatizado com a pecha da má-fé³⁶⁴.

As previsões alienígenas que dão tratamento ao erro interpretativo, conforme visto nos tópicos retro, são fortemente influenciadas pelo referido princípio, que, como demonstrado, deriva diretamente do Estado de Direito. Assim, mesmo ante a ausência de previsão expressa sobre a exclusão da responsabilidade tributária no caso de ausência de potencial consciência da ilicitude (erro de proibição), devem os operadores do direito considerarem como corretas as interpretações razoáveis, isentando de penalidade os sujeitos passivos, porquanto tal concepção é derivada diretamente do princípio da boa-fé, princípio implícito em nosso ordenamento, mas que rege todas as relações jurídicas pátrias.

³⁶⁴ OLIVEIRA, Carlos Eduardo de. *A dúvida jurídica razoável e a cindibilidade dos efeitos jurídicos*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, março 2018. 7 p. (Texto para discussão, n. 245). Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/539170>. Acesso em: 27 dez. 2023.

5.3.1.2 Equidade

O princípio da equidade é um fundamento essencial em diversos sistemas jurídicos ao redor do mundo, buscando assegurar tratamento justo e imparcial a todos os indivíduos perante a lei. Esse princípio, embora profundamente enraizado na moralidade e na filosofia, teve sua evolução conceitual e aplicação moldadas ao longo da história.

Na Grécia Antiga, pensadores como Sócrates e Platão já abordavam ideias relacionadas à justiça e à igualdade³⁶⁵. Aristóteles, por exemplo, em sua obra "Ética a Nicômaco", abordou a ideia de justiça retributiva, defendendo que as recompensas e penalidades deveriam ser distribuídas de acordo com o mérito³⁶⁶. No entanto, a consolidação desse princípio ocorreu de maneira mais proeminente durante a era romana, onde o lema "*ius suum cuique tribuere*" (dar a cada um o que é seu) refletia a preocupação com a justiça e a equidade na aplicação das leis. O desenvolvimento do direito romano influenciou significativamente a tradição jurídica ocidental e ajudou a estabelecer as bases para o princípio da equidade. É ver que o pretor romano tinha a autoridade de emitir "preceitos" para casos não contemplados explicitamente pelas leis, baseando-se em princípios de justiça natural e equidade³⁶⁷. Não à toa, na célebre definição de direito haurida pelo Digesto de Justiniano, o direito seria a arte do bom e do justo (*jus est ars boni et æqui*).

Na Idade Média, o conceito de equidade estava muitas vezes associado aos tribunais eclesiásticos, que buscavam atenuar a rigidez das leis civis através de princípios éticos e morais. Nessa época, a aplicação prática desse princípio foi, muitas vezes, eclipsada por sistemas sociais estratificados. No entanto, a Magna Carta, em 1215, representou um marco importante ao estabelecer que nenhuma pessoa, inclusive o rei, estava acima da lei. Esse princípio fundamental contribuiu para o desenvolvimento da ideia de que a igualdade perante a lei deveria ser um direito inalienável. Ainda na Inglaterra medieval, desenvolveu-se um sistema jurídico dual: o *Common Law*, baseado em precedentes, e a *Equity*, baseada em princípios de justiça natural e equidade. Os Tribunais de *Equity* surgiram para corrigir as falhas do *Common Law* e proporcionar soluções mais justas em casos específicos³⁶⁸.

³⁶⁵ LOPES, Mônica Sette. *A equidade e os poderes do juiz*. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p. 41-42.

³⁶⁶ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Nova Cultural, 1991, p.104.

³⁶⁷ LOPES, Mônica Sette. *A equidade e os poderes do juiz*. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p. 48.

³⁶⁸ ASHTON, Peter Walter. A common law e a equity do direito anglo-saxônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 1, n. 28, p. 87-111, 2017.

A Revolução Francesa, no final do século XVIII, promoveu a equidade como um dos pilares da liberdade, igualdade e fraternidade. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão proclamou que todos os cidadãos são iguais perante a lei, uma influência que reverberou em movimentos subsequentes de direitos civis ao redor do mundo.

Nos séculos seguintes, o princípio da equidade foi incorporado em diversas constituições e declarações de direitos. No entanto, a sua aplicação prática frequentemente enfrentou desafios, especialmente em contextos nos quais discriminações sistêmicas persistiram. Movimentos sociais, como o movimento pelos direitos civis nos Estados Unidos e o movimento feminista, destacaram a necessidade contínua de combater a discriminação e promover a igualdade substantiva.

No cenário contemporâneo, a equidade continua a ser um princípio central. Jurisdições ao redor do mundo buscam criar leis e políticas que garantam a igualdade de oportunidades e o tratamento imparcial a todos os cidadãos, independentemente de sua origem, gênero, raça ou orientação sexual. A interpretação e aplicação desse princípio evoluem à medida que a sociedade enfrenta novos desafios e demandas por justiça social.

A equidade, enquanto princípio geral do direito, também encontra espaço no direito tributário. No Brasil, podemos considerar que a equidade se dá de duas maneiras bastante distintas: como vetor de justiça tributária e como método de integração da legislação.

Como vetor de justiça tributária, o princípio desempenha um papel crucial na aplicação e interpretação das normas fiscais, estando intrinsecamente relacionado à busca por justiça e igualdade na tributação, visando assegurar que as cargas tributárias sejam distribuídas de maneira justa e proporcional entre todos os contribuintes. Visa, portanto, evitar situações em que contribuintes em circunstâncias semelhantes sejam tratados de forma desigual, promovendo, assim, a justiça fiscal. Concretização do referido princípio em matéria tributária é, por exemplo, a previsão constante do art. 145, § 1º, da CRFB/1988, que estabelece que os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível, atendidos os critérios de generalidade e universalidade.

A capacidade contributiva, um dos princípios norteadores do direito tributário, está diretamente associada à equidade. Ela implica que quem possui maior capacidade econômica deve contribuir de forma mais expressiva para o financiamento

das despesas públicas. Dessa forma, tributar de acordo com a capacidade contributiva é uma forma de garantir a equidade na tributação.

Além dessa previsão específica no texto constitucional, o sistema tributário nacional busca incorporar a equidade através de mecanismos como a progressividade fiscal, que implica em alíquotas de impostos mais elevadas para rendas mais altas. Essa abordagem está presente, por exemplo, no Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e no Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).

No entanto, é importante destacar que a busca pela equidade na tributação não é uma tarefa simples. As complexidades econômicas e sociais do país, aliadas às constantes mudanças no cenário econômico, demandam uma constante revisão e adaptação das políticas fiscais para atender aos princípios da equidade.

Em síntese, o princípio da equidade como vetor de justiça tributária representa o compromisso de estabelecer uma tributação justa, proporcional e alinhada com a capacidade econômica dos contribuintes. Sua aplicação visa assegurar que a carga tributária seja distribuída de forma equitativa, contribuindo para a construção de um sistema fiscal mais justo e eficiente.

A par da busca pela justiça fiscal, a equidade também possui a função de metodologia de integração da legislação tributária, nos termos do art. 108, IV, do CTN. Nesse sentido, serve para amainar, abrandar o rigor da lei na sua aplicação concreta. Como vimos no capítulo 3 deste trabalho, as normas jurídicas são marcadas por sua generalidade³⁶⁹. Dessa forma, se, na aplicação singular da lei, esta apresentar-se demasiadamente severa, não é só direito do aplicador se utilizar da equidade para dar o tom de justiça ao caso sob análise, antes é seu dever moderar e temperar a severidade da norma jurídica.

É nesse sentido que a equidade se apresenta como mecanismo de integração da legislação tributária, conferindo justiça na aplicação concreta do direito. Esta é a vetusta lição de Aliomar Baleeiro:

[p]ela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua

³⁶⁹ Franz Neumann recordava que a generalidade das normas é necessária e essencial a um ordenamento jurídico que se queira racional. Para o autor, “um sistema jurídico racional é justamente aquele que desenvolve leis abstratas e gerais e conceitos amplos capazes de se aplicar a uma multitude de situações, em que o trabalho do judiciário é encontrar a hipótese concreta, *ex post factum*, onde a lei abstrata possa ser subsumida”. NEUMANN, Franz. *O império do direito: teoria política e sistema jurídico na sociedade moderna*. São Paulo: Quartier Latin. 2013. p. 357.

impessoalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto³⁷⁰.

Ademais, segundo o professor baiano, é na equidade que se encontra

meios de suprir a falta de norma adequada ao caso singular, ou mesmo para amortecer essa norma, se nas circunstâncias específicas ou inéditas ela conduzir ao iníquo ou ao absurdo, um e outro inadmissíveis dentro do sistema geral do Direito e da consciência jurídica contemporânea em nosso País ou em nosso tipo de estrutura econômica, política, social e institucional³⁷¹.

Onofre Alves Batista Júnior, reforça, ainda, que não podendo a equidade configurar dispensa de tributo devido (por expressa vedação do § 2º do art. 108 do CTN), o ramo por excelência de sua aplicação é aquele concernente às penalidades tributárias³⁷². Assim é que o autor diferencia o direito tributário do direito tributário administrativo. O primeiro, regido pela legalidade estrita, não permite o emprego de técnicas como a analogia e a equidade, o segundo, por seu turno, é o ramo do direito propício à utilização das referidas técnicas de integração, sendo que este último é onde se encontram as sanções tributárias³⁷³.

Paulo Coimbra, ancorado no princípio da legalidade, pontifica que não podendo a equidade dispensar a cobrança de tributo devido, é nas sanções tributárias que ela deve ser aplicada com sua máxima eficácia:

Com fulcro na equidade, deve o aplicador da lei, ao investigar seu sentido, alcance e conteúdo, a) optar por aquela que melhor implemente a justiça ao caso *sub examine*, podendo, ainda, b) sem ensejar qualquer juízo sobre a validade da norma, reconhecendo sua inadequação a determinado fato específico, criar para o caso *in concreto* uma consequência que,

³⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1054-1055.

³⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1054-1055.

³⁷² Contudo, na visão de Batista Júnior: “O art. 108 do CTN se refere a “integração” das normas tributárias, e daí, diante de lei expressa que comine sanção, não há como apelar para equidade. Porém, em alguns casos, a lei tributária que “institui” os tributos pode trazer normas que admitam e tornem possível a providência (por vezes abrindo margem de apreciação discricionária para o administrador público). Esse equilíbrio necessário entre discricionariedade, responsabilidade objetiva e equidade é comprovado no Decreto-Lei n.º 1.042, de 21 de outubro de 1969, bem como no antecedente Decreto n.º 14.648 de 1921, que traziam normas que possibilitavam o Ministro da Fazenda relevar as penalidades relativas a infrações de que não tenham resultado insuficiência no recolhimento de tributos federais, atendendo a erro ou ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato ou à equidade em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intento doloso”. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 286-287.

³⁷³ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, p. 195-196.

excepcionando a *dura lex* ou preenchendo suas lacunas, revele-se justa, tal qual teria previsto o legislador caso tivesse ele vislumbrado as características inusitadas e peculiares à situação específica.

Por uma dessas formas, está o aplicador legitimado a corrigir eventuais injustiças e distorções que a fria e inflexível aplicação da lei poderia ensejar. Entretanto, em Direito Tributário há um limite expresso ao emprego da equidade, fixado no § 2º do art. 108 do CTN, que impede aos aplicadores da lei criarem *normas de exceção* ou *atenuantes* da incidência das normas tributárias impositivas. Por assim dizer, entenda-se que até mesmo em virtude do princípio da estrita legalidade não pode o aplicador da lei afastar os *signos presuntivos de riqueza* erigidos pelo legislador para o nascimento da obrigação tributária.

Contudo, ao proibir que o emprego da equidade dispense a obrigação de tributo devido, o CTN, a *contrario sensu*, permite que sua utilização em matéria punitiva, em atenção às circunstâncias de uma determinada situação fática, enseje a mitigação dos efeitos da sanção ou a descaracterização da infração. Nota-se que, no Direito Tributário, é na aplicação de sanções que a equidade encontra terreno referto de oportunidades para o seu emprego. Logo, nada impede que o aplicador da lei, considerando as particularidades de um caso *in concreto*, deixe de aplicar as sanções adrede cominadas à generalidade das hipóteses infracionais, desde que o faça com a devida motivação³⁷⁴.

Veja-se, portanto, que a equidade encontra aplicação concreta no direito tributário sancionador. Serve ela para conferir justiça na cobrança das penalidades tributárias, que não podem demonstrar-se desproporcionais frente à ação do contribuinte.

Em sendo o erro interpretativo derivado da textura aberta da linguagem, sem intenção concreta dos sujeitos passivos de lesarem ou fraudarem o fisco, a equidade como técnica de integração da legislação é fundamento para a gradação da sanção a ser aplicada, que, neste caso, deixará mesmo de existir, porquanto encontra-se o sujeito passivo em uma zona de incerteza objetiva.

5.3.1.3 Proporcionalidade

Helenilson Cunha Pontes, situa o surgimento do princípio da proporcionalidade em tempos bastante remotos³⁷⁵. Para o autor, tal comando é verificado em sua faceta jurídica pela primeira vez na Carta Magna inglesa outorgada por João Sem-Terra em

³⁷⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 301-302.

³⁷⁵ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 78.

