

A Interpretação Razoável como Excludente da Culpabilidade no Direito Tributário Sancionador

Eduardo Fortunato Bim

Advogado em São Paulo.

“Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional, fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado, mormente ao Estado democrático. Aquele que, ao contrário, não se dispõe a esse sacrifício, malbarata, pouco a pouco, um capital que significa muito mais do que todas as vantagens angariadas, e que, desperdiçado, não mais será recuperado.” (Walter Burckhardt)¹

1. Introdução

O objetivo deste trabalho consiste em aprofundar estudo sobre a interpretação razoável como excludente da responsabilidade tributária sancionatória,² ou seja, como óbice à imposição das multas (administrativas) tributárias.

A tese é tão pacífica no Direito Tributário espanhol³ que foi expressamente inserida na Lei Geral Tributária (CTN espanhol), sendo perfeitamente compatível com nosso ordenamento jurídico por ser corolário do princípio constitucional da culpabilidade no Direito Tributário Sancionador, isto é, da vedação (constitucional) da responsabilidade objetiva.

2. O Ilícito Tributário e o Direito Tributário Sancionador

Preliminarmente, urge distinguir as relações propriamente tributárias das punitivas (não penais) tributárias. Paulo de Barros Carvalho, ao comentar a expressão “que não constitua sanção por ato ilícito” do art. 3º do CTN, ressalta a diferença existente entre as penalidades e o tributo, *in verbis*: “Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma *providência sancionatória* e, fixando o caráter lícito do evento, *separa-se com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades* exigidas pelo descumprimento de deveres tributários.”⁴ Depois, enfaticamente consignou o tributarista paulista: “Entretanto, é óbvio que o regime a que se submete a relação jurídica do tributo está longe de ser o mesmo dos vínculos sancionatórios.”⁵ Geraldo Ataliba considera “notável a cláusula ‘que não constitua sanção por ato ilícito’ porque permite estremar o tributo das multas”, ressaltando que “dos fatos ilícitos nascem mul-

¹ *Apud* HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 23.

² BIM, Eduardo Fortunato. “A Interpretação Razoável da Norma como Excludente das Multas Tributárias”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 79/41.

³ Cf., por todos, a excelente monografia de Suzana Aníbarro Pérez. *La Interpretación Razonable de la Norma como Eximente de la Responsabilidad por Infracción Tributaria*. Valladolid: Lex Nova, 1999.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 26 - grifamos.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed., pp. 409-410.

tas e outras conseqüências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico.”⁶

O ramo do Direito Tributário que estuda as multas ou penalidades é denominado por alguns de “Direito Tributário Penal” (Edmar Oliveira Andrade Filho, José Frederico Marques e Luciano Amaro), “Direito Administrativo Tributário Penal” (Ruy Barbosa Nogueira) ou “Direito Administrativo Penal Tributário” (Roberto V. Calvo). Preferimos a expressão *Direito Administrativo Tributário Sancionador*, ou, mais abreviadamente, *Direito Tributário Sancionador*. Esse ramo não se confunde com o Direito Penal Tributário, ou seja, o direito criminal que tutela a seara tributária.

As multas tributárias não penais surgirão na presença de um ilícito administrativo tributário; este consistiria no descumprimento de alguma obrigação tributária, seja esta - na terminologia do CTN - acessória, seja principal.

2.1. A unidade do jus puniendi estatal e da estrutura do ilícito

“O *jus puniendi* do Estado subdivide-se em: direito penal e direito sancionador administrativo; ambos compartilham uma substância comum mas são âmbitos distintos, e entre eles não existe relação de hierarquia ou subordinação.”⁷ Na precisa lição de Luciano Amaro

“são claramente identificáveis dois sistemas legais sancionatórios atuáveis pelo Estado: um, *criminal*, implementando segundo o direito penal, através do processo penal, no juízo criminal; o outro, o *administrativo*, aplicado segundo regras do direito administrativo, no procedimento administrativo, pelas autoridades administrativas.”⁸

Hoje, com os subsídios da doutrina espanhola e da nacional mais recente (Edilson Pereira Nobre Júnior e Fábio Medina Osório), pode-se afirmar que o ramo do Direito que regula a aplicação de penalidades administrativas (não criminais) pelo Estado é o *Direito Administrativo Sancionador*, do qual o tributário faz parte como espécie.

Embora seja operação delicada importar os conceitos do Direito Penal para o âmbito administrativo sancionatório, eles nos ajudam a compreender a estrutura do ilícito administrativo tributário porque são ontologicamente iguais. É o que nos ensina a moderna doutrina⁹ e jurisprudência.¹⁰ Fábio Medina Osório, embora apresente algumas críticas à teoria unitária do *jus puniendi* estatal, reconhece que

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª ed., 6ª tir., São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 31 e 33.

⁷ TESO, Ángeles Palma del. *El Principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Tecnos, 1996, p. 38 - tradução livre.

⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 409.

⁹ “Uma posição sustenta que, ontologicamente, não se distingue a infração tributária do delito penal comum, tendo entre seus defensores, Sainz de Bujanda, Albert Hensel, Dino Jarach e outros.” (TU-FAILE, Gaze Assem. “Sanções Tributárias”, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 4 - Sanções Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 214) Cf. ainda: FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas Fiscais: Regime Jurídico e Limites de Gradação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 13; OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Infrações e Sanções Administrativas*. São Paulo: RT, 1985, p. 32.

¹⁰ “(...) A punição administrativa guarda evidente afinidade, estrutural e teleológica, com a sanção penal.” (STJ, 1ª T., v.u., REsp 19.560/RJ, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. em 15/09/1993, DJU 18/10/1993, p. 21.841) Nesse sentido, cf., ainda: STJ, REsp 39.555/PE, REsp 83.574/PE, REsp 75.730/PE.

“está consagrada e aceita a tese de que o Estado possui um poder punitivo unitário em relação aos que estão sob seu domínio, porque não haveria possibilidade de distinções qualitativas, substanciais entre ilícitos criminais e administrativos”.¹¹

Por isso, Hugo de Brito Machado¹² e Edilson Pereira Nobre Júnior,¹³ entre outros,¹⁴ também defendem a aplicação dos princípios do Direito Penal aos ilícitos administrativos tributários. É que existe uma unidade no *jus puniendi* do Estado; assim, alguns princípios comumente desenvolvidos no Direito Penal são aplicáveis à seara administrativa sancionatória.¹⁵ Foi o que Geraldo Ataliba, a nosso ver, chamou de *regime jurídico punitivo*.¹⁶ Eduardo Bottallo é contundente a esse respeito:

“Como se vê, as diferentes manifestações do *jus puniendi* do Estado regem-se pelos mesmos princípios gerais, seja quando se cogita das infrações penais em sentido estrito (os crimes e as contravenções), seja quando se está diante daquelas que têm cunho mais administrativo.”¹⁷

A existência desta unidade não se refere apenas a princípios, constitucionais ou não, que devem ser aplicados aos ilícitos administrativos, mas, também, à própria estrutura interna deste.