1215³⁷⁶. Pontes elenca o item 20 da Carta como o dispositivo jurídico que primeiro previu esse comando. De acordo com este item,

[u]m homem livre não poderá ser multado por um pequeno delito a não ser em *proporção* ao grau do mesmo; e por um delito grave será multado *de acordo* com a gravidade do mesmo, mas jamais tão pesadamente que possa privá-lo de seus meios de vida.

Assim, conforme o enunciado, as punições infligidas aos súditos deveriam ser proporcionais ao horror do crime cometido e nunca tão acentuadas que pudessem privá-los de seus meios de subsistência.

Para Pontes, após se estabelecer como comando régio do direito penal, o princípio da proporcionalidade se espraiou para outros ramos do direito sendo agasalhado, posteriormente, pelo direito administrativo. No direito administrativo, a proporcionalidade se identifica como um limitador do poder de polícia estatal, principalmente no que concerne à tutela da liberdade e da propriedade dos indivíduos³⁷⁷.

Suzana de Toledo Barros destaca que foi no direito administrativo francês que a proporcionalidade encontrou campo fértil para se estabelecer. De acordo com a autora, o controle dos atos administrativos era tutelado pelo *recours pour excès de pouvoir*, instrumento pelo qual os cidadãos postulavam perante o Conselho de Estado, buscando reformar decisões administrativas que violassem o princípio da legalidade ou fossem eivadas de desvio de poder. Dessa forma, os atos discricionários da

³⁷⁶ Virgílio Afonso da Silva critica esse entendimento de que a proporcionalidade teria sua origem na Carta Magna Inglesa. Para o autor, "[é] comum, em trabalhos sobre a regra da proporcionalidade, que se identifique sua origem remota já na Magna Carta de 1215. Este documento seria a fonte primeira do princípio da razoabilidade e, portanto, também da proporcionalidade. Essa identificação histórica é, por diversas razões, equivocada. Em primeiro lugar, visto que ambos os conceitos - razoabilidade e proporcionalidade - não se confundem, não há que se falar em proporcionalidade na Magna Carta de 1215. Além disso, é de se questionar até mesmo a afirmação de que a regra da razoabilidade tenha origem nesse documento. Como bem salienta Willis Santiago Guerra Filho, na Inglaterra fala-se em princípio da irrazoabilidade e não em princípio da razoabilidade. E a origem concreta do princípio da irrazoabilidade, na forma como aplicada na Inglaterra, não se encontra no longínquo ano de 1215, nem em nenhum outro documento legislativo posterior, mas em decisão judicial proferida em 1948. E esse teste da irrazoabilidade, conhecido também como teste *Wednesbury*, implica tão somente rejeitar atos que sejam excepcionalmente irrazoáveis. Na fórmula clássica da decisão *Wednesbury*: 'se uma decisão [...] é de tal forma irrazoável, que nenhuma autoridade razoável a tomaria, então pode a corte intervir'. Percebe-se, portanto, que o teste sobre a irrazoabilidade é muito menos intenso do que os testes que a regra da proporcionalidade exige, destinando-se meramente a afastar atos absurdamente irrazoáveis". SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, 2002.

³⁷⁷ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 79.

administração eram validados ou invalidados levando-se em consideração seus motivos e finalidades, os quais deveriam estar de acordo com a situação de fato que levou à sua edição³⁷⁸.

A proporcionalidade concebida administrativamente representou, portanto, um limite ao poder de polícia do Estado que até então era livre para decidir sobre seus atos (considerando-se tratar, até então, de um Estado Absolutista). Posteriormente à estruturação deste comando no direito administrativo, o princípio da proporcionalidade encontra amparo no direito constitucional e nele recebe seus contornos atuais. Foi por obra do Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgericht*), no período posterior à segunda guerra mundial, que a proporcionalidade foi sendo trabalhada como forma de coibir o abuso do Estado e favorecer a observância do núcleo essencial dos direitos fundamentais³⁷⁹.

Ainda sobre a formatação constitucional da proporcionalidade, Heinrich Scholler afirma ter este instituto operado uma profunda mudança na concepção de legalidade dentro do direito constitucional. Para o professor emérito da Universidade de Munique, quando a Lei Fundamental de Bonn obrigou tanto os cidadãos quanto a administração e o legislador a observarem os direitos fundamentais nela previstos, verificou-se uma profunda alteração no que se entendia por legalidade. A partir de então, esta deixou de ser compreendida como mero princípio da “reserva de lei” (*Vorbehalt des Gesetzes*) sendo ressignificada para exprimir a ideia de princípio da “reserva da lei proporcional” (*Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes*)³⁸⁰. Assim, a reserva de lei que impunha à administração a observância da legislação para emanar um ato administrativo foi ressignificada de forma que não basta mais apenas a observância da lei, doravante seria necessário que a lei atendesse aos direitos fundamentais constitucionalmente postos, fomentando-os e densificando o seu núcleo essencial.

Para Paulo Bonavides, a proporcionalidade é deduzida do próprio Estado de Direito, pois esta configurar-se-ia princípio geral do direito que “protege [...] o cidadão contra os excessos do Estado e serve de escudo à defesa dos direitos e liberdades

³⁷⁸ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996, p. 38-39.

³⁷⁹ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996, p. 43.

³⁸⁰ SCHOLLER, Heinrich. O princípio da proporcionalidade no direito constitucional e administrativo da Alemanha. Trad. Ingo Wolfgang Sarlet. *Interesse Público*, São Paulo, ano 1, n. 2, p. 93-107, 1999.

constitucionais”, sendo por isso mesmo princípio vivo e elástico³⁸¹. Gilmar Mendes vai além, afirmando que a proporcionalidade encontra sua *sedes materiae* no art. 5º, LIV, da CRFB/1988, para quem “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Nesse sentido, após analisar o princípio da proporcionalidade na jurisprudência do STF, afirma o ministro:

[...] a possibilidade de se declarar a inconstitucionalidade da lei em caso de sua dispensabilidade (inexigibilidade), inadequação (falta de utilidade para o fim perseguido) ou de ausência de razoabilidade em sentido estrito (desproporção entre o objetivo perseguido e o ônus imposto ao atingido). Vê-se, pois, que o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso é plenamente compatível com a ordem constitucional brasileira. A própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evoluiu para reconhecer que esse princípio tem hoje a sua *sedes materiae* no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal³⁸².

Para melhor compreender o conteúdo do comando de proporcionalidade, se faz premente a compreensão de suas premissas (ou aspectos)³⁸³ que foram sendo lapidadas pela jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão. Nem sempre a doutrina e a jurisprudência subdividiram o princípio da proporcionalidade em (i) adequação; (ii) necessidade e (iii) proporcionalidade em sentido estrito, sendo que inicialmente existia certa confusão sobre o conteúdo desta norma³⁸⁴.

Foi por obra do *Bundesverfassungsgericht* que, buscando uma racionalização do processo de aplicação do comando de proporcionalidade aos casos que lhe eram submetidos, houve a subdivisão deste em três premissas. A adequação do caso concreto aos aspectos do referido comando, portanto, é o que permite afirmar que uma determinada lei ou ato administrativo é proporcional. A divisão do comando ora estudado em premissas não constitui mero capricho da doutrina, antes visa a coibir o subjetivismo do legislador, de forma a propiciar uma análise mais objetiva dos casos

³⁸¹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 435.

³⁸² MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 23. São Paulo: IOB, p. 469-475, 1994.

³⁸³ Há quem denomine as premissas do princípio da proporcionalidade como subprincípios. Contudo, reputamos não estar correta tal definição, pois como nos ensina Márcio Luís de Oliveira “não existe no sistema jurídico a categoria normativa chamada de supríncipio”. Para o autor “[n]o Direito contemporâneo, as normas jurídicas podem ser classificadas em princípios e regras; mas não em ‘subprincípios’. O que a doutrina e a jurisprudência, equivocadamente, designam como ‘subprincípio’ pode ser, na verdade, uma das premissas que consubstanciam um princípio [...]” OLIVEIRA, Márcio Luís de. *A constituição juridicamente adequada*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2016, p. 531.

³⁸⁴ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996, p. 73.

postos a julgamento através da subsunção da realidade fática aos aspectos que compõem o seu conteúdo.

A primeira premissa do comando de proporcionalidade, denominada de adequação (*geeignetheit*), consubstancia a exigência de que o meio utilizado pelo Estado para se conseguir determinado fim desejado seja propício, compatível, congruente com o alcance de tal propósito.

Por um raciocínio *ad contrarium*, não são considerados adequados aqueles meios que dificultem ou impeçam o atingimento do desiderato estatal posto como finalidade. Adequado, por conseguinte, é a medida que, quando de sua implementação, torna mais fácil o alcance do resultado almejado, isto é, ajuda a promover o resultado desejado.

Frise-se, desde logo, que neste primeiro momento não se está a analisar o grau de eficácia dos meios postos como aptos a atingir a finalidade estatal. Basta para nós que a medida seja capaz de atingi-los, sendo o grau de sua eficácia matéria afeta ao estudo da premissa da necessidade.

O aspecto da adequação é, pois, uma premissa que leva em consideração meios e fins. Isto é, deve haver um juízo de proporcionalidade na medida em que os meios levem ao atingimento de determinados fins. Por outro lado, o aspecto da necessidade (*erforderlichkeit*) se pauta por uma análise meio-meio. De acordo com esta premissa, é proporcional a norma que dentre os meios disponíveis elege aquele que provoque o menor prejuízo possível. A necessidade consubstancia-se na ideia da adoção do meio mais suave para a consecução das finalidades estatais. É nesta premissa que se deve analisar o grau de eficácia das medidas adotadas, comparando-o aos prejuízos que, porventura, sejam verificados durante a aplicação do meio.

Para Barros, a necessidade diferencia-se da adequação na medida em que esta exige um juízo negativo, e aquela, um juízo positivo. Positivo pois não basta ao operador do direito declarar a desnecessidade de uma medida, sendo de rigor que estabeleça qual o “meio mais idôneo e por que objetivamente produziria menos conseqüências gravosas, entre os vários meios adequados ao fim colimado”³⁸⁵.

A última premissa do princípio da proporcionalidade encontra na doutrina diversas denominações, não havendo consenso sobre sua terminologia. Para efeitos do presente trabalho, denominá-la-emos de proporcionalidade em sentido estrito

³⁸⁵ BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996, p. 78.

(*verhältnismässigkeit im engeren sinne*), uma vez que entendemos ser este aspecto o que melhor consubstancia a ideia de equilíbrio entre valores (finalidades) e meios.

Enquanto as duas primeiras premissas estavam no campo das possibilidades fáticas, pois dependiam de uma análise casuística dos meios e dos fins utilizados pelo legislador ou administrador público, a premissa da proporcionalidade em sentido estrito está compreendida no campo das possibilidades jurídicas, pois depende de uma interpretação sistemática do ordenamento. Esta premissa materializa o mandamento de que entre os meios adotados e os fins perseguidos deve haver um juízo de proporção, ou seja, a vantagem representada pelo alcance das finalidades deve superar quantitativa ou qualitativamente o prejuízo sofrido por outros direitos, que são limitados para a consecução dos fins estatais perseguidos.

A análise da proporção de um ato frente ao aspecto da proporcionalidade em sentido estrito deve partir de uma interpretação sistemática de todo ordenamento jurídico, de forma a compreender quais são os objetivos deste ordenamento e quais são os direitos que podem sofrer limitações para a consecução destes.

Portanto, a subsunção das medidas estatais postas a julgamento às premissas de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito é o que permite ao julgador realizar um juízo de proporcionalidade, sendo que a inobservância de qualquer destes aspectos leva à desproporção da medida. Portanto, para que uma norma seja considerada proporcional, deve haver a submissão cumulativa a estes três critérios.

É dever da proporcionalidade, nesse sentido, balizar a aplicação das sanções tributárias, aferindo o grau de violação da norma e as qualidades do infrator. Nesse particular, o princípio da proporcionalidade atua de forma a efetivar o milenar princípio da individualização da pena, que manda sejam as sanções graduadas de forma a representar a exata violação da norma. Proporcionalidade e individualização da pena estão intimamente imbricados e devem servir de baliza para a determinação final do valor imposto a título de multa tributária.

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

sempre ser realizado dentro do marco legal disponível ao intérprete-aplicador do Direito³⁸⁶.

Disso decorre que a análise da constitucionalidade de uma lei ou ato administrativo (no nosso caso o ato de lançamento), frente ao princípio da proporcionalidade, não deve levar em consideração tão somente a adequação (relação meio-fim), antes é necessário perquirir, principalmente, a necessidade do ato e sua razoabilidade.

O Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, já se pronunciou pela possibilidade de o Poder Judiciário se imiscuir no mérito do lançamento administrativo que impuser multas desproporcionais e desarrazoadas³⁸⁷. Por todos, é ver a decisão prolatada no RE 57.904/SP³⁸⁸, relatada pelo ministro Evandro Lins e Silva, na qual foi assentado que “pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo Fisco”. É por isso que, recentemente, as duas turmas do STF consolidaram seu entendimento no sentido de que as multas punitivas que ultrapassem o percentual de 100% do valor do tributo são inconstitucionais, por violação ao princípio da proporcionalidade e ao princípio da vedação de confisco. É ver, por exemplo, as decisões proferidas no ARE

³⁸⁶ PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 226.

³⁸⁷ Contudo, é válida a crítica por nós já evidenciada de que “na maioria dos casos, o STF se limita a analisar a desproporcionalidade de uma imposição tributária tendo como norte o princípio da vedação de confisco, não se detendo na análise das premissas que perfectibilizam o princípio da proporcionalidade. [...] O STF possui, fora da seara tributária, riquíssima jurisprudência sobre o princípio da proporcionalidade. Cabe a ele, portanto, resgatar as premissas invocadas nestes julgados e aplicá-las ao Direito Tributário Sancionador. Com isso, ganhará o contribuinte, que não mais se verá compelido ao pagamento de multas escorchantes e desarrazoadas – as quais tem o nítido propósito de fazer receita aos entes que as instituem -, e ganhará, também, os entes federados, que terão critérios mínimos para editar, via legislativo, normas sancionatórias em matéria tributária. ANDRADE, Aurélio Oliveira; MARINHO NETO, José Antonino. *Variações em torno das controvérsias envolvendo a aplicação do princípio da proporcionalidade ao direito tributário sancionador na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In: Gustavo Lanna Murici, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Martha Toribio Leão, Rafael Campos Soares da Fonseca. (Org.). *Estudos sobre a jurisprudência: controvérsias em matéria tributária nos tribunais superiores*. 1ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2023, p. 415-434.

³⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário 57.904/SP*. Executivo fiscal – Gradação da multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo Fisco. Legislação estadual não trazida aos autos, impossibilitando verificar se o juiz exorbitou na sua aplicação. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Fábrica de Isolamentos de Cortiça S/A. Relator Ministro Evandro Lins, 24 de junho de 1966. No mesmo sentido, cf. RE 55906/SP, RE 60964 e RE 53339. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155945>. Acesso em: 19 fev. 2024.

905.685/GO³⁸⁹, relatado pelo ministro Luís Roberto Barroso na 1ª Turma, e no RE 871.174/PR³⁹⁰, relatado pelo ministro Dias Toffoli na 2ª Turma.

É frente a este entendimento que não nos parece proporcional que, nos casos nos quais o contribuinte se encontre em uma zona de incerteza objetiva, as multas aplicadas possuam o mesmo valor daquelas aplicadas em casos não controvertidos. Isso porque a aplicação em patamares semelhantes, ao nosso sentir, viola a premissa da necessidade.

Sendo a finalidade da sanção evitar a evasão fiscal, a premissa da necessidade ordena que aquela seja estabelecida da forma menos onerosa possível a outros direitos dos sujeitos passivos.

Não obstante essa diretriz, o que se verifica nos casos de alta indagação jurídica (zonas de incerteza objetiva) é que as penalidades são aplicadas nos mesmos patamares dos casos nos quais não há grande controvérsia. A premissa da necessidade resta violada quando consideramos que uma sanção mais branda (de menor valor) também atingiria a mesma finalidade, qual seja, evitar a evasão fiscal.

Além disso, a sanção aplicada de forma idêntica nos casos de alta indagação jurídica (quando presente uma condição de incerteza objetiva) e nos casos não controvertidos viola o princípio da individualização da pena, que é, em grande medida, realizado pelo princípio da proporcionalidade.

A obediência à premissa da necessidade faz com que a multa aplicada nos casos de alta indagação jurídica seja considerada desproporcional. Nestes casos considera-se

que o percentual exigido ultrapassa em muito o que se pode ter como 'necessário' para a mudança de comportamento do contribuinte, sobretudo quando se está presente crédito tributário questionável e, no mínimo, de alta

³⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Agravo em Recurso Extraordinário 905.685/GO*. Direito tributário. Segundo agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Alegada semelhança com a matéria discutida no RE 736.090. Inocorrência. Multa punitiva. Percentual de 25% sobre o valor da operação. Caráter confiscatório. Redução do valor da multa. Impossibilidade de o poder judiciário atuar como legislador positivo. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Comercial de Produtos Alimentícios RV LTDA. Relator: Ministro Roberto Barroso, 08 de novembro de 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748615508>. Acesso em: 16 fev. 2024.

³⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Agravo em Recurso Extraordinário 871.174/PR /GO*. Agravo regimental no recurso extraordinário. CDA. Nulidade. Alegada violação do art. 5º, LV, da CF/88. Matéria infraconstitucional. Afronta reflexa. Multa. Caráter confiscatório. Necessidade de reexame de fatos e provas. Taxa SELIC. Constitucionalidade. Agravante: Antônio de Pauli S/A. Agravado: União Federal. Relator: Ministro Dias Toffoli, 11 de novembro de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9751422>. Acesso em: 16 fev. 2024.

indagação jurídica. O requisito da necessidade, portanto, não está presente, razão pela qual ocorre uma ofensa ao princípio da proporcionalidade³⁹¹.

Portanto, restando violada a premissa da necessidade, resta eivada de desproporcionalidade toda a sanção aplicada. Nesse sentido, a aplicação de sanções nas hipóteses de condições de incerteza objetiva, além de violar a boa-fé objetiva e a equidade, viola, também, o princípio constitucional da proporcionalidade das normas jurídicas.

5.3.2 Fundamentos práticos

Os fundamentos teóricos dão conta dos princípios que amparam a existência de institutos que elidem a responsabilidade por infrações tributárias nas hipóteses em que os sujeitos passivos se encontrem em erro de proibição. Ao lado dos fundamentos teóricos figuram também fundamentos práticos. Derivados da realidade, estes fundamentos dão um tom pragmático ao porquê da existência dos referidos institutos.

Não só a teoria exige e fundamenta que a interpretação razoável da norma, estando presente uma condição de incerteza objetiva, exclua a reponsabilidade por infrações fiscais, antes a complexidade do sistema tributário e a delegação aos sujeitos passivos da tarefa interpretativa – via lançamento por homologação – reclamam a existência desses institutos. Eles servem para equalizar o tratamento que a administração pública confere aos cidadãos-contribuintes.

Se o poder público não se desincumbe do seu mister de legislar de forma clara e desembaraçada e de interpretar, quantificar e cobrar o sujeito passivo, não pode ele repassar ao administrado todos os ônus da delegação da tarefa hermenêutica. Ao contrário, deve criar mecanismos que atenuem a complexidade do sistema e facilitem a interpretação das normas jurídicas, ou, ao menos, que não punam os sujeitos passivos caso interpretem mal a legislação, desde que a interpretação conferida seja razoável e coerente (presente uma zona de incerteza objetiva).

5.3.2.1 A complexidade do sistema tributário brasileiro

A complexidade do sistema tributário brasileiro é amplamente reconhecida. A diversidade de tributos é extensa, o elenco de obrigações acessórias é mesmo

³⁹¹ JORGE, Alice de Abreu Lima (et al). *O adicional à contribuição ao risco ambiental do trabalho (ADRAT) e a aposentadoria especial*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2020, p. 153.

abundante, a legislação apresenta-se labiríntica e as suas possibilidades de interpretação são praticamente inesgotáveis.

Para se ter uma ideia da vastidão da legislação tributária no Brasil, em 2022, o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT)³⁹² mapeou que, desde a promulgação da CRFB/1988³⁹³, foram editadas 7.129.074 novas normas. Do total de normas editadas no Brasil nestes 34 anos, cerca de 6,54% se referem à matéria tributária. São 38.540 normas tributárias federais (8,26% das normas tributárias), 154.030 normas tributárias estaduais (33,01% das normas tributárias) e 273.991 normas tributárias municipais (58,73% das normas tributárias). Em média foram editadas 54 normas tributárias por dia útil ou 2,26 normas por hora útil.

Em razão da superabundância normativa, o IBPT estima que as empresas brasileiras incorram em despesas anuais da ordem de R\$ 207 bilhões apenas para garantir a conformidade fiscal. Esses recursos, que poderiam ser direcionados para investimentos e geração de empregos, acabam sendo destinados exclusivamente ao pagamento de tributos.

Internacionalmente, é crucial destacar a última posição ocupada pelo Brasil, entre 190 países avaliados no indicador *Doing Business* do Banco Mundial em 2020³⁹⁴. No quesito “pagamento de impostos”, o país demanda 1.501 horas anuais para cumprir suas obrigações fiscais, contrastando com a média de 159 horas observada nos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Essas dificuldades no processo de pagamento de tributos colocam as empresas brasileiras em desvantagem significativa em relação a seus concorrentes globais.

Esse cenário repercute em níveis reduzidos de investimentos na produção nacional, resultando em um crescimento econômico inferior e na diminuição da geração de renda. Adicionalmente, as distorções geradas pelo sistema tributário elevam os custos dos investimentos produtivos, prejudicando a capacidade de expansão da economia.

³⁹² IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 34 Anos Da Constituição Federal De 1988*. São Paulo: IBPT, 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em: 07 dez. 2023.

³⁹³ A data de corte considerada para este estudo foi 30 de setembro de 2022.

³⁹⁴ WORLD BANK; PWC. *Paying Taxes 2020: The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*. Washington D.C. (Estados Unidos): World Bank; PwC, 2019. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2020>. Acesso em: 07 dez. 2023.

Outro desafio a ser enfrentado refere-se à multiplicidade de alíquotas que incidem sobre o consumo, provenientes de diferentes tributos como PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISS³⁹⁵. Essa diversidade de alíquotas não apenas contribui para a complexidade tributária, mas também distorce o princípio da neutralidade, impactando os preços relativos e influenciando as decisões de consumo e investimento, prejudicando a alocação eficiente de recursos na economia.

Um terceiro obstáculo reside no excesso de tratamentos diferenciados concedidos a determinados bens e serviços. Embora esses tratamentos visem corrigir deficiências do sistema tributário, frequentemente resultam em maior complexidade, com um aumento no número de regras e alíquotas, além da discricionariedade no processo de concessão desses regimes diferenciados.

A complexidade tributária no Brasil, caracterizada pelo grande número de tributos, métodos de apuração distintos, alterações frequentes nas regras de aplicação, profusão de exceções e obrigações acessórias, contribui para custos elevados no processo de recolhimento e fiscalização tributária. Como efeito colateral, o alto custo da burocracia tributária é repassado aos preços dos produtos e serviços, impactando negativamente a competitividade do país e prejudicando os consumidores. Isso tudo impacta no que convencionou-se chamar de “Custo Brasil”, ou seja, os custos marginais da burocracia brasileira.

A complexidade da legislação é um fator que impacta diretamente na interpretação das normas tributárias. Dessa forma, a complexidade, de forma mediata, é um fundamento prático dos institutos que consagram o erro de proibição em matéria fiscal nos ordenamentos jurídico-tributários. Isso porque esse complexo sistema corrobora para erros interpretativos e divergências de entendimento entre fisco e sujeitos passivos. Fosse a legislação mais clara e transparente, certamente favoreceria a tarefa interpretativa. Não sendo este o caso, a administração fiscal deve criar mecanismos para balancear a complexidade legislativa. Um destes mecanismos é, justamente, a previsão de que condições de incerteza objetiva não podem dar azo à imposição de sanções.

³⁹⁵ Essa foi uma das justificativas da aprovação da reforma tributária em 2023. Por meio da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 132/2023, buscou-se unificar estes tributos em apenas dois: a Contribuição Social Sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o primeiro de competência da União e o segundo de competência dos Estados e Municípios. Esses tributos terão uniformidade legislativa em todo território nacional, cabendo a cada ente federativo regular a alíquota em sua circunscrição.

A complexidade do sistema tributário, portanto, é um fundamento prático da existência de institutos que excluem a responsabilidade por infrações fiscais quando existir delegação aos sujeitos passivos da tarefa interpretativa.

5.3.2.2 O lançamento por homologação e a delegação aos sujeitos passivos da tarefa interpretativa

O instituto do lançamento por homologação é referido de controvérsias doutrinárias. Seja aquelas concernentes à sua natureza (se ato ou procedimento), seja as relativas à sua eficácia (se constitutiva, declaratória ou mista). Nosso propósito neste tópico não é enveredar por essas querelas, antes é tão somente demonstrar como essa modalidade de lançamento transferiu aos sujeitos passivos toda a tarefa hermenêutica.

O lançamento por homologação está previsto no art. 150 do CTN e ocorre quando é responsabilidade dos sujeitos passivos da tributação (contribuintes ou responsáveis) antecipar o pagamento do tributo devido sem prévio exame da autoridade administrativa. Paulo Coimbra registra que o lançamento por homologação é

a modalidade de lançamento mais comum, resultante da nítida tendência a uma espécie de privatização dos deveres de apuração do crédito tributário, mercê do estado de necessidade da Administração Pública que não se vê capaz de promover o lançamento prévio de todas as inúmeras obrigações tributárias que nascem a todo instante³⁹⁶.

Essa modalidade de lançamento surge da sempre premente necessidade de tornar as normas jurídicas exequíveis. A praticidade, portanto, é o que rege e fundamenta a lógica por trás do lançamento por homologação. Contudo, o autolancamento – como muitas vezes é denominado – delega aos sujeitos passivos a tarefa de interpretar, quantificar e arrecadar os tributos, transferindo aos administrados toda a responsabilidade pela interpretação da legislação tributária. À administração, porém, fica resguardado o direito ao lançamento suplementar (de ofício), no prazo de cinco anos, caso se verifique inconsistências no pagamento anteriormente realizado.

³⁹⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 120.