Portanto, para que se caracterize tal ilicitude, faz-se necessária a existência de um fato previsto (tipicidade), da antijuridicidade (ilicitude) e de culpa ou dolo (culpabilidade).

O fato proibido (típico), por via de regra, consiste no comportamento de suprimir ou reduzir o tributo como devido pela legislação tributária; isso já é indício de antijuridicidade, que pode ser descaracterizada pela ocorrência de alguma causa de justificação - norma permissiva que autorize o comportamento do agente.

Exemplo de norma permissiva (justificativa) permanente é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida cautelar ou antecipação de tutela.

¹¹ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*. São Paulo: RT, 2000, p. 108. O autor ainda cita o trabalho de Blanca Lozano Cutanda (*La Tensión entre Eficacia y Garantías en la Represión Administrativa: Aplicación de los Principios Constitucionales del Orden Penal en el Derecho Administrativo Sancionador con Especial Referencia al Principio de Legalidad*) que, ao fazer um resumo da doutrina existente a respeito do assunto, “conclui no sentido de que prevalece a concepção de que as penas e as sanções administrativas ‘constituyen dos subespecies del *ius puniendi* estatal’, pelo que os princípios penais se aplicam ao direito administrativo sancionatório, ‘con ciertos matices o modulaciones’” (*Direito Administrativo Sancionador*, p. 108, nota 48).

¹² “Determinação da Penalidade Administrativa na Importação Irregular”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 32/33.

¹³ NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. “Sanções Administrativas e Princípios de Direito Penal”, *Revista de Direito Administrativo* 219/128.

¹⁴ CALVO, Roberto V. “Sanções Tributárias”, *Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 4 - Sanções Tributárias*, p. 410. FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas Fiscais: Regime Jurídico e Limites de Gradação*, p. 14. Também parece ser a posição de Fábio Fanucchi, quando nega a natureza tributária da multa por estar submetida à regência dos princípios de Direito Penal (*Apud SZKLAROWSKY, Leon Frejda. “Sanções Tributárias”, Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 4 - Sanções Tributárias*, p. 528, nota 90).

¹⁵ “A mais importante e fundamental consequência da suposta unidade de *ius puniendi* do Estado é a aplicação de princípios comuns ao direito penal e ao Direito Administrativo Sancionador, reforçando-se, nesse passo, as garantias individuais.” (OSÓRIO, Fábio M. *Direito Administrativo Sancionador*, p. 102)

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. “Imposto de Renda: Multa Punitiva”, *Revista de Direito Administrativo* 126/550.

¹⁷ BOTTALLO, Eduardo. “Aplicação às Infrações Tributárias de Princípios de Direito Penal Comum”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 45/290.

Por exemplo, liminar que autorize a suspensão da exigibilidade do tributo e que, posteriormente, venha a ser revogada ou cassada, é causa que justifica o “inadimplemento” tributário.

No recente caso em que contribuintes se eximiram de pagar a CPMF, com base em liminares que foram cassadas ou revogadas, a Receita Federal pretendia - ancorada no art. 46 da MP nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000 - cobrar o tributo devido acrescido das multas por inadimplemento tributário, esquecendo-se que não havia ilicitude (antijuridicidade) em tal comportamento.

O princípio da unidade do ordenamento jurídico impede que um comportamento seja lícito e ilícito ao mesmo tempo;¹⁸ patente a inadmissibilidade da tese fazendária, que desprestigia a unidade e a lógica¹⁹ do sistema, interpretando o Direito de forma a prestigiar o absurdo.²⁰⁻²¹

“Como corretamente observado pela doutrina alemã, na medida em que um sujeito, com seu comportamento típico, possa amparar-se em um direito fundamental [CF, art. 5º, XXXV], não existe possibilidade alguma, nem para o Direito Penal nem para outros ramos do Direito, de taxar de ilícito o exercício de um direito fundamental (Hans Ludwig Günther). Estamos diante, pois, de uma típica causa eximente não genuína.”²²

Por isso, há muito tempo, decidiui o STF, ao tratar das multas em matéria tributária, que “não há como, pois, admitir a sua aplicação ao contribuinte que deixou de recolher o imposto sob o amparo de medida judicial oportunamente requerida, ainda que a decisão venha a ser mais tarde reformada.”²³

¹⁸ OSÓRIO, Fábio Medina. *Op. cit.*, p. 270.

¹⁹ Geraldo Ataliba, em parecer intitulado “Imposto de Renda: Multa Punitiva”, ensina-nos que “é mesmo logicamente inconcebível que um comportamento possa ser jurídico e antijurídico ao mesmo tempo” (*Revista de Direito Administrativo* 126/555). Pelo princípio da não-contradição uma coisa não pode ser e não ser simultaneamente, ou seja, o comportamento do contribuinte de não recolher tributo por força da liminar não pode ser lícito e ilícito ao mesmo tempo, permitido e proibido.

²⁰ Por isso, a disposição contida do § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96 é norma de sobredireito. Cf. Helder Martinez Dal Col, “Cassação de Liminar em Mandado de Segurança em Matéria Fiscal e o Sobreprincípio da Segurança Jurídica”, *RET* 17/23-35. Note-se que a tentativa de cobrança da CPMF com multa, por parte do Governo Federal, é inconstitucional, mesmo que se admita sua instituição por ato legislativo (MP nº 2.037, art. 46), por violar a independência do Judiciário (arts. 2º e 5º, XXXV da CF/88) e o princípio da confiança (ou da boa-fé) do cidadão no Poder Público (arts. 5º, *caput*, 37, *caput*).

²¹ A doutrina se manifesta pela impossibilidade das multas nessa situação, cf. Lucia Valle Figueiredo, “Da Natureza Sancionatória da Multa e dos Efeitos Decorrentes das Cassações de Liminares”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 63/105-114; Alberto Xavier, *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 456-462; Aroldo Gomes de Mattos, “Os Efeitos da Cassação de Tutela Antecipada deferindo Compensação de Indébito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 28/59-67; Luciana Abreu Pereira Barcelos, “CPMF - Implicações Decorrentes da M.P. nº 2.037-21/00 e da I.N. SRF nº 89/00”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 63/123-126; na obra coletiva *Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 19 - Decisões Judiciais e Tributações* (São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1994), diversos juristas se posicionaram no mesmo sentido: Ives Gandra, ex-Min. Cláudio Santos, Celso Ribeiro Bastos, Hugo de Brito Machado, Fátima Fernandes Garcia, Maria Aurora Cardoso Omeri, Marilene Talarico, Plínio Marafon, Cecília Marcondes Hamati, Antonio Manoel González, José Eduardo Soares de Melo, Valdir de Oliveira Rocha, Luiz Antonio Miretti, Márcia Melaré, Marco Aurélio Greco.