O fisco assume, assim, uma atitude totalmente passiva na sua relação com os sujeitos passivos. É o que Ferreiro Lapatza denominou de “privatização da gestão tributária”³⁹⁷. A administração se desincumbe do seu dever de interpretar e aplicar a legislação para assumir um papel de agente fiscalizador das obrigações adimplidas por seus administrados. A inexistência da figura do lançamento por homologação, entretanto, é impensável no Estado fiscal contemporâneo. Isso porque as relações tributárias travadas entre fisco e sujeitos passivos são, quase mesmo, infinitas. Essa multitude de vínculos impossibilita que seja a administração pública a pessoa responsável por verificar a ocorrência dessas relações e estabelecer o seu conteúdo.

Alberto Xavier, na obra que apresenta sua teoria geral do lançamento, já advertia sobre a necessidade de o ente fazendário delegar cada vez mais aos sujeitos passivos a tarefa arrecadatória, tomando para si a incumbência de realizar fiscalizações cada vez mais seletivas.

Com o aumento do número de contribuintes para administrar, com a consequente renúncia ao lançamento generalizado em favor de lançamentos seletivos, através de uma administração mecanizada de processos de controle, com o agravamento de uma inflação que tornou necessária a adoção de cautelas antecipadas e propedêuticas (escriturações contábeis, selos de acompanhamento, notas fiscais) acentuou-se, de um lado, a seletividade dos lançamentos e, de outro, a sua função de controle³⁹⁸.

Além de ser indispensável à administração tributária contemporânea, Rodrigo Numeriano salienta duas vantagens da adoção do lançamento por homologação: (i) do ponto de vista dos sujeitos passivos, essa abordagem permite que ajustem os negócios jurídicos que pretendem celebrar conforme a estrutura normativa vigente, buscando uma menor carga tributária, seja ela proveniente do ordenamento jurídico local ou internacional. Essa abordagem, por sua vez, valida a autodeterminação, uma decorrência da livre disponibilidade econômica dos indivíduos, a qual é uma característica contemporânea do Estado fiscal; (ii) na perspectiva da administração fazendária, a forma de constituição dos créditos fiscais em questão representa um ganho inegável em termos de eficiência na cobrança de tributos. Nesse cenário, o

³⁹⁷ LAPATZA, José Juan Ferreiro, 1983, *apud* DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *O novo perfil da relação fiscal: os limites de revisão dos “autolançamentos” elisivos pela administração fazendária*. 2013. 195 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013, p. 77.

³⁹⁸ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 10.

Estado fica responsável apenas pelo papel fiscalizador, enquanto a cobrança efetiva dos tributos é realizada de maneira autônoma pelos sujeitos passivos³⁹⁹.

Marianne Baker, na dissertação que lhe conferiu o título de mestra pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), esclarece que, mesmo na ausência de um lançamento realizado pela administração pública, a exigibilidade do crédito tributário surge a partir de uma norma individual e concreta, resultante da subsunção do fato à norma que reconhece a ocorrência do fato gerador, aplicando, assim, o comando normativo. Essa função é desempenhada pelo ato-norma formalizador praticado pelo sujeito passivo, conhecido como autolancamento. Essa modalidade é uma variante da categoria mais ampla de "norma individual e concreta" e coexiste com o lançamento *stricto sensu*. Ambos compartilham semelhanças em termos de conteúdo e finalidade, ou seja, a verificação da ocorrência do fato gerador e a quantificação do crédito tributário⁴⁰⁰.

No entanto, é importante ressaltar que o autolancamento não representa um ato definitivo e não extingue o crédito de maneira irrevogável. Sua resolução está condicionada à homologação pelo fisco, e os sujeitos passivos assumem os riscos associados a possíveis declarações inexatas que possam surgir durante esse processo.

Os riscos de declarações inexatas estão, em larga medida, associados à complexidade da legislação tributária, como visto no tópico anterior. Ademais, a textura aberta da linguagem contribui significativamente para a existência de divergências interpretativas entre fisco e sujeitos passivos. Lembre-se que, muitas vezes, os intérpretes das normas fiscais são, por exemplo, contadores – ou outros profissionais sem formação jurídica. A grande maioria dos contribuintes (ou responsáveis) brasileiros não dispõe de assistência jurídica qualificada, o que, certamente, impacta no incremento da litigiosidade tributária.

Por isso o lançamento por homologação também é um fundamento prático para a existência de institutos que consagrem a exclusão da responsabilidade por infrações tributárias quando do erro de proibição. Sendo dever do sujeito passivo interpretar a

³⁹⁹ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *O novo perfil da relação fiscal: os limites de revisão dos "autolancamentos" elisivos pela administração fazendária*. 2013. 195 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013, p. 69.

⁴⁰⁰ RODRIGUES, Marianne Dolher Souza Baker. *O direito à autocompensação: a contraface do dever de autolancamento*. 2021. 135 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2019, p. 81.

emaranhada legislação fiscal, se o fizer mal, mas de maneira razoável, não é equânime, nem proporcional, que seja punido. Rodrigo Numeriano, em perfeita síntese da realidade, pontifica que

[n]o contexto de “privatização” da gestão tributária brasileira ora descortinado, sustentar a responsabilização objetiva dos sujeitos passivos da tributação, carentes de orientações firmes expedidas pela Administração Fazendária, em todo e qualquer caso de violação de normas tributárias, muitas vezes fundada em pura divergência entre os critérios interpretativos utilizados pelos particulares e aqueles adotados pelo Estado, contraria o garantismo constitucional vigente, com comprometimento do princípio da segurança jurídica em sua multidimensionalidade.

Os esclarecimentos acima não constituem crítica à modalidade do autolançamento como técnica de constituição do crédito tributário. Pelo contrário: reconhece-se, inclusive, que esta se coaduna com a praticabilidade da tributação no País. Pondera-se, entretanto, que a entronização da referida técnica arrecadatória, na *práxis* fazendária nacional, deve vir acompanhada de soluções repressivas ciosas do princípio da segurança jurídica. Soluções estas que se revelem aptas a compensar, em âmbito sancionador, a liberdade, ao menos interpretativa, que findou conferida aos sujeitos passivos da tributação relativamente à identificação das normas impositivas de tributos e deveres instrumentais incidentes sobre os atos que praticam. Sancionar de forma automática o descumprimento dessas normas conduz à erosão das bases de sustentação do modelo de Estado Democrático de Direito brasileiro⁴⁰¹.

Nesse sentido, uma das soluções que se revelam aptas a compensar, em âmbito sancionador, a liberdade interpretativa conferida aos sujeitos passivos é, justamente, a previsão de que as condições de incerteza objetiva eximem estes de penalidades, na hipótese de o fisco discordar da interpretação conferida.

Dessa forma, o autolançamento é um fator que deve ser considerado quando do estabelecimento de políticas que visem a equalizar os deveres dos sujeitos passivos com seus direitos. Não pode o administrado arcar com todos os ônus da tarefa interpretativa e ficar à mercê da fiscalização anuir com a interpretação que ele tenha levado a cabo. Se esta interpretação for razoável, considerando a privatização da gestão tributária e presente uma zona de incerteza objetiva, a administração fiscal deverá reputá-la como de boa-fé, já que é uma das interpretações possíveis da norma, e não poderá impor-lhe sanções punitivas (entretanto, poderá cobrar o tributo acrescido de juros e correção monetária).

⁴⁰¹ DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 42.

5.4 Efeitos do erro interpretativo no direito tributário sancionador brasileiro: nossa proposta

Conforme demonstrado, diversos ordenamentos estrangeiros dão tratamento ao erro interpretativo, eximindo de responsabilidade por infrações tributárias aqueles sujeitos passivos que se apoiam em uma das possíveis interpretações razoáveis da norma (presente uma condição de incerteza objetiva). Isso porque, nestas hipóteses, os sujeitos passivos se encontram em erro de proibição, faltando-lhes a potencial consciência da ilicitude de seus atos.

Fundamentam esse tratamento a boa-fé, a equidade e a proporcionalidade, bem como a delegação aos administrados da tarefa interpretativa – via lançamento por homologação – e a complexidade do sistema tributário.

Diante de tudo quanto exposto até aqui, defendemos que os sujeitos passivos brasileiros também possuem o direito de se verem eximidos de responsabilidade por infrações fiscais quando se encontrem em zonas de incerteza objetiva.

Assim como nos primórdios desse instituto na Espanha, o Brasil também não possui previsão legislativa expressa nesse sentido. Contudo, considerando os princípios gerais da repressão, que regem todo o aparato sancionatório estatal, os aplicadores do direito – leia-se os julgadores administrativos e judiciais – devem reconhecer essa excludente de culpabilidade quando comprovar o sujeito passivo o erro interpretativo e este se encontrar em uma zona de incerteza objetiva.

Entendemos, entretanto, que a expressão “zona (ou condição) de incerteza objetiva” é um conceito jurídico indeterminado, que necessita ser interpretado e concretizado caso a caso. Destarte, assim como ocorreu na Itália e nos Estados Unidos, buscamos objetivar o que se deve entender por condições de incerteza objetiva. Relembre-se que a Corte de Cassação Italiana elaborou um rol de dez situações nas quais essas zonas se revelam. Da mesma forma, a Receita Federal estadunidense estabelece algumas hipóteses do que se deve entender por incerteza objetiva.

Considerando a realidade brasileira, sustentamos e defendemos que algumas condições de incerteza objetiva já estão positivadas em textos legislativos, como o art. 100, parágrafo único, do CTN; o art. 106, I, do CTN; o art. 146 do CTN; e o § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 (incluído pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023). Porém, vamos além, pois entendemos que afora estas previsões expressas, os conflitos de

competência e algumas hipóteses de divergência jurisprudencial também devem ser consideradas quando da análise das condições de incerteza objetiva.

5.4.1 Hipóteses positivadas na legislação

Cabe nos ressaltar de, diferentemente dos ordenamentos vistos anteriormente, não possui o Brasil previsão da exclusão da responsabilidade por infrações quando os sujeitos passivos se encontrarem em uma zona de incerteza objetiva (ou estiverem amparados por uma interpretação razoável ou uma causa razoável). Contudo, mesmo diante da ausência de uma norma expressa nesse sentido, podemos observar que três dispositivos do CTN foram iluminados por essa concepção.

O primeiro é o parágrafo único do art. 100, que estabelece que “a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. Essa disposição nos chama mais ainda a atenção quando consideramos que uma das normas referidas no respectivo artigo é a que considera norma complementar da legislação tributária “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”.

Ou seja, se um sujeito passivo interpretou determinada norma em consonância com as práticas reiteradas da administração tributária e posteriormente veio a ser autuado porque a autoridade administrativa modificou seu entendimento, não lhe poderá ser imposta penalidade.

Com esse dispositivo o legislador nos sinaliza que a legislação tributária pode ser altamente complexa, inclusive com o fisco modificando entendimento anterior sobre a interpretação de um determinado dispositivo legal. Entretanto, se o sujeito passivo seguiu o entendimento reiterado da autoridade administrativa, por óbvio, pensava agir da maneira mais correta possível. Assim, sua conduta não era ilícita, vez que chancelada pela própria administração pública. Frente à nova interpretação, falta-lhe, portanto, consciência da ilicitude, e é justamente por isso que o parágrafo único do art. 100 do CTN o exime da responsabilidade pela infração.

Essa, aliás, é a ideia maior por trás do dispositivo da legislação espanhola, citado anteriormente no tópico 5.2.1, que não imputa ao contribuinte sanção estritamente tributária na hipótese de este agir com a diligência necessária. De acordo com esse dispositivo (art. 179, 2, da LGT) o contribuinte age com essa diligência

quando (i) esteja amparado por uma interpretação razoável da norma tributária ou (ii) tenha ajustado sua conduta aos critérios manifestados pela administração.

Veja-se que, além da interpretação razoável da norma, a conduta realizada de acordo com as manifestações exaradas pela autoridade administrativa também exime os sujeitos passivos da reponsabilidade por infrações. Dessa forma, entendemos que o dispositivo do código tributário brasileiro tem genuína intenção de não imputar sanções tributárias aos sujeitos passivos que tenham agido sem consciência da ilicitude. Essa é a ideia central que inspirou a redação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

Em suma, esse dispositivo possui o objetivo de assegurar a confiança gerada pela administração em seus administrados. Como vimos no tópico 5.3, o direito deve conferir aos cidadãos previsibilidade e calculabilidade, de forma que eles possam planejar suas ações. A irretroatividade dos atos do executivo, dessa forma, assim como a irretroatividade das leis e das decisões judiciais, deve ser pressuposto do Estado de Direito⁴⁰². É nesse sentido que, se os sujeitos passivos interpretarem uma norma conforme as práticas reiteradas do fisco, essa interpretação, indubitavelmente, será razoável, e, por esse motivo, merece proteção contra a cobrança de penalidades.

Outro dispositivo que entendemos ter a mesma inspiração é o inciso I do art. 106 do CTN. De acordo com sua redação “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”. Interessa-nos a regra veiculada ao final do artigo, qual seja, de que aplicação de penalidades é excluída quando da interpretação autêntica.

O que nos diz este dispositivo é que, havendo uma dúvida quanto à correta interpretação de uma norma tributária, o Poder Legislativo pode editar uma outra norma que venha a estabelecer a correta interpretação da norma anterior (que é dúbia e obscura). O pressuposto para a edição de uma norma interpretativa, portanto, é a existência de uma *res dubia* anterior. Contudo, se a norma interpretativa firma entendimento em desfavor do sujeito passivo, dele não poderá ser exigida nenhuma penalidade.

Ora, a concepção por trás desse dispositivo é que o contribuinte (ou responsável) estava claramente em erro de proibição. Se com a existência de uma

⁴⁰² BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 983.

norma dúbia – expressamente reconhecida pelo legislativo – o sujeito passivo optou por seguir uma das interpretações possíveis e, depois, é editada uma norma interpretativa que rechaça a interpretação dada pelo administrado e confere outra que venha a culminar, por exemplo, na cobrança de uma diferença de valores, essa diferença poderá ser cobrada (tributo, juros de mora e correção monetária), mas não poderá ser imputada a este contribuinte (ou responsável) qualquer tipo de sanção.

Vê-se, portanto, mais uma vez, a consagração de que, neste caso, o sujeito passivo estava em erro de proibição, pois não lhe era lícito exigir que soubesse qual viria a ser a correta interpretação da norma controvertida a ser firmada no futuro (em momento posterior ao nascimento e ao vencimento da obrigação tributária). Como dito anteriormente, não socorre ao contribuinte o dom da vidência.

Também o art. 146 do CTN, em estrita consonância com o art. 100, parágrafo único (visto anteriormente), prevê que

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

Veja-se, portanto, que este dispositivo consagra a segurança jurídica e a legítima expectativa do contribuinte (ou responsável) na administração pública.

Assim, se o fisco, posteriormente, modificar os critérios até então adotados, esta modificação só poderá ser implementada nos lançamentos posteriores (ainda não efetivados). Isso porque os critérios emanados pela autoridade administrativa geram uma zona de certeza objetiva. Se tais critérios são, ulteriormente, modificados, a zona de certeza é infirmada, gerando, *ipso facto*, uma zona de incerteza (que é objetivamente aferível). Assim que essa zona de incerteza não pode permitir a cobrança de sanções punitivas (no presente caso não permite sequer a cobrança do tributo para os fatos geradores ocorridos anteriormente à modificação). O dispositivo em questão, portanto, possui genuína inspiração na segurança jurídica e na proteção das expectativas geradas nos sujeitos passivos pela administração pública. É exemplo claro do que estamos aqui defendendo.

Assim, em que pese o CTN, diferentemente de outros ordenamentos jurídicos, não consagrar hipótese expressa de ausência de responsabilidade por erro de

proibição, podemos encontrar em seu texto alguns dispositivos que foram ineludivelmente inspirados por essa concepção.

Muito recentemente, observamos outro dispositivo que foi inspirado pelas ideias aqui defendidas. Trata-se do § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 (incluído pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023). Esse dispositivo estabelece que “ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais [...] na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade”.

Como destaca Pedro Adamy, o voto de qualidade, também conhecido como voto de desempate ou voto de minerva (e que, em verdade, é um voto duplo), encontra-se presente em diversas instâncias jurídicas e é uma prática comum na maioria dos Tribunais administrativos e judiciais. Em situações em que ocorre um empate devido a circunstâncias específicas de um julgamento, o voto de qualidade desempenha um papel crucial. A fim de garantir que o sistema judicial não deixe de fornecer uma decisão dentro de sua jurisdição e em conformidade com o princípio do “*non liquet*”, é necessário designar um membro do colegiado do Tribunal capaz de desempatar o julgamento e, assim, apresentar uma solução ao jurisdicionado⁴⁰³. No caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – órgão de julgamento administrativo da União – o membro designado para desempatar o julgamento é o presidente da turma julgadora, que, de acordo com o regimento interno do Tribunal, será sempre um membro da fazenda pública⁴⁰⁴. No caso do CARF, as turmas são compostas por seis julgadores, três representantes do fisco e três representantes dos contribuintes⁴⁰⁵, e, havendo empate no julgamento, este será decidido pelo voto de qualidade (duplo) do presidente da turma.

A previsão inserida no Decreto nº 70.235/1972 pela Lei nº 14.689/2023 contempla a exclusão da responsabilidade por infração tributária justamente na hipótese de o julgamento ser decidido pelo voto de qualidade, ou seja, na hipótese de indefinição jurisprudencial.

Se nem mesmo os conselheiros do CARF – que são especialistas em matéria tributária – conseguem chegar a um consenso sobre a correta interpretação de uma

⁴⁰³ ADAMY, Pedro. Voto de Qualidade no CARF: Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 37, p. 358-380, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/289>. Acesso em: 30 dez. 2023.

⁴⁰⁴ Cf. art. 52 c/c art. 97 do RICARF. Portaria MF nº 1.634/2023.

⁴⁰⁵ Cf. art. 64 do RICARF. Portaria MF nº 1.634/2023.

norma, sendo que metade vota por uma interpretação e outros três conselheiros entendem como mais correta outra interpretação, não seria justo impor ao sujeito passivo – reforça-se, muitas vezes sem formação jurídica – que soubesse, *a priori*, qual a interpretação correta. Evidente, assim, a zona de incerteza objetiva.

Essa hipótese de divergência jurisprudencial, portanto, corrobora o fato de estar o sujeito passivo em erro de proibição, não lhe sendo apreensível a ilicitude de seus atos. A previsão do § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 consagra, portanto, que a interpretação razoável da norma tributária, quando presente uma condição de incerteza objetiva, exclui a responsabilidade por infrações. Não pode ser outra a conclusão, senão aquela que compreende que o ordenamento jurídico brasileiro também estabelece o tratamento ao erro interpretativo em algumas hipóteses.

Assim, a despeito de não existir uma norma geral que consagre as condições de incerteza objetiva como excludente de responsabilidade por infrações tributárias, certo é que este argumento deverá ser levado em consideração em favor dos sujeitos passivos em suas defesas. Os dispositivos elencados aqui demonstram cabalmente que os efeitos do erro interpretativo não podem ser desprezados pelos Tribunais brasileiros.

5.4.2 Hipóteses de conflito de competência

Como visto no tópico 3.4.1, a dúvida e divergência entre autoridades fiscais, isto é, os conflitos de competência, também são uma condição de incerteza objetiva. Ora, se até mesmo distintos entes, órgãos ou agentes arrecadadores divergem entre si sobre o alcance e extensão de um conceito jurídico-tributário, não pode ser exigido dos sujeitos passivos que saibam, de antemão, qual a correta interpretação da norma fiscal.

Assim, se o contribuinte (ou responsável) estribou-se em uma interpretação chancelada por um ente tributante e, posteriormente, veio a ser cobrado por outro ente pelo mesmo fato gerador, não lhe poderá ser imputada qualquer penalidade pelo atraso (ou ausência) do recolhimento do tributo, caso a jurisprudência seja firmada a favor deste segundo e não ocorra modulação de efeitos.

As hipóteses de conflitos de competência, portanto, são hipóteses claras de condições de incerteza objetiva. A objetividade da incerteza é verificada pela divergência entre as próprias autoridades administrativas. Assim, se nem mesmo as

mais variadas administrações tributárias conseguem chegar a um consenso, não pode ser exigido do contribuinte que saiba, *a priori*, qual a interpretação correta.

5.4.3 Hipóteses de divergência jurisprudencial

Como visto no tópico 5.4.1, a Lei nº 14.689/2023 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a exclusão da responsabilidade por infrações tributárias, isentando de penalidade os sujeitos passivos, na hipótese de seu processo ser decidido de forma desfavorável pelo voto de qualidade, ou seja, foi positivada a interpretação razoável da norma como excludente de responsabilidade na hipótese de divergência jurisprudencial (condição de incerteza objetiva).

Afora essa hipótese – voto de qualidade no CARF – vislumbramos outros casos de divergência jurisprudencial que merecem o mesmo tratamento. Trata-se de hipóteses semelhantes onde há divergência entre os aplicadores do direito, o que justifica que idêntica abordagem seja dada ao caso concreto. Trata-se do clássico princípio "*ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*" (onde existe a mesma razão fundamental, deve prevalecer a mesma regra de direito).

As hipóteses às quais nos referimos são: (i) o julgamento de Recurso Especial pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) baseado em divergência jurisprudencial; (ii) o julgamento de Recurso Especial pelo STJ baseado em divergência jurisprudencial; (iii) os Embargos de Divergência; e (iv) a modificação jurisprudencial sem modulação de efeitos.

O Recurso Especial julgado pela CSRF é cabível (nos termos do art. 118 do Regimento Interno do Conselho de Administração de Recursos Fiscais - RICARF) “contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais”. Se a divergência dentro de uma turma (quando decidido pelo voto de qualidade) já é suficiente para isentar os sujeitos passivos das penalidades aplicadas, com mais razão a divergência entre turmas – que justifica a interposição do Recurso Especial administrativo – deveria também excluir a referida responsabilidade. Isso porque permanece a indefinição jurisprudencial entre especialistas tributários – rememore-se que os conselheiros do CARF são escolhidos entre renomados e respeitados tributaristas.

No mesmo sentido, o Recurso Especial interposto no STJ com fundamento no art. 105, II, “c”, da CRFB/1988, deveria, também, eximir a responsabilidade dos sujeitos passivos por infrações fiscais, porquanto trata-se da configuração de uma condição de incerteza objetiva. Isso porque, de acordo com o referido artigo, é cabível Recurso Especial quando a decisão recorrida “der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal”. Ora, se os Tribunais divergem sobre a interpretação a ser conferida a determinado dispositivo legal, não seria possível exigir do contribuinte (ou responsável) que soubesse como interpretá-lo corretamente e antever qual sodalício viria a estar com a razão. Dessa forma, resta evidente a condição de incerteza objetiva.

Recentemente verificamos essa divergência nas decisões que apreciavam a não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores descontados (coparticipação) do empregado a título de algumas verbas previdenciárias, como, por exemplo, vale-alimentação, vale-transporte e assistência médica e odontológica. Enquanto o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4)⁴⁰⁶ possuíam jurisprudência no sentido de serem os valores descontados integrantes da base de cálculo da referida exação, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5), em diversas oportunidades, entendeu que os valores pagos a título de coparticipação deveriam acompanhar a sorte da rubrica que compunham, de forma que se a verba principal fosse excluída da base de cálculo, os valores descontados também o deveriam ser⁴⁰⁷. Atualmente, o tema está afetado para análise pelo STJ (tema nº 1.074 dos recursos repetitivos).

Veja-se, portanto, que se nem os Tribunais sabem qual a correta interpretação dos dispositivos que estabelecem a conformação da base de cálculo das contribuições previdenciárias, não seria justo, isto é, condizente com os cânones da boa-fé, da equidade e da proporcionalidade, exigir tal tarefa interpretativa do contribuinte (ou responsável). Portanto, nestes casos, se o STJ proferir decisão desfavorável aos sujeitos passivos, entendemos pela possibilidade da cobrança do crédito principal, mas não daquele concernente às penalidades tributárias. Nesta hipótese, resta configurada a condição de incerteza objetiva da norma.

⁴⁰⁶ Registre-se que o TRF4, inclusive, inicialmente, julgava esse tema de forma favorável aos contribuintes.

⁴⁰⁷ O Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) e o Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) não dispõem de quantidade significativa de decisões para que se possa falar em uma jurisprudência em torno do tema.

Também os Embargos de Divergência julgados pelos Tribunais, quando ocorre divergências entre turmas de um mesmo Tribunal, deveriam receber o mesmo tratamento em sendo a decisão final desfavorável aos sujeitos passivos. Da mesma maneira que ocorre nos casos acima, esta hipótese de divergência jurisprudencial causa expectativa legítima nos sujeitos passivos da correção de uma ou mais interpretações extraídas do mesmo dispositivo legal. Assim, quando da pacificação do entendimento, caso este venha a ser desfavorável aos administrados, defendemos que os Tribunais cancelem as penalidades aplicadas pela administração fazendária (caso elas existam).

Por fim, ainda com mais razão, a modificação de jurisprudência sem modulação de efeitos parece ser o caso por excelência no qual a condição de incerteza objetiva se apresenta e no qual deve ser protegida a legítima expectativa gerada nos sujeitos passivos. Para ficar claro o que estamos dizendo, damos um exemplo. O STF julgou, em 2020, o RE nº 1.072.485/PR⁴⁰⁸ (*leading case* do tema nº 985 da repercussão geral) e assentou a incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias. Ocorre que o STJ já possuía entendimento pacífico (tema nº 479 dos recursos repetitivos) de que esta verba deveria ser considerada indenizatória, de maneira que sobre ela não incidisse a exação em espeque. Ademais, havia justificada e legítima expectativa de que o entendimento do STJ seria definitivo, por força de diversas decisões nas quais o STF reconheceu não haver repercussão geral em temas que envolviam natureza de verbas previdenciárias. Como nos recorda Paulo Coimbra:

Nada obstante, a jurisprudência histórica do Pretório Excelso – refletida no julgamento dos Temas nº 482 (RE nº 611.505), 759 (ARE nº 745.901), 908 (RE nº 892.238) e 1.100 (ARE nº 1.260.750), este decidido em momento posterior à própria afetação do Tema nº 985 – era pela impossibilidade de análise da natureza jurídica das verbas, matéria que seria infraconstitucional. [...] Apesar de o STF ter indicado ao longo dos anos que a natureza jurídica das verbas recebidas pelo empregado seria tema infraconstitucional, houve uma repentina alteração em tal entendimento ao se reconhecer a repercussão geral no Tema nº 985 (RE nº 1.072.485/PR), o que foi noticiado como “surpresa”, “reviravolta” e “ruptura”. O recurso extraordinário foi protocolado em 5 de setembro de 2017, e sua repercussão geral foi julgada em fevereiro de 2018. Note-se que se trata de momento posterior às decisões

⁴⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 1.072.485/PR*. Natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, 02 de outubro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5255826>. Acesso em: 16 fev. 2024.

nos Temas nº 482, 759 e 908, citados, mas anterior ao julgamento da repercussão geral no Tema nº 1.100⁴⁰⁹.