²² SALOMÃO, Heloisa Estellita. “Vinculação entre o Direito Penal e o Direito Tributário nos Crimes contra a Ordem Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 11/57.

²³ Agravo em Mandado de Segurança 44.595, *DJ* 23/09/1968, p. 3.724, *apud* MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Educ/Saraiva, 1975, p. 269. No mesmo sentido: STF, *RTJ* 72/247.

O extinto TFR não deixou por menos ao decidir:

“A falta de recolhimento de tributo em virtude de sentença judicial constitui demora justificada, que não obriga ao pagamento de multa moratória.”²⁴

Se restasse superada a antijuridicidade da conduta, restaria ainda a culpabilidade. Sabe-se que esta engloba o dolo e a culpa. Esta consiste, basicamente, na violação de deveres objetivos de cuidado; o sujeito passivo não tem a intenção, mas acaba praticando o fato típico por uma atitude culposa, ou seja, por falta de cuidado ou de atenção. Conforme veremos adiante, sem culpa não há ilícito administrativo, ou seja, não há possibilidade de punição. É exatamente aqui que entra a excludente da interpretação razoável, na culpabilidade.

Ressalte-se que a interpretação razoável da norma tributária é tema afeto, quanto aos seus efeitos, ao Direito Tributário Sancionador (multas), embora presuponha a exegese da legislação relativa ao tributo em si.

Quanto à parte sancionatória do Direito Tributário, cumpre esclarecer que “as sanções fiscais são sempre punitivas, uma vez assegurados a correção monetária e os juros moratórios,”²⁵ porque se estes indenizam a mora, qualquer acréscimo tem evidente caráter punitivo.

Por tal motivo, não vigora mais a distinção existente no Direito pretérito, entre multas punitivas e moratórias, sendo que a multa, seja chamada de punitiva ou de moratória, sempre será uma pena.²⁶ Isso é pacífico, tanto na jurisprudência²⁷ como na doutrina.²⁸

Tudo o que exceder o tributo (embutido a correção monetária) e os juros moratórios é penalidade e, como tal, submete-se aos princípios do Direito Tributário Sancionador.

3. A Privatização da Gestão Tributária e a Complexidade do Sistema Tributário

No início da atividade arrecadadora do Estado era este que procedia todo o processo de apuração do tributo devido, ou seja, era o Estado, por meio de seus agentes, que lançava o tributo (lançamento de ofício e por declaração).

Recentemente, porém, esse dever de apurar o tributo trasladou-se - para o comodismo fazendário - para o particular, levando Juan José Ferreiro Lapatz a denominar este fenômeno de *privatização da gestão tributária*.²⁹

²⁴ TFR, *Revista de Direito Público* 8/254-255 - grifamos.

²⁵ STF, *RTJ* 80/105 - grifamos.

²⁶ STJ, 2ª T., v.u., REsp 16.672, rel. Min. Ari Pargendler, j. em 05/02/1996, *DJU* 04/03/96, p. 5.394.

²⁷ Súmula 565 do STF; TJSP (*JTJ-LEX* 188/87) e 1ª CC (*Revista Dialética de Direito Tributário* 74/222).

²⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 75 e 107-111; FARÁG, Cláudio Renato do Canto. *Multas Fiscais: Regime Jurídico e Limites de Gradação*, p. 54; FIGUEIREDO, Lúcia Valle. “Denúncia Espontânea e Parcelamento de Débitos”, *RET* 16/22-23; DESLANDES, Rosenice. *Denúncia Espontânea: Alcance e Efeitos no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 70; ABRÃO, Carlos Henrique e outros. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*. 2ª ed., São Paulo: RT, 1997, p. 303; NARAHASHI, Mitsuo. “Multas de Mora em Obrigação Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 13/55.

²⁹ “La Privatización de la Gestión Tributaria y las Nuevas Competencias de los Tribunales Económico-administrativos”, *Revista Española de Derecho Financiero* 37/85 *apud* PÉREZ, Suzana Aníbarro. *Op. cit.*, p. 49.

Tal fenômeno é de extrema importância para a punibilidade das infrações tributárias, porque, por sua causa, *o sujeito passivo teve que assumir a responsabilidade de interpretar, qualificar e aplicar as normas tributárias*. Não importa para os lindes deste trabalho se o lançamento por homologação é ou não verdadeiramente um lançamento; o fato - relevante para fins deste estudo - é que o contribuinte deve proceder à “liquidação” do tributo, independentemente da natureza jurídica que a isso se atribua.

Essa “liquidação”, repetimos, pressupõe interpretação do ordenamento, que fica bem caracterizada na definição que Estevão Horvath atribuiu ao lançamento por homologação. Aduziu este que

“o autolancamento é um conjunto de operações mentais ou intelectuais que o particular realiza em cumprimento de um dever imposto pela lei, e que refletem *o resultado de um processo de interpretação do ordenamento jurídico-tributário e aplicação deste ao caso concreto, com o escopo de obter o quantum de um débito de caráter tributário*”.³⁰

Ademais, aumentou-se sensivelmente a atividade legiferante do Estado,³¹ constituindo-se a legislação tributária em um “cipoal” de normas capaz de deixar qualquer um “enroscado”.³² Uma legislação confusa, obscura e incompleta, enfim, caótica (quando não inconstitucional ou ilegal), dificulta a sua aplicação pelo particular, levando este a escolher modelos interpretativos que, apesar de razoáveis, podem, ao final, não prevalecer.

De certo modo, tem toda a razão Rafael Calvo Ortega, quando aduz que “aumentar a dificuldade no cumprimento das normas fiscais é diminuir em mesmo grau a culpabilidade”.³³ Dizemos “de certo modo”, porque há casos em que, independentemente da clareza da legislação, as dúvidas serão inevitáveis.

A ausência de consolidação da legislação tributária (CTN, art. 212) não exclui as penalidades, pois diante de um quadro caótico de legislação, ainda resta ao contribuinte o socorro à consulta. O que importa para a exclusão das penalidades, quando se fala em interpretação razoável da norma, é a falta de culpa do sujeito passivo quando aplica a legislação tributária. Se errar é humano, imagine com uma legislação confusa e desordenada como a legislação tributária pátria. Até o STF, sob um prisma peculiar, já teve problema para aplicá-la (cf. nota 32).

4. A Subjetividade da Responsabilidade no Direito Tributário Sancionador

Sendo o princípio da dignidade da pessoa humana um sustentáculo do Estado de Direito (CF, art. 1º, III), seu conteúdo impede a coisificação do homem, a sua instrumentalização. Quando se prescinde do elemento subjetivo (dolo ou culpa), punindo alguém de boa-fé, viola-se princípio fundamental do Estado de Di-

³⁰ Horvath, Estevão. *Lançamento e “Autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 163 - grifamos.

³¹ Situação agravada no país pelo uso indiscriminado de medidas provisórias e atos infralegais inovadores, fenômeno que recebeu a alcunha de “administrativação do Direito”.