O que fez o STF⁴¹⁰, portanto, ao modificar entendimento chancelado por outro Tribunal Superior, foi infirmar uma zona de certeza até então prevalecente. Existia, no presente caso, uma zona de certeza objetiva que foi infirmada e transmutada para uma zona de incerteza objetiva.

No caso do terço de férias (hipótese de modificação jurisprudencial), entendemos que a expectativa gerada no contribuinte, em virtude do precedente do STJ (e das decisões reiteradas do STF que negaram repercussão geral à análise da natureza de verbas previdenciárias), deve ser posta em evidência e protegida de maneira ferrenha, sob pena da afronta à segurança jurídica. Aqui entendemos que nem o principal pode ser cobrado retroativamente, porém, se o STF decidir por não modular os efeitos da decisão – em grave afronta à segurança jurídica, repise-se – entendemos que, pelo menos, a penalidade pela ausência de recolhimento não deve ser cobrada. Ora, existirá interpretação mais razoável do que aquela consagrada em recurso repetitivo do STJ? Como poderia o contribuinte supor que, posteriormente, o STF viria a reformar tal entendimento? Portanto, também (e principalmente) aqui, entendemos que o contribuinte está diante de uma condição de incerteza objetiva. Nesta hipótese, nos parece mesmo existir requintes de crueldade em punir o contribuinte que enveredou-se por uma das possíveis interpretações da norma (interpretação essa, reforce-se, chancelada por um tribunal superior em precedente qualificado).

Essas quatro hipóteses de divergência jurisprudencial, ao nosso sentir, em muito se assemelham àquela que foi positivada no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 (incluído pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023). Portanto, como dissemos acima, onde se apresentam as mesmas razões, deve apresentar-se o mesmo direito. Assim é que estas hipóteses configuram a razoabilidade da interpretação do contribuinte e, em caso de ser tomada decisão de maneira desfavorável a ele, os Tribunais devem cancelar as penalidades aplicadas.

⁴⁰⁹ SILVA, Paulo Roberto Coimbra; MARTINS NETO, Idail Costa. Do caráter constitucional (ou infraconstitucional) da natureza das verbas trabalhistas e a oscilante jurisprudência do STF: segurança e modulação. *Fórum de Direito Tributário*, v. 1, p. 37-62, 2023.

⁴¹⁰ Até a data de depósito desta dissertação, em fevereiro de 2024, o julgamento do STF ainda não havia se concluído, pois o Pretório Excelso ainda iria se pronunciar sobre a modulação de efeitos desse precedente.

Todas estas hipóteses de zonas de incerteza objetiva evidenciam e reforçam o erro de proibição no qual se encontravam os sujeitos passivos, de maneira a faltarlhes potencial consciência da ilicitude de seus atos, o que exclui a sua culpabilidade, de maneira que deve ser eximida a responsabilidade pelas infrações fiscais.

5.5 Consequências

Diante de tudo quanto exposto até aqui, entendemos que a condição (ou zona) de incerteza objetiva exclui a culpabilidade dos sujeitos passivos, em virtude de estes encontrarem-se em erro de proibição, de forma a faltarlhes potencial consciência da ilicitude.

A consequência da interpretação razoável da norma, presente uma condição de incerteza objetiva, portanto, é a exclusão da responsabilidade do contribuinte (ou responsável) pelas infrações (supostamente) cometidas. Assim, nos casos positivados pela legislação, como visto no tópico 5.4.1, a própria fiscalização quando da autuação fiscal deve deixar de lançar as penalidades previstas na legislação, porquanto a atividade fiscal é uma atividade administrativa plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional do agente (art. 142, parágrafo único, do CTN).

Também nas hipóteses de conflito de competência e de divergência jurisprudencial, entendemos que, demonstrando o sujeito passivo a presença destas condições de incerteza objetiva, os tribunais, se decidirem como correta interpretação que o desfavoreça, deverão cancelar a penalidade aplicada pela fiscalização. Isso porque é dever de todo Tribunal prezar pela justiça no caso concreto. Não obstante, a boa-fé, a equidade e a proporcionalidade são princípios gerais do direito que devem sempre ser considerados nos julgamentos judiciais e administrativos.

Por sua vez, no caso de contribuintes (ou responsáveis) que se valeram de uma das interpretações possíveis, baseando-se, por exemplo, na jurisprudência de um TRF que se encontra em dissenso com a jurisprudência de outro TRF ou, com mais razão ainda, na interpretação consagrada de um tribunal superior (que posteriormente veio a ser infirmada), deverá a administração fazendária verificar a razoabilidade da interpretação e a presença de uma condição de incerteza objetiva durante o procedimento de fiscalização, as quais, uma vez constatadas, impedirão o agente fiscal de lançar a respectiva multa. Isso porque, recorde-se: não obstante a atividade de lançamento ser uma atividade plenamente vinculada, a equidade está

prevista, justamente, na lei (CTN), vinculando, ineludivelmente, o auditor fiscal à sua observância. Dessa forma, sendo o direito tributário sancionador, como vimos, o campo propício para a aplicação desse princípio, o agente administrativo possui margem para adequar a sanção ao caso concreto (já que sua função é, apenas, propor a sanção cabível, nos termos do art. 142 do CTN).

Ademais, as conclusões aqui expostas para as zonas de incerteza objetiva vedam tão somente a aplicação de sanções com caráter eminentemente punitivo. Assim, nossa proposta está limitada à aplicação de penalidades pecuniárias, de maneira que será plenamente possível cobrar dos sujeitos passivos o tributo não recolhido (acrescido de juros de mora e correção monetária).

Assim porque, sob o pretexto de uma legalidade estéril e formalista, não se pode admitir uma cegueira deliberada às condições de incerteza objetivamente observadas e impor aos sujeitos passivos sanções por atos e ações que não lhes era exigível saber, de antemão, serem ilegais. Mais uma vez, frise-se: não socorre ao contribuinte o dom da vidência, pelo que este se encontra em erro de proibição, faltando-lhe potencial consciência da ilicitude de seus atos.

5.6 Terceira conclusão intermediária

O erro interpretativo recebe tratamento em diversos ordenamentos jurídicos. Na Espanha, o erro interpretativo dá lugar à interpretação razoável da norma; na Itália, à condição objetiva de incerteza; nos Estados Unidos, às causas razoáveis. Todos estes institutos excluem a responsabilidade dos sujeitos passivos pelas infrações (supostamente) cometidas contra o sistema tributário.

Estes institutos aparecem legislativa, doutrinária e jurisprudencialmente como excludentes de culpabilidade nas sanções estritamente tributárias. Possuem como fundamentos teóricos os princípios da boa-fé, da equidade e da proporcionalidade, que são princípios gerais do direito e devem ser sempre considerados quando dos julgamentos administrativos e judiciais.

Também a complexidade do sistema tributário e o lançamento por homologação consubstanciam fundamentos práticos para a adoção desses institutos nos mais diversos ordenamentos, em especial no Brasil, onde existem níveis de complexidade e litigiosidade superlativos. Isso porque o lançamento por homologação

delegou aos sujeitos passivos a tarefa interpretativa das normas jurídicas que estão inseridas num sistema tributário altamente complexo e melindroso.

Entendemos, portanto, que uma condição de incerteza objetiva exclui a culpabilidade dos sujeitos passivos, uma vez que estes se encontram em erro de proibição, resultando na ausência de uma consciência plena da ilicitude.

Defendemos, portanto, a aplicabilidade destes institutos para a realidade brasileira, porquanto podem ser depreendidos do ordenamento jurídico nacional. Contudo, entendemos ser necessário uma objetivação dessas condições de incerteza. Assim é que vislumbramos algumas hipóteses já positivadas na legislação, como aquelas que se verificam no art. 100, parágrafo único, do CTN; no art. 106, I, do CTN; no art. 146 do CTN; e no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 (incluído pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023). Nestes casos, a própria administração fiscal deve deixar de aplicar as penalidades caso autue o contribuinte (ou responsável), podendo, contudo, cobrar-lhe o valor do tributo (acrescido de juros de mora e correção monetária).

Não obstante as hipóteses já positivadas, entendemos que os conflitos de competência e alguns casos de divergência jurisprudencial também devem ser consideradas como hipóteses de condições (ou zonas) de incerteza objetiva. Dessa forma, sem pretensão de sermos exaustivos e taxativos, podemos resumir as hipóteses de incerteza objetiva da seguinte maneira:

1. Art. 100, parágrafo único, do CTN;
2. Art. 106, I, do CTN;
3. Art. 146 do CTN;
4. § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 (incluído pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023);
5. Conflitos de competência;
6. Julgamento de Recurso Especial pela CSRF baseado em divergência jurisprudencial;
7. Julgamento de Recurso Especial pelo STJ baseado em divergência jurisprudencial;
8. Embargos de Divergência; e
9. Modificação jurisprudencial sem modulação de efeitos.

Nestes casos, propugnamos que, na hipótese de a interpretação vencedora ser desfavorável ao contribuinte, os tribunais devem cancelar a penalidade aplicada, sob pena de incorrerem em uma cegueira deliberada às condições de incerteza objetivamente apreciáveis.

6 CONCLUSÃO

Após todo o percurso argumentativo desenvolvido neste trabalho, é possível respondermos às perguntas formuladas no início do desenvolvimento: (i) quais são os efeitos do erro interpretativo quando o sujeito passivo se encontrar em uma zona de incerteza objetiva?; (ii) é lícito punir o sujeito passivo que pagou tributos a menor, deixou de fazê-lo ou não cumpriu uma obrigação acessória, quando este encontrar-se em zona de incerteza objetiva?; (iii) pode-se invocar uma excludente de culpabilidade nas hipóteses em que o sujeito passivo estiver amparado por uma interpretação razoável da norma estando em uma zona de incerteza objetiva?

Foi possível concluirmos que a teoria da textura aberta da linguagem, originada nas faculdades de letras, permitiu uma nova compreensão da comunicação. Abandonou-se a antiga ideia de que a linguagem possui conceitos fixos e determinados, passando-se a entender os signos linguísticos como portadores de incompletude e potencial vaguidade. A superação dessa antiga concepção foi crucial para compreender que, em alguns casos, são necessários testes empíricos para uma compreensão adequada do que se quer comunicar.

Diante disso, fica evidente que existem situações de indeterminação no direito que exigem esclarecimento por meio da interpretação realizada por seus aplicadores. Em alguns casos, o conceito jurídico sempre se aplicará (candidatos positivos), em outros nunca se aplicará (candidatos negativos) e em outros ainda não é possível determinar antecipadamente sua aplicação (candidatos neutros).

A textura aberta da linguagem, portanto, gera casos de alta indagação jurídica, marcados pela existência de uma *res dubia*. A *res dubia* é uma consequência direta da indeterminação no direito, justificando as divergências de entendimento sobre um mesmo conceito.

Ademais, foi possível concluir que a culpabilidade, originada no direito penal, tornou-se um princípio geral da repressão aplicável a todos os ramos jurídicos que lidam com sanções, especialmente quando consideramos o direito como um sistema normativo. A ideia de sistema, proveniente das ciências biológicas e aplicada por Niklas Luhmann às ciências sociais, demonstra que os ramos jurídicos não são infensos à permeabilidade principiológica. O princípio da culpabilidade é exemplo dessa permeabilidade.

A admissão da culpabilidade no direito tributário sancionador deriva do garantismo constitucional estabelecido pela Constituição de 1988, que consagrou garantias mínimas para todos os cidadãos, incluindo a presunção de inocência e a individualização da pena. Essas garantias repudiam a ideia de responsabilização objetiva, salvo em casos de indenizações. Assim porque o art. 136 do CTN deve ser interpretado conforme as disposições constitucionais, estabelecendo uma presunção relativa de culpa (nunca de dolo). Leitura essa que está em consonância com os princípios da praticabilidade, da eficiência e da culpabilidade que regem o ordenamento jurídico brasileiro.

Postas estas duas premissas, foi possível concluirmos que não devem ser impostas sanções estritamente tributárias aos sujeitos passivos que, encontrando-se em uma zona (ou condição) de incerteza objetiva, interpretem razoavelmente a norma tributária. No entanto, destacamos a necessidade de objetivar essas zonas (ou condições) de incerteza. Identificamos algumas hipóteses já positivadas, como aquelas presentes no art. 100, parágrafo único, do CTN; no art. 106, I, do CTN; no art. 146 do CTN; e no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 (incluído pelo art. 2º da Lei nº 14.689/2023). Nessas situações, a administração fiscal deve deixar de aplicar as penalidades ao autuar o sujeito passivo. Além das hipóteses positivadas, consideramos que casos de conflitos de competência e alguns casos específicos de divergência jurisprudencial também devem ser tratados como causas de exclusão da responsabilidade por infrações tributárias.

Ante todo o exposto é possível concluir que: (i) um dos efeitos do erro interpretativo, quando o sujeito passivo se encontrar em uma zona de incerteza objetiva, deve ser a exclusão de sua culpabilidade por ausência de potencial consciência da ilicitude; (ii) não é lícito punir o sujeito passivo que esteja amparado por uma interpretação razoável da norma tributária (presente uma condição de incerteza objetiva), porquanto em tal situação este se encontra em erro de proibição; e (iii) considerando que a Constituição brasileira é uma Constituição garantista, a culpabilidade deve orientar toda a potestade sancionatória do Estado e, dessa forma, é totalmente viável invocar uma excludente de culpabilidade quando o sujeito passivo se deparar com uma condição de incerteza objetiva.

Como dito alhures, este trabalho é, acima de tudo, um trabalho de bom senso. Bom senso no trato da administração para com seus administrados, do fisco para com os contribuintes. Esperamos ter jogado luz sobre algumas ideias e *insights* que nos

parecem, hoje, tão necessários à (sempre em voga) discussão tributária brasileira. Seja como meio de defesa dos contribuintes, seja como proposta para a edição de uma legislação tributária que contemple as condições objetivas de incerteza como hipóteses de exclusão da responsabilidade por infrações.

REFERÊNCIAS

LIVROS, PERIÓDICOS E DOCUMENTOS DIGITAIS

ADAMY, Pedro. Voto de Qualidade no CARF: Violação ao Critério Paritário. Considerações de Lege Ferenda. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 37, p. 358-380, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/289>. Acesso em: 30 dez. 2023.

AGOSTINHO, Santo. *O livre-arbítrio*. São Paulo: Paulus, 1995.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

ALTAMIRANO, Alejandro. *Derecho tributário: teoría general*. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012.

AMARO, Luciano. *Infrações tributárias*. *Revista de Direito Tributário*, n. 67. São Paulo: Malheiros, 1995.

ANDRADE, Aurélio Oliveira; MARINHO NETO, José Antonino. Variações em torno das controvérsias envolvendo a aplicação do princípio da proporcionalidade ao direito tributário sancionador na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In: Gustavo Lanna Murici, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Martha Toribio Leão, Rafael Campos Soares da Fonseca. (Org.). Estudos sobre a jurisprudência: controvérsias em matéria tributária nos tribunais superiores*. 1ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2023, p. 415-434.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ASHTON, Peter Walter. A common law e a equity do direito anglo-saxônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, v. 1, n. 28, p. 87-111, 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1995.

ATALIBA, Geraldo. *Imposto de renda: multa punitiva*. *In: Estudos e pareceres de direito tributário*. 2. v. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. São Paulo: Malheiros/Juspondivm, 2022.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

AYUSO, Isabel Sanches. *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996.

AZEVEDO, Henrique Machado Rodrigues de. *As normas gerais da repressão como limites para a compreensão das sanções tributárias*. 2011. 265 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado (atualizadora). *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BALESTRA, Carlos Fontán. *El elemento subjetivo del delito*. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1957.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 1996.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. O 'Princípio da Tipicidade Tributária' - A ideia de determinação e a visão de Ricardo Lobo Torres. In: TORRES, Silvia Faber; ROCHA, Sérgio André. (org.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. 1. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020, v. 1.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Contribuição previdenciária sobre descontos na folha de salários: uma interpretação à luz da "eficácia irradiante" dos direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

BATISTA JÚNIOR. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERMAN, Daniel M. Tax penalties in the United States. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes temas do direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. Coimbra: Almedina, 2007.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Edipro, 2016.

- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. São Paulo: Edipro, 2014.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BRODT, Luís Augusto Sanzo. *Novo Estudo sobre a consciência da ilicitude*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2019.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CARRAZZA, Antônio Roque. *Imposto sobre a renda*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.
- CHAMON JUNIOR, Lúcio Antônio. *Do giro finalista ao funcionalismo penal: embates e perspectivas dogmáticas decadentes*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2004.
- CNJ, Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2023*. Brasília: CNJ, 2023, p. 150. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/09/justica-em-numeros-2023-010923.pdf>. Acesso em: 07 dez. 2023.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias: infrações tributárias e sanções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *Direito tributário sancionador: culpabilidade e segurança jurídica*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.
- DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourcq. *O novo perfil da relação fiscal: os limites de revisão dos "autolançamentos" elisivos pela administração fazendária*. 2013. 195 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2013.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, Direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Dos princípios gerais do Direito Tributário. In: *Tratado del derecho tributário*. Lima: [s.n.], 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. atual. por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil: obrigações*. Salvador: Juspodivm, 2017.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e razão: teoria do garantismo penal*. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FONSECA, Tiago da Silva. *A afirmação da previsibilidade no direito tributário*. 2011. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

FRANCO, Caio Oliveira; FERRAZ, Lívia Mangelli; LEITE, Luisa Sousa Lima; AMARAL, Nathan Gabriel de Almeida Azevedo. Renda e proventos de qualquer natureza: o conceito constitucional do signo nos precedentes do Supremo Tribunal Federal. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Memórias de direito tributário na Vetusta: lições e temas seletos de 2022*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2023.

FREUDENTHAL, Berthold. *Culpabilidad y reproche en el derecho penal*. Editorial B de f, 2003.

GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2013.

GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

GOLDSCHMIDT, James. *La concepción normativa de la culpabilidad*. Buenos Aires: B de f, 2002.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca; NICÁCIO, Camila Silva. *(Re)pensando a pesquisa jurídica*. São Paulo: Almedina, 2020.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. *Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 34 Anos Da Constituição Federal De 1988*. São Paulo: IBPT, 2022. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-34-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em: 07 dez. 2023.

IBRAIM, Marco Túlio Fernandes. A conformação das sanções fiscais pela observância da capacidade econômica dos contribuintes: análise segundo o princípio da capacidade contributiva. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). *Grandes temas de direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

JAKOBS, Günther. *Tratado de direito penal: teoria do injusto penal e culpabilidade*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2009.

JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de derecho penal: parte general*. Granada: Comares Editorial, 2002.

JORGE, Alice de Abreu Lima. *Planejamento no direito tributário*. Coleção Paulo Coimbra. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

JORGE, Alice de Abreu Lima et al. *O adicional à contribuição ao risco ambiental do trabalho (ADRAT) e a aposentadoria especial*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2020.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

KPMG. *Pesquisa maturidade do compliance no Brasil*. Brasil: KPMG, 2019. Disponível em: <https://home.kpmg/br/pt/home/insights/2019/10/pesquisa-maturidade-compliance.html>. Acesso em: 07 dez. 2023.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LISZT, Franz von. *Tratado de direito penal alemão*. Brasília: Senado Federal, 2006.

LOPES, Mônica Sette. *A equidade e os poderes do juiz*. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

LUHMANN, Niklas. *Complejidad y modernidad: de la unidad a la diferencia*. Madrid: Trotta, 1998.

LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 2010.

MACEIRAS, Osear García. La interpretación razonable de la norma tributaria. *Revista da Asesoría Xurídica da Xunta de Galicia*, Santiago de Compostela, n. 1, p. 137-144, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. *In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Sanções administrativas tributárias.* São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária.* 2. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O conceito do tributo e a participação do estado no produto da atividade ilícita. *In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M. (orgs.). Tributação do ilícito.* São Paulo: Malheiros, 2018.

MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias: definição e limites.* São Paulo: Malheiros, 2016.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito.* 6. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1957.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Rafael Munhoz de. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador.* São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. A proporcionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 23. São Paulo: IOB, p. 469-475, 1994.

MENEZES CORDEIRO, António Manuel da Rocha e. *Da boa fé no direito civil.* Coimbra: Almedina, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário.* 2. v. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MORÁN, José María Tovillas. Error invencible de hecho y de derecho como causas de exclusión de la culpabilidad. *In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (coord.). Grandes Temas de Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de tributo e sua divisão em espécies. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 76, p. 71-90, jul. 2015.

MUNHOZ NETO, Alcides. *A ignorância da antijuridicidade em matéria penal.* Rio de Janeiro: Forense, 1978.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 1998.

NEUMANN, Franz. *O império do direito: teoria política e sistema jurídico na sociedade moderna.* São Paulo: Quartier Latin, 2013.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito financeiro: curso de direito tributário*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Jose Bushatsky, 1969.

OLIVEIRA, Carlos Eduardo de. *A dúvida jurídica razoável e a cindibilidade dos efeitos jurídicos*. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, março 2018. 7 p. (Texto para discussão, n. 245). Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/539170>. Acesso em: 27 dez. 2023.

OLIVEIRA, Márcio Luís de. *A constituição juridicamente adequada*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação*. 2018. Tese (Doutorado em Direito – Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

PENNESI, Lorenzo. Brevi note in tema di buona fede e sanzioni amministrative tributarie. *Diritto e pratica tributaria*, Padova, v. 90, n. 1, p. 417-441, 2019.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*. 2. v., 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

PÉREZ, Susana Aníbarro. *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*. Madrid: Editorial Lex Nova, 1999.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

REALE JR., Miguel. *Teoria do delito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2002.

REBELO, Nuno. *Civilizado homem selvagem: um passeio pela história e pelo direito*. Belo Horizonte: Sete Autores, 2022.

RFB, Receita Federal do Brasil. *Créditos Ativos*. Brasília: RFB, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/cobranca>. Acesso em: 07 dez. 2023.

RODRIGUES, Marianne Dolher Souza Baker. *O direito à autocompensação: a contraface do dever de autolançamento*. 2021. 135 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2019.

ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Madrid: Civitas, 1997.

ROXIN, Claus. *Estudos de direito penal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SALAS, Jaime Couso. *Fundamentos del derecho penal de culpabilidad: historia, teoría y metodología*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.

SANTIAGO, Daniela Victor Melo. *Apontamentos para uma aplicação da teoria da imputação objetiva no campo das infrações tributárias*. 2004. 147 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2004.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal: parte geral*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade civil do estado intervencionista*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SCHOLLER, Heinrich. O princípio da proporcionalidade no direito constitucional e administrativo da Alemanha. Trad. Ingo Wolfgang Sarlet. *Interesse Público*, São Paulo, ano 1, n. 2, p. 93-107, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.

SGARBI, Adrian. *Clássicos de teoria do direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: Harvard University Press, 2011.

SICHES, Luis Recasens. *Tratado general de filosofía del derecho*. Cidade do México: Editorial Porruá, 1978.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 91, n. 798, p. 23-50, 2002.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A responsabilidade pelas infrações tributárias. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, v. 47, p. 270-271, jul./dez. 2005.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não cumulativos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *IPVA: Imposto sobre propriedade de veículos automotores*. 2. ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Obrigação tributária: regra matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Dever de Colaboração do Contribuinte e os Direitos de Petição e à Autocomposição. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (org.). *Direitos Fundamentais dos Contribuintes: Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021, v. 1.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Sanção Tributária: Natureza Jurídica e Funções. *Revista Fórum de Direito Tributário*, v. 17, p. 133-149, 2005.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra; MARTINS NETO, Idail Costa. Do caráter constitucional (ou infraconstitucional) da natureza das verbas trabalhistas e a oscilante jurisprudência do STF: segurança e modulação. *Fórum de Direito Tributário*, v. 1, p. 37-62, 2023.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STRUCHINER, Noel. *Uma análise da textura aberta da linguagem e sua aplicação ao direito*. 2001. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2001.

TAVARES, Juarez. *Teoria do crime culposo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

TAVARES, Juarez. *Teorías del delito: variaciones, tendencias*. Buenos Aires: Editorial Hammurabi, 1983.

TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. *O princípio da boa-fé no direito civil*. São Paulo: Almedina, 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de. *Direito público e direito privado: sob o prisma das relações jurídicas*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Buenos Aires: Editorial B de f, 2001.

WAISMANN, F. In : MACKINNON, D. M. *et al.* Symposium: Verifiability. Proceedings of the Aristotelian Society, *Supplementary Volumes*, v. 19, p. 101-64, 1945. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/4106531>. Acesso em: 17 nov. 2023.

WAISMANN, F. *Los principios de la filosofía lingüística*. Cidade do México: Universidad Nacional Autónoma de México, 1970.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. São Paulo: Nova Cultural, 1999.