³² Um pequeno trecho desta triste realidade: o próprio STF suspendeu liminarmente, em 17/06/1998 (ADInMC 1.075-1/DF, *Revista Dialética de Direito Tributário* 35/165), com efeitos *ex nunc*, um artigo de lei (Lei nº 8.846/94, art. 3º) que já havia sido revogado por outra norma (Lei nº 9.532/97, art. 82, m). Comentários a respeito de tal deslize, cf. artigo de José Orlando Rocha de Carvalho, “O Co-chilo do Supremo Tribunal Federal”, in *CD-Rom Juris Síntese Millennium*, nº 18, Porto Alegre: Síntese, 1999.

³³ ORTEGA, Rafael Calvo. *Curso de Derecho Financiero*. I. Derecho Tributario (Parte General). Madrid: Civitas, 1998, p. 436 *apud* PÉREZ, Suzana Aníbarro. *Op. cit.*, p. 54 - tradução livre.

reito, porque se trata o homem como um objeto, prescindindo de sua razão e consciência, ou seja, da sua dignidade como pessoa humana. Por isso, são lapidares as palavras de Vincenzo Cavallo ao discorrer sobre a responsabilidade objetiva; aduziu que esta é a

“responsabilidade do homem esbulhada de tudo o quanto nele existe de verdadeiramente humano, isto é, da luz espiritual que vivifica todas as ações que executa, bem como seus possíveis eventos, equiparando-os em seus atos, qual simples ser físico, aos animais e às forças brutas da natureza”.³⁴

Assim, como já defendemos alhures,³⁵ a responsabilidade objetiva no âmbito das sanções tributárias é inconstitucional por violar os princípios - alicerce do sistema constitucional - da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III), da boa-fé (corolário do Estado de Direito),³⁶ da individualização da pena (CF, art. 5º, XLVI) e da pessoalidade (CF, art. 5º, XLV). Edmar de Oliveira Andrade Filho agrega a esse rol os princípios da proporcionalidade e da igualdade.³⁷

Afinado com esse pensamento, Ángeles Palma del Teso defende a inexistência da responsabilidade objetiva no Direito Administrativo Sancionador. Diz o autor hispânico: “Assim mesmo, em um Estado Democrático é fundamental o direito à dignidade da pessoa, que se lesionaria ao sancionar um cidadão que não transgrediu voluntariamente a norma ou tenha atuado com a diligência devida.”³⁸

Estabelece nossa Constituição que a “lei regulará a individualização da pena” (art. 5º, XLVI). Essa disposição é tipicamente um princípio de Direito Sancionador, aplicável ao Direito Administrativo Sancionador³⁹ e, conseqüentemente, ao Tributário Sancionador.⁴⁰ Celso Antônio Bandeira de Mello também defende a inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva baseando-se no princípio da individualização da pena.⁴¹ Como muito bem observado por Ángeles Palma del Teso “no momento de individualização da sanção, há que entrar em jogo o princípio da culpabilidade”.⁴² Enfim, temos como corolário desse princípio que

³⁴ *Apud* NORONHA, Edgard Magalhães. *Direito Penal*. 32ª ed., vol. I, São Paulo: Saraiva, 1997, p. 147.

³⁵ BIM, Eduardo Fortunato. “O Imperativo da Culpabilidade no Direito Tributário Sancionador”, *Revista de Direito Tributário* 86/178-204. Defendem a inconstitucionalidade da pena sem culpa (= responsabilidade objetiva), Geraldo Ataliba (*in*: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Educ/Saraiva, 1975, p. 304), Roque Antonio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 268) e Edmar Oliveira Andrade Filho (“Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 77/16). Fábio Medina Osório (*Direito Administrativo Sancionador*, pp. 312-315) também defende a inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no âmbito administrativo sancionador, do qual o tributário faz parte.

³⁶ STJ, *RSTJ* 25/399.

³⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 77/16-24.

³⁸ TESO, Ángeles Palma del. *El Principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*, p. 54 - tradução nossa. Relata o autor que a Direção Geral de Inspeção Financeira e Tributária, na Circular de 29 de fevereiro de 1988 (editada para a correta interpretação do art. 77.1 da LGT), reconhece que a culpabilidade surge diretamente, entre outros, do princípio constitucional do respeito a dignidade da pessoa (*op. cit.*, p. 55).

³⁹ OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*, pp. 341-342.

⁴⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 77/15-19.

⁴¹ *Apud* NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. “Sanções Administrativas e Princípios de Direito Penal”, *Revista de Direito Administrativo* 219/139.

⁴² TESO, Ángeles Palma del. *El Principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*, p. 54 - traduzimos e grafamos.

“as leis penais em geral, sem exceções, devem trazer critérios que permitam uma subjetivação da aplicação de penalidades em geral. Esse preceito encerra um verdadeiro ‘princípio geral’ que deve ser observado na formulação de todas as leis penais, o que inclui as que definem penalidades para o descumprimento de obrigações tributárias.”⁴³

Outro princípio de Direito Sancionador insculpido em nossa Constituição é o da pessoalidade da sanção. Quando a Magna Carta proibiu a transcendência da pena (art. 5º, XLV) - além da individualização da sanção -, vedou uma das vertentes da responsabilidade objetiva (a do fato de terceiro). Com base no processo de abstração, é inexorável a conclusão de que a responsabilidade objetiva foi abolida pelo atual sistema constitucional, porque ele consagra aplicações da responsabilidade subjetiva sem impor exceções.

Note-se que todos os princípios citados para justificar a inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva são modernas conquistas do constitucionalismo. Por isso, Ruy Barbosa Nogueira dizia que “se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária. Em outras palavras, não existe, em nosso sistema, a arqueológica ‘responsabilidade objetiva’ ou infração sem culpa.”⁴⁴ Concluindo, acertadamente, que “punir alguém com base em ‘infração objetiva’ ou sem culpa é impossível no Estado de Direito, porque isso foi prática só adotada ao tempo da barbárie”.⁴⁵

Há de prevalecer a responsabilidade subjetiva, ou seja, deve-se reconhecer que a culpabilidade (culpa e dolo) é requisito imprescindível para a aplicação das sanções no âmbito tributário, quer essas sanções sejam criminais ou administrativas, embora estejamos falando aqui somente das administrativas.

Preservar a dignidade da pessoa é dever incontestável do Estado,⁴⁶ obrigando seus três poderes a considerar a culpabilidade do contribuinte na hora de punilo. Correta, assim, a decisão do STJ para quem a pena “não pode abstrair o elemento subjetivo nem desprezar a boa-fé”.⁴⁷ Entendimento que o Supremo Tribunal Federal já acatava, embora implicitamente.⁴⁸

No mínimo, tem culpa quem age com negligência, desrespeitando o *dever de cuidado*, o qual se biparte em *dever objetivo*, que atende ao cuidado geralmente exi-

⁴³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 77/15.

⁴⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 107. Continua o saudoso Professor da USP (*Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., p. 107): “Também o notável tributarista que foi catedrático em Colônia, Armin Spitaler, em comentário ao Código Tributário da Alemanha, ressalta, nesse passo, que aquele famoso Código incluiu entre as garantias do cidadão-contribuinte ‘a já há muito alcançada remoção da barbaridade de uma pena sem culpa’ (assim Ernest von Beling, *Unschuld, Schuld and Schuldstufen*, Leipzig, 1910, p. 15) ... Acentua Blumenstein, citando a doutrina, a legislação e acórdãos da Suprema Corte da Suíça, ‘que o cometimento de uma infração de imposto que pressupõe a culpa do autor é incontroverso na moderna literatura do Direito Tributário’.”

⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., p. 107.

⁴⁶ A Lei Fundamental de Bonn (art. 1º), depois de dizer que a dignidade da pessoa é inviolável, é expressa em atribuir ao *poder estatal* a obrigação de considerá-la e protegê-la. Esse pensamento também vale para o Estado brasileiro, já que a dignidade da pessoa humana é um de seus fundamentos (art. 1º, III da CF/88). Cf., nesse sentido, TJSJ, *BAASP* 2.269/2.284.

⁴⁷ STJ, REsp 315.553/PR, *Revista Dialética de Direito Tributário* 76/236-237. No mesmo sentido: STJ, REsp 102.146/DF (*Revista Dialética de Direito Tributário* 22/203) e REsp 23.513/RJ (*Revista dos Tribunais* 704/208).

⁴⁸ STF, RE 7.016 (*Revista Forense* 112/123), RE 70.537 (*RTJ* 68/404) e RE 73.539 (*in* <www.stf.gov.br>).

gido do homem abstratamente considerado, e *dever subjetivo*, que atende às características e capacidades do autor do ato.

Questão mais complexa refere-se à culpabilidade das pessoas jurídicas. Estas, como ficção, não possuem consciência, não podem querer, quem pode são os seus administradores ou prepostos.

Pensamos que a culpabilidade da pessoa jurídica deve se ater a critérios mais objetivos que em relação à pessoa física, já que aquela não é um ser dotado de razão e consciência. A culpabilidade da pessoa jurídica deve adaptar-se a essa realidade.

Mesmo que o ato seja praticado pela pessoa jurídica, deverá haver um desvalor na conduta (inadimplemento tributário). Deixamos consignada a percuciente análise de Fábio Medina Osório, para quem “o mais correto seria dizer que as decisões das pessoas jurídicas podem ser valoradas à luz de critérios objetivos próprios da análise das condutas culposas: atuou razoavelmente a pessoa jurídica, observando todos os deveres objetivos de cuidado?”⁴⁹

Deve-se valorar a conduta da pessoa jurídica e saber que, provavelmente, quando não ocorrer culpa de seus prepostos, não haverá como dizer que houve reprovabilidade na conduta da empresa. A culpabilidade da empresa deve ser vista de maneira diferente, mas, como regra, a equiparando ao homem, dotado de razão e consciência. Para caracterizar sua culpa, basta imaginar o que faria um homem na mesma situação e quando isso não for possível, se sua conduta é reprovável, isto é, valorada negativamente à luz dos princípios que informam o ordenamento jurídico. Os critérios de culpa *in vigilando* e da *in eligendo*, se forem aplicados com prudência e moderação (como deve ser em todo o Direito), são excelentes indicadores da culpabilidade das pessoas jurídicas.⁵⁰

5. A Interpretação Razoável no Direito Tributário Espanhol

O Direito espanhol prevê a interpretação razoável da norma como eximente da responsabilidade tributária por infrações no art. 77.4, *d*, da LGT (Lei Geral Tributária):

“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.”

Esse preceito da LGT não fazia parte de sua redação original (1963), o que nunca impediu a jurisprudência espanhola de reconhecer a interpretação razoável

⁴⁹ OSÓRIO, Fábio M. *Direito Administrativo Sancionador*, p. 346.

⁵⁰ OSÓRIO, Fábio Medina. *Op. cit.*, p. 348. Já defendemos que a prudência e a moderação são fundamentais “porque se levármos ao extremo, como faz a doutrina civilista em relação a responsabilidade por ato de preposto (Súmula 341 do STF), a noção de culpa, por via oblíqua, estaremos instituindo a responsabilidade objetiva. Inadmissível, assim, a analogia das modalidades culposas (*in vigilando* e *in eligendo*) porque não há identidade que autorize a referida relação entre o ilícito civil e o tributário ‘penal’. A própria natureza jurídica da sanção tributária (punitiva) em nada se equipara ao cunho ressarcitório da responsabilidade civil. Admitir-se qualquer forma de analogia com a doutrina civilista do art. 1.521 do CC seria deixar penetrar pela janela aquilo que, publicamente, se expulsou pela porta” (BIM, Eduardo Fortunato. “O Imperativo Constitucional da Culpabilidade no Direito Tributário Sancionador”, *Revista de Direito Tributário* 86/199).

vel como excludente da responsabilidade por infração tributária, motivo pelo qual o preceito foi introduzido na reforma de 1995 da LGT.

O motivo de a jurisprudência e a doutrina espanhola sempre terem aceitado a interpretação razoável da norma como excludente da responsabilidade por infrações tributárias é que naquele país se reconhece que os ilícitos tributários devem ser, por imposição constitucional, no mínimo, culposos.

Analisemos a norma, fazendo as devidas observações para o nosso sistema jurídico.

6. O Fundamento de Validade da Interpretação Razoável como Excludente da Culpabilidade no Direito Tributário Sancionador Brasileiro

Vimos que a razão de a doutrina e a jurisprudência espanholas aceitarem a interpretação razoável como excludente da imposição de penalidades decorre do fato de que naquele país não se admite a responsabilidade objetiva na seara sancionatória, seja ela penal, seja administrativa.

O mesmo sucede em nosso ordenamento jurídico, conforme exposto no item 4. Por tal motivo, Edmar Oliveira Andrade Filho, ao sustentar a inconstitucionalidade do art. 136 do CTN, acabou abordando o tema da interpretação razoável como causa da exclusão das multas, porque esta é corolário daquela.⁵¹

Quem aplica a legislação tributária de forma racionalmente sustentável não pode ser punido, porque isso representaria a punição da pessoa sem culpa ou dolo, ou seja, seria o retorno à medieval tese da responsabilidade objetiva na seara sancionatória.

7. A Interpretação Razoável no Direito Brasileiro: um Paralelo com o Instituto Espanhol

7.1. A declaração veraz e completa

O que se exige, em primeiro lugar, é que o contribuinte não tenha ocultado dados da Fazenda, isto é, que ele tenha exposto todos os dados que conhece e que, a seu juízo, haverão de ser considerados para quantificar a base de cálculo do respectivo tributo. Essa exigência decorre do princípio da boa-fé, que exige do particular, em suas relações com a Fazenda, honestidade e lealdade.