WORLD BANK; PWC. *Paying Taxes 2020: The changing landscape of tax policy and administration across 190 economies*. Washington D.C. (Estados Unidos): World Bank; PwC, 2019. Disponível em: <https://archive.doingbusiness.org/en/reports/thematic-reports/paying-taxes-2020>. Acesso em: 07 dez. 2023.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. ref. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Teoría del delito*. Buenos Aires: Ediar, 1973.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de direito penal brasileiro: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 653.263/PR*. Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. Processual civil. Cabimento. Omissão. Obscuridade. Contradição. Não-ocorrência dos aludidos defeitos. Efeito infringente. Impossibilidade. Rejeição dos embargos. Embargante: Sadokin S/A Elétrica e Eletrônica. Embargado: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relatora: Ministra Denise Arruda, 13 de setembro de 2007. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602205172&dt_publicacao=02/08/2007. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.657.359/SP*. Tributário. ICMS. Operação interestadual. Diferencial de alíquota. Tredesignação da mercadoria. Vendedor. Responsabilidade objetiva. Impossibilidade. Embargante: Fazenda do estado de São Paulo. Embargado: Cooperativa de Produtores de cana-de-açúcar, açúcar e álcool do estado de São Paulo. Relator: Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, 19 de março de 2018. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1716270&tipo=0&nreg=201703245439&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20180626&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Corte Especial). *Embargos de divergência em Recurso Especial n. 1.172.027/RJ*. TRIBUTÁRIO. IMPOSTOS DE IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE DE CARGA. ROUBO. FORÇA MAIOR. SITUAÇÃO PREVISÍVEL, PORÉM, INEVITÁVEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DESCUIDO POR PARTE DO TRANSPORTADOR. CAUSA DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE. 1. O roubo, na linha do que vem professando a jurisprudência desta Corte, é motivo de força maior a ensejar a exclusão da responsabilidade do transportador que não contribuiu para o evento danoso, cuja situação é também prevista pela legislação aduaneira. 2. Assim, a responsabilidade, mesmo que tributária, deve ser afastada no caso em que demonstrada a configuração da força maior dosada com a inexistência de ato culposo por parte do transportador ou seu preposto. 3. Embargos de divergência conhecidos e providos. STJ. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura, 19 de março de 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1763516&tipo=0&nreg=201800964109&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20181024&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 20 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Recurso Especial 1.112.646/SP*. Violação do artigo 535 do CPC. Súmula 284/STF. Imóvel localizado em área urbana. Exercício de atividade agropastoril. Entendimento do RESP 1.112.646-SP, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC. Trânsito em julgado de ação declaratória reconhecendo ser o imóvel sujeito ao ITR. Efeitos em relação aos exercícios posteriores. Recorrente: Laila Racy Saigh. Recorrido: Município de São Bernardo do Campo. Relator: Ministro Herman Benjamin, 28 de agosto de 2009. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001279449&dt_publicacao=26/11/2010. Acesso em 22 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 1.148.444-MG*. Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Artigo 543-C, do CPC. Tributário. Créditos de ICMS. Aproveitamento (princípio da não-cumulatividade). Notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas. Adquirente de boa-fé. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrido: Asa Distribuidora e Representações LTDA. Relator: Ministro Luiz Fux, 27 de abril de 2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisar&livre=%22REsp%22+com+%221148444%22>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 1.176.753/RJ*. Processual civil. Recurso especial. Tributário. ICMS. Serviços conexos (suplementares) ao de comunicação (telefonia móvel): troca de titularidade de aparelho celular; conta detalhada; troca de aparelho; troca de número; mudança de endereço de cobrança de conta telefônica; troca de área de registro; troca de plano de serviço; bloqueio DDD e DDI; habilitação; religação. Não incidência do ICMS. Recorrente: Estado do Rio de Janeiro. Recorrido: Vivo S/A. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 19 de dezembro de 2012. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201000133336&dt_publicacao=19/12/2012. Acesso em 22 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Recurso Especial 1.221.170/PR*. Tributário. PIS e COFINS. Contribuições sociais. Não-cumulatividade. Creditamento. Conceito de insumos. Definição administrativa pelas instruções normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, que traduz propósito restritivo e desvirtuador do seu alcance legal. Descabimento. Definição do conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância. Recurso especial do contribuinte parcialmente conhecido, e, nesta extensão, parcialmente provido, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Recorrente: Anhambi Alimentos LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 24 de março de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/ac/acordao-pis-stj.pdf>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *Recurso Especial 267.546/MG*. Processual civil. Embargos de declaração. Omissão. Obscuridade. Contradição. Inexistência. Reexame de matéria já decidida. Impossibilidade. Recorrente: Fazenda Pública do estado de Minas Gerais. Recorrido: Ademir de Araújo Costa. Relator: Ministro João Otávio de Noronha, 01 de fevereiro de 2006. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000718475&dt_publicacao=25/04/2006. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). *Recurso Especial 68.087/SP*. Tributário. Recurso Especial. Infração à lei tributária. Responsabilidade art. 136 do CTN. Recorrente: Fazenda do estado de São Paulo. Recorrido: Manoel Pedro Menezes Neto. Relator: Ministro Castro Meira, Segunda Turma, 16 de agosto de 2004. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/19465269/inteiro-teor-19465270>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 699.700/RS*. Tributário. Imposto de Renda. Equívoco no preenchimento do formulário de ajuste simplificado. Art. 136 do CTN. Infração tributária. Responsabilidade objetiva do agente. Boa fé do contribuinte e inexistência de dano ou de intenção de provocar reconhecidas pelo tribunal de origem. Julgamento balizado pela equidade e pelo princípio in dúbio pro contribuinte. Afastamento da multa. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Eloyr Sétimo Vieira. Relator: Ministro Francisco Falcão, 03 de outubro de 2005. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/7194509/inteiro-teor-12939705>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). *Recurso Especial 743.839/RS*. Tributário. Execução fiscal. Embargos do devedor. Créditos de ICMS referentes à subcontratação de fretes, inclusive os com cláusula CIF. Multa. Ausência de prova de má-fé, falsificação ou de adulteração. Erro de direito configurado. Interpretação mais favorável ao contribuinte. Juros moratórios. Alegação de sucumbência recíproca. Súmula 7/STJ. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Ottmar Benno Schultz. Relator: Ministro Luiz Fux, 30 de novembro de 2006. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500649203&dt_publicacao=30/11/2006. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945*. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de maio de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.389*. Constitucional. Tributário. Conflito entre imposto sobre serviços de qualquer natureza e imposto sobre operação de circulação de mercadorias e de serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual. Produção de embalagens sob encomenda para posterior industrialização (serviços gráficos). Requerente: Associação Brasileira em Embalagem – ABRE. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 25 de maio de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1185299>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.905*. Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Relator: Ministro Edson Fachin, 23 de maio de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&numProcesso=4905>. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659*. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal n. 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC n. 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. Requerente: Confederação Nacional de Serviços – CNS. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de maio de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). *Agravo em Recurso Extraordinário 871.174/PR /GO*. Agravo regimental no recurso extraordinário. CDA. Nulidade. Alegada violação do art. 5º, LV, da CF/88. Matéria infraconstitucional. Afronta reflexa. Multa. Caráter confiscatório. Necessidade de reexame de fatos e provas. Taxa SELIC. Constitucionalidade. Agravante: Antônio de Pauli S/A. Agravado: União Federal. Relator: Ministro Dias Toffoli, 11 de novembro de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9751422>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Agravo em Recurso Extraordinário 905.685/GO*. Direito tributário. Segundo agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Alegada semelhança com a matéria discutida no RE 736.090. Inocorrência. Multa punitiva. Percentual de 25% sobre o valor da operação. Caráter confiscatório. Redução do valor da multa. Impossibilidade de o poder judiciário atuar como legislador positivo. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Comercial de Produtos Alimentícios RV LTDA. Relator: Ministro Roberto Barroso, 08 de novembro de 2018. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748615508>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 1.072.485/PR*. Natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal. Recorrente: Sollo Sul Insumos Agrícolas LTDA. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, 02 de outubro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5255826>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 116.121/SP*. Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes LTDA. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octávio Gallotti, 25 de maio de 2001. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139&pgl=1&pgF=100000>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 117.887/SP*. Constitucional. Tributário. Imposto de renda. Renda – conceito. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F/46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. Recorrente: Companhia Antártica Paulista. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Carlos Velloso, 23 de abril de 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 166.772/SC*. Contribuição Social – Tomador de serviços – Pagamentos a administradores e autônomos – Regência. Recorrente: Abastecedora Tonolli LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 16 de dezembro de 1994. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>.
Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 177.296/RS*. Contribuição social. Arguição de inconstitucionalidade, no inciso I do artigo 3. da Lei 7.787/89, da expressão "avulsos, autônomos e administradores". Recorrente: Terra Pneus Comércio e Recapagem de Pneus LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Moreira Alves, 09 de dezembro de 1994. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222983>.
Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 208.526/RS*. Imposto de renda – balanço patrimonial – Atualização – OTN – Artigos 30 da lei nº 7.730/89 e 30 da lei n. 7.799/89. Surge inconstitucional a atualização prevista no artigo 30 da lei n. 7.799/89 no que, desconsiderada a inflação, resulta na incidência do imposto de renda sobre lucro fictício. Recorrente: Intral S/A – Indústria de Materiais Elétricos. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, 30 de outubro de 2014. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630110>.
Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 565.160/SC*. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146; 149; 154, I; e 195, I e § 4º, da Constituição Federal, o alcance da expressão “folha de salários”, contida no art. 195, I, da Constituição Federal, e, por conseguinte, a constitucionalidade, ou não, do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, que instituiu contribuição social sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos empregados. Recorrente: Empresa Nossa Senhora da Glória LTDA. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio, 23 de agosto de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=507333>.
Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário 57.904/SP*. Executivo fiscal – Gradação da multa, de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreta, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo Fisco. Legislação estadual não trazida aos autos, impossibilitando verificar se o juiz exorbitou na sua aplicação. Recurso Extraordinário conhecido, mas não provido. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Fábrica de Isolamentos de Cortiça S/A. Relator Ministro Evandro Lins, 24 de junho de 1966. No mesmo sentido, cf. RE 55906/SP, RE 60964 e RE 53339. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=155945>.
Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 582.461*. Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 150, I, III, IV; e 155, II, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - ICMS em sua própria base

de cálculo, do emprego da taxa SELIC para fins tributários e da fixação de multa moratória em 20% do valor do tributo. Recorrente: Marco Aurélio de Barros Montenegro. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilmar Mendes, 18 de maio de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 591.340/SP*. Tributário. Imposto de renda de pessoa Jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido. Prejuízo. Compensação. Limite anual. Lei 8.981/1995, arts. 42 e 58. Lei 9.065/95, arts. 15 e 16. Constitucionalidade. Recorrente: Polo Industrial Positivo e Empreendimentos LTDA. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, 03 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751897755>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 592.905/SC*. Recurso Extraordinário. Direito tributário. ISS. Arrendamento mercantil. Operação de leasing financeiro. Artigo 156, III, da Constituição do Brasil. Recorrente: HSBC Investment Bank Brasil S/A. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau, 05 de março de 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 606.010*. Constitucionalidade da exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, prevista no art. 7º, II, da Lei 10.426/2002, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados. Recorrente: Gás Futuro – Sistema de Compressão – EIRELI. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio, 24 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3797543&numeroProcesso=606010&classeProcesso=RE&numeroTema=872>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 651.703/PR*. Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN Art. 156, III, CRBF/88. Conceito constitucional de serviços de qualquer natureza. Artigos 109 e 110 do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao imposto sobre serviços de qualquer natureza- ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRBF/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon – PR. Relator: Ministro Luiz Fux, 26 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 688.223/PR*. Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma

personalizada. Recorrente: Tim Celular S/A. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Dias Toffoli, 03 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4245695>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 796.939/RS*. Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal. Recorrente: União Federal. Recorrida: Transportadora Augusta SP LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes, 18 de maio de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4531713>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). *Recurso Extraordinário 89.791/RJ*. Imposto de renda. A falta de dispositivo expresso não incide sobre parcelas recebidas a título de correção monetária do preço da venda de ações. Recurso extraordinário não conhecido. Recorrente: União Federal. Recorrido: Antonio Luiz de Andrade Maciel. Relator: Ministro Cunha Peixoto, 20 de outubro de 1978. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=183481>. Acesso em: 19 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). *Recurso Extraordinário 572.020*. Recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Habilitação de aparelhos celulares. A lei geral de Telecomunicações (art. 60, § 1º, da lei nº 9.472/97) não prevê o serviço de habilitação de telefonia móvel como atividade-fim, mas atividade-meio para o serviço de comunicação. Recorrente: Distrito Federal. Recorrido: Vivo S/A. Relator: Ministro Marco Aurélio, 13 de outubro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6930260>. Acesso em 22 fev. 2024.

ESPANHA. Tribunal Constitucional De Espanha. *Sentencia 76/1990, de 26 de abril*. Tribunal Pleno, julgamento em 26/04/1990, publicação em 30/05/1990. Disponível em: <https://www.iberley.es/jurisprudencia/sentencia-constitucional-n-76-1990-tc-pleno-rec-recurso-inconstitucionalidad-cuestiones-in-26-04-1990-11973431>. Acesso em: 19 fev. 2024.

ITÁLIA. Corte di Cassazione (Sezione/Collegio 5). *Ordinanze 30 marzo 2023, n° 9055*. Sezione/Collegio 5, 15 de março de 2023. Disponível em: https://i2.res.24o.it/pdf2010/Editrice/ILSOLE24ORE/QUOTIDIANI_VERTICALI/Online/_Oggetti_Embedded/Documenti/2023/04/01/9055.pdf. Acesso em: 22 fev. 2024.

ITÁLIA. Corte di Cassazione (Sezione/Collegio 5). *Sentenza 28 novembre 2007, n. 24670*. Sezione/Collegio 5, 28 de novembro de 2007. Disponível em: <https://www.eius.it/giurisprudenza/2007/155>. Acesso em: 16 fev. 2024.