Que não exista, pelo sujeito passivo do tributo, intenção de ludibriar a Administração Tributária; pelo contrário, que atue de maneira leal, mostrando todos os dados que entenda pertinentes para a exata aferição do tributo devido. Difícil acreditar que quem tenta enganar a Administração Tributária está procedendo sem malícia, sem dolo ou culpa consciente; por isso, é correta a exigência de honestidade que faz o Direito espanhol.

Esse requisito foi implicitamente exigido pelo Ministro Aliomar Baleeiro no RE 70.537, ao votar pela exclusão da multa de um crédito tributário. Disse, em seu voto, o culto Ministro, que “a controvérsia é sobre questão de direito. Não há fraude. Tudo foi feito constando da escrita.”⁵² Também foi reconhecido pelo Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 13/02, conforme veremos adiante.

⁵¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. “Limites Constitucionais da Responsabilidade Objetiva por Infrações Tributárias”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 77/26.

⁵² STF, RTJ 68/407, grifamos.

Mas “apresentar uma declaração veraz e completa” não é um requisito inflexível e isolado, devendo ser compreendido em razão de seu fim. Pode ocorrer que a divergência entre o Fisco e o sujeito passivo seja a respeito do próprio dever de declarar; pode acontecer que o particular, ao interpretar a norma, chegue à conclusão de que não estava obrigado a incluir determinado elemento fático em sua declaração, manifestando o Fisco sua divergência a respeito com um auto de infração.

Aplicando-se a fria letra da lei, poderia parecer que a declaração não contém todos os dados que, a juízo da Fazenda, deveriam constar e, assim, poderia qualificá-la como incompleta e não veraz. Segundo a Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da Universidade de Valladolid, Suzana Aníbarro Pérez, essa situação “não pode levar a negar radicalmente a possibilidade de apreciar-se a eximente, senão que há de se convir que também se poderá exonerar de responsabilidade o particular sempre que sua atuação obedeça a uma interpretação razoável da norma”.⁵³

Não podemos perder de vista que a declaração veraz e completa é requisito que deve ser interpretado pela *ratio juris* do preceito do art. 74.4, *d*, da LGT, isto é, com a existência de, no mínimo, negligência (culpa). Na clássica lição de Carlos Maximiliano, “O fim inspirou o dispositivo; deve, por isso mesmo, também servir para lhe limitar o conteúdo”.⁵⁴ Como a culpa é o fim que inspirou todo o dispositivo do art. 74.4, *d*, da LGT, não deve o exegeta divorciar-se dela na hora de analisar o preceito. De resto, essa é uma interpretação conforme a Constituição, porque, em face de várias opções hermenêuticas - declaração veraz e completa é requisito inflexível que descarta a subjetividade das infrações tributárias ou é requisito que deve ser harmonizado com a subjetividade das penalidades tributárias -, escolhe pela que se afina ao texto supremo (culpabilidade no Direito Tributário Sancionador).

O lançamento por declaração (ou misto) merece um certo aprofundamento. À primeira vista, pode parecer que, por termos mencionado a privatização da gestão tributária, o instituto da interpretação razoável seria aplicável somente ao lançamento por homologação. Não é, porém, o que sucede.

A privatização da gestão tributária pode ser parcial, como ocorre no lançamento por declaração. Desde que o sujeito passivo ou retentor deva declarar algum dado, fica caracterizada a sua participação (em maior ou menor grau) no processo de apuração do tributo devido, sendo perfeitamente aplicável o instituto da interpretação razoável. O sujeito passivo pode não declarar algum dado que seja relevante para determinar corretamente um tributo devido por achar que esse dado é, conforme uma interpretação razoável da norma tributária, irrelevante para a apuração do mesmo.

⁵³ PÉREZ, Suzana Aníbarro. *Op. cit.*, p. 60 - tradução livre. Em seu abono, a autora cita Fernando Pérez Royo, Ángel Aguillo Avilés e Felipe Alonso Fernández, aduzindo este último que “deve interpretar-se com flexibilidade o requisito do qual se tenha apresentado uma declaração veraz e completa porque, também, por definição, todo o contribuinte que incorre em uma interpretação da norma que não se ajusta a que sustente a Administração tributária, desde o ponto de vista desta, se apresentará como uma declaração não veraz e incompleta” (“La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria: Reflexiones sobre la Reforma del Régimen Sancionador Tributario”, *Impuestos* 2/10).

⁵⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 18ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 152.

7.2. *A razoabilidade da interpretação da norma*

Em segundo lugar, exige o legislador que a interpretação da norma, levada a cabo pelo sujeito passivo, seja razoável.

O Ministro Moreira Alves, discorrendo sobre a Súmula 400 do STF, genericamente definiu o que é interpretação razoável de forma aplicável a nosso propósito. Disse o eminente membro do Supremo Tribunal Federal:

“A certeza, é óbvio, é uma só. Já o que é razoável não é necessariamente certo, mas é apenas possível de ser sustentado racionalmente.”⁵⁵

Se a norma permite várias interpretações, todas elas válidas ou defensáveis com um mínimo de racionalidade (razoabilidade), adotar-se uma delas (seja a do Fisco ou outra qualquer) é perfeitamente admissível para o sistema. Não há que se falar em culpa naquele que adota uma dessas interpretações.⁵⁶

A própria jurisprudência não hostiliza decisões tomadas contra o entendimento majoritário, admitindo-as em duas Súmulas do Supremo Tribunal Federal, a 343 e a 400. A primeira diz que “não constitui violação a literal disposição de lei a opção por uma entre duas ou várias interpretações que o texto legal vier recebendo na jurisprudência: o Supremo Tribunal tem por juridicamente impossível a demanda rescisória nesse caso, *com o que afirma a liberdade de julgar de modo divergente da corrente dominante.*”⁵⁷ Pela segunda, o Supremo entendeu que não nega vigência à lei a sua interpretação razoável, ainda que não seja a melhor. Na metáfora de Kelsen, o Direito a aplicar forma “uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme ao Direito todo o ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível”.⁵⁸

Embora não concordemos com o teor das Súmulas 343 e 400 do STF, elas, inequivocamente, reconhecem a existência de interpretações divergentes em nosso ordenamento. Ademais, a própria Constituição reconhece a inevitabilidade de decisões conflitantes sobre o mesmo diploma legal quando prevê, como requisito do recurso especial, a existência de decisões diferentes entre os tribunais (art. 105, III, c). O nosso Código de Processo Civil também admite a existência de discrepância na aplicação do Direito, tanto que prevê vários institutos para tentar resolvê-la: uniformização de jurisprudência (arts. 476 a 479), embargos infringentes (art. 530) e os embargos de divergência (art. 546).

⁵⁵ *Apud* MACEDO, Maury R. de. *A Lei e o Arbítrio à luz da Hermenêutica*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, pp. 46-47 - grifamos.

⁵⁶ Por isso, o Direito Italiano, no Decreto Legislativo, de 31 de dezembro de 1992, número 546, sobre Processo Tributário, em vigor desde 1º de abril de 1996, dispõe em seu art. 8º, sobre a rubrica “Erro sobre a norma tributária”, que “a comissão tributária declara não aplicáveis às sanções não penais previstas pelas leis tributárias quando a violação está justificada por objetivas condições de incerteza sobre o alcance e sobre o âmbito de aplicação das disposições a que se referem” (PÉREZ, Suzana Aníbarro. *Op. cit.*, p. 66, tradução livre). Ainda na Itália, o art. 10, 3 do Código de Defesa do Contribuinte (Lei nº 212, de 27 de julho de 2000) estabelece, sob a rubrica “Tutela da confiança e da boa fé. Erros do contribuinte”, que: “As sanções também não serão aplicadas quando a violação depender de objetivas condições de incerteza sobre o alcance e o âmbito de aplicação da norma tributária.” (traduzido por Marco Aurélio Greco e Milene Eugênio Cavalcante, *in* <www.tributario.com>)

⁵⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 112 - grifamos.

⁵⁸ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 5ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 390.

O sistema prevê mecanismos para uniformizar a aplicação da lei, mas ao mesmo tempo em que o faz - prevendo recursos e impugnações a órgãos julgadores -, acaba reconhecendo a possibilidade de interpretações divergentes sobre um mesmo texto. Por isso, ninguém pode ser obrigado a adotar a posição contemplada pela Fazenda (mediante instruções normativas, autos de infração etc.) ou por jurisprudência (administrativa ou judicial) não pacificada (desde que, obviamente, não seja parte), se acha que outra é mais razoável e benéfica. Há, via de regra, falta de má-fé e a razoabilidade da interpretação é que dirá se o grau de boa-fé é suficiente para excluir a culpa e, *a fortiori*, o dolo.

Sem dúvida, a presença da interpretação razoável estará mais concentrada na fase inicial de regulação da nova legislação, na qual apareçam interpretações divergentes por parte da doutrina e da jurisprudência; mas também poderá tal divergência se arrastar por vários anos, antes que os tribunais administrativos ou judiciais pacifiquem o entendimento ou dêem a última palavra.

Por tal razão, o Supremo Tribunal Federal, reconhecendo implicitamente a exigente da interpretação razoável, decidiu:

“Multa fiscal imposta a contribuinte que deixou de recolher o tributo por considerá-lo indevido. Ausência de má-fé na falta de recolhimento do imposto. *Tema jurídico-tributário muito discutido em resoluções administrativas e em decisões judiciais. Relevável, no caso, a multa.*”⁵⁹

Em outra ocasião, acatando voto de Aliomar Baleeiro, o STF implicitamente aplicou a exigente em questão, excluindo a multa do contribuinte que declarou todos os elementos para a correta identificação da obrigação tributária, não havendo fraude, mas errou ao interpretar a lei tributária.⁶⁰

Tudo isso seria o lado objetivo da dúvida, que é a levada em consideração pelo homem médio (dever objetivo de cuidado).

Há que se considerar, ainda, o lado subjetivo (dever subjetivo de cuidado), que se afere segundo aptidões pessoais e na medida da capacidade individual. Se interpretar é construir ou descobrir o significado (dependendo da linha filosófica adotada), obviamente que essa capacidade varia de pessoa para pessoa. O que para uns é claro e cristalino para outros não o será; há uma relatividade no conceito de interpretação razoável (o que, em regra, difere do desconhecimento da lei).⁶¹ Características como o nível cultural, a educação, a situação econômica, dentre outras, podem revelar a concreta possibilidade e capacidade do autor no cumprimento de seus deveres tributários. Embora sob outro prisma, as palavras de Maximiliano sobre a clareza da lei bem sintetizam o lado subjetivo da culpa: “O conceito de clareza é relativo: o que a um parece evidente, antolha-se obscuro e dúbio a outro,

⁵⁹ STF, 1ª T., v.u., RE 73.539/SP, rel. Min. Antonio Neder, j. em 10/08/1978, DJ 25/08/78, grifamos.

⁶⁰ STF, RTJ 68/404-407.

⁶¹ Embora não se confunda com desconhecimento da lei (art. 3º da LICC), há casos em que ficaria perfeitamente caracterizada a noção de erro de proibição, que para nós seria também uma exigente das sanções administrativas tributárias. Isso porque, nas palavras do TC espanhol, “se não há responsabilidade objetiva, não é necessário que se faça constar expressamente o erro de Direito como causa que exonere de tal responsabilidade [a por infrações]” (Fundamento Jurídico 4, C, Sentença 76/1990, de 26 de Abril, tradução livre). No mesmo sentido: OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo Sancionador*, pp. 335-336; TESO, Ángeles de Palma del. *El Principio de Culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador*, Madrid: Tecnos, 1996, p. 157.

por ser este menos atilado e culto, ou por examinar o texto sob um prisma diferente ou diversa orientação.”⁶²

Em suma, o conceito de exegese *racionalmente sustentável* varia de pessoa para pessoa. O julgador, administrativo ou judicial, não pode deixar de avaliar esse dado quando for aferir a razoabilidade da interpretação.

8. Casos em que se exclui a Culpa

Várias situações podem ocorrer para que a orientação seguida pelo contribuinte se repete razoável. Se ele seguir algum critério previamente estabelecido pela Administração, não há que se falar em sanções (CTN, art. 100, parágrafo único),⁶³ da mesma maneira, difícil imaginar punições ao sujeito passivo por este ter seguido critérios de julgamentos de tribunais administrativos ou judiciais.

Se o próprio Judiciário ou órgão judicante da Administração entende de tal forma, embora o entendimento seja minoritário (enquanto não houver estabilização dos entendimentos),⁶⁴ ou não seja unânime, o que falar de um contribuinte? Que norma jurídica o obriga a seguir a jurisprudência mais onerosa para si? Afigura-se-nos mais que razoável a interpretação (ainda que a corrente seja minoritária) que é sufragada por parte da jurisprudência administrativa ou judicial. Inadmissível falar-se em culpa (negligência) nesses casos e, *ipso facto*, em pena.

Mesmo os instrumentos secundários devem dirigir-se à conduta dos subordinados administrativos do Poder Executivo e não aos contribuintes, impondo-lhes determinada orientação.⁶⁵ Só a lei pode obrigar os particulares (CF, art. 5º, II), não podendo delegar poderes inovativos ao Fisco, sob pena de maltrato ao princípio da tripartição de poderes (CF, art. 2º). Orientação fiscal, que desborde ou não as raias da juridicidade, não enseja obediência do contribuinte, podendo este, atendendo-se a razoabilidade, proceder de outra forma. Mas, como já dissemos, o contribuinte pode seguir o critério administrativo, inclusive os constantes de auto de infrações ou de orientações dadas no balcão da repartição fazendária.⁶⁶

9. A Possibilidade da Interpretação Razoável diante da Divergência da Exegese do Fisco

Mas a questão mais tormentosa nessa matéria é a divergência de critério interpretativo com a autoridade fazendária.

Começemos pela disparidade de critérios adotada pela Administração em instrumentos secundários. A simples divergência com os critérios fazendários (*v.g.*,

⁶² MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p. 37.

⁶³ A manifestação da Administração gera uma crença do cidadão de estar atuando licitamente. Esse fato constitui um invencível erro de proibição na medida que “não se pode exigir de nenhum cidadão, ainda que subjetivamente estivesse em condições de fazê-lo, que se ponha no estudo da legislação fiscal uma diligência maior que se dedicou a Administração tributária” (AYUSO, Isabel Sánchez. *Circunstancias Eximentes y Modificativas de Responsabilidad por Infracciones Tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 258 - tradução livre).

⁶⁴ O entendimento que hoje é minoritário pode se tornar majoritário ou quiçá unânime. Na pior das hipóteses, o processo pode ser distribuído à câmara ou turma que entende da mesma maneira que o sujeito passivo. Assim, *afigura-se-nos inapropriado excluir o entendimento minoritário das hipóteses em que há uma interpretação razoável da norma*.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 73; CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, pp. 266 e 268; ATALIBA, Geraldo, *República e Constituição*, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 137-138; OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Op. cit.*, p. 38.

⁶⁶ Neste último caso, o sujeito passivo deve precaver-se em tomar a orientação de forma (*v.g.*, escrita) a prová-la em eventual processo tributário.

expedido em instruções normativas, pareceres normativos etc.) não pode constituir-se em um automático reconhecimento da infração, porque não se pode falar em infração sem que, para tanto, concorra a culpa. A Fazenda também erra muito em suas interpretações (algumas, “coincidentemente”, bem convenientes para ela) e, às vezes, elas nem são razoáveis.

Para dirimir a divergência da interpretação adotada pela Fazenda e aquela do sujeito passivo é que existem os tribunais administrativos e judiciais, sendo que a estes compete a última palavra.

Não existe uma relação automática entre a sanção e divergência de critério interpretativo adotado pelo Fisco, porque isso significaria o retorno à medieval responsabilidade objetiva. O Fisco não detém o monopólio da função hermenêutica! Como disse Magín Pont Mestre:

“Não se pode identificar automaticamente com a infração tributária a atuação do sujeito passivo que não se ajusta aos critérios da Administração tributária, critérios que não têm porque ser o fiel reflexo das normas tributárias (...) *Com alguma frequência se confundem os critérios da Administração Tributária com o conteúdo das leis fiscais.*”⁶⁷

Há vários pronunciamentos dos tribunais espanhóis a respeito. O Tribunal Superior de Justiça da Cataluña, em sentença de 30 de abril de 1993, disse que “não consta tipificada legalmente como infração a desatenção às informações da Inspeção da Fazenda, ainda quando foram acompanhadas de uma espécie de advertência sobre a imposição de sanções se se fizer caso omissis das mesmas (...) Em definitivo, formalizada uma controvérsia interpretativa entre Administração tributária e contribuinte, este não pode ser sancionado por manter seus próprios critérios e acudir aos meios de defesa e tutela jurídica que o ordenamento jurídico lhe oferece.”⁶⁸ Na Sentença da Audiência Territorial de Valladolid, de 23 de fevereiro de 1988, ficou consignado que “o pronunciamento expresso da Administração não impede aos administrados discrepar do mesmo, nem supõe nessa diferença o elemento de culpabilidade imprescindível para assentar toda infração tributária”.⁶⁹

Nas palavras do Tribunal Supremo espanhol, *a discrepância entre a Administração e o cidadão* “é um debate cuja última palavra é nossa, e nunca de qualquer dos sujeitos ativo ou passivo da relação jurídica”.⁷⁰

Por isso, é correta a importância atribuída ao *processo* por Pontes de Miranda. Disse este autor: “Se as regras de direito objetivo pudessem realizar-se sem dificuldades, com perfeição por bem dizer consentida e mecânica, seria desnecessário o direito processual. Só existiria o direito material. Isso, porém, não é o que se passa. Ou porque as leis sejam suscetíveis de leituras diferentes, ou porque sejam,

⁶⁷ “Necesidad de distinguir entre Infracción Tributaria y Discrepancia Interpretativa”, *Estudios sobre Temas Tributarios Actuales*, Barcelona: Universitat de Bracelona, 1985, p. 488 *apud* PÉREZ, Suzana Aníbarro. *Op. cit.*, p. 96 - traduzimos e grifamos. Suzana Aníbarro Pérez (*op. cit.*, p. 97) ainda cita a opinião de Tomás García Luis, para quem “não existe obviamente nenhum automatismo em matéria sancionatória no sentido de entender que o sujeito que não segue os critérios administrativos há de sofrer inevitavelmente a pertinente sanção” (“Las Consultas tributarias”, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Valladolid: Lex Nova, 1996, p. 477).

⁶⁸ Fundamento Jurídico 4º, *apud* PÉREZ, Suzana Aníbarro. *Op. cit.*, p. 100, tradução livre.

⁶⁹ *Apud* PÉREZ, Juan. J. Zornoza. *El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador)*. Madrid: Civitas, 1992, p. 220.

⁷⁰ Sentença de 21 de setembro de 1987 *apud* PÉREZ, Suzana Aníbarro. *Op. cit.*, p. 100, traduzimos e grifamos.

de si mesmas, obscuras ou lacunosas, ou porque, no apreciá-las, dado o temperamento de alguns indivíduos..., tendam esses a ver, nos textos legais, ou nos arestos mesmos, ou nas regras interpretativas, somente o que 'serve aos seus interesses', verdade é que as lutas judiciárias são inevitáveis, e constituem produto mais ou menos constante das organizações sociais."⁷¹ Mas o processo a que se refere Pontes de Miranda, na seara tributária, engloba também os existentes perante os órgãos julgadores administrativos (CSRF, CC, TIT etc.).

Se o cidadão discorda da opinião da Fazenda, poderá sustentar seu critério hermenêutico perante os tribunais administrativos quando o Fisco autuá-lo; ou, ainda, antecipar-se à eventual autuação, recorrendo ao Judiciário. Mas não se submeter ao critério fazendário e, conseqüentemente, ser punido se afigura absurdo e inconstitucional, na medida em que impõe a responsabilidade objetiva, pressupondo que o monopólio da função hermenêutica das leis tributárias esteja somente com uma das partes da relação jurídico-tributária (Fisco), rompendo a isonomia que deve permear todo o Estado Democrático de Direito.

Saliente-se que *infração tributária é descumprimento das normas tributárias e não-descumprimento do entendimento administrativo acerca destas!*

Pelas razões expostas, não aceitamos o cômodo entendimento daqueles que acreditam que para discordar dos critérios da Fazenda se deve recorrer ao Judiciário, sob pena de ser sancionado. Há que se fazer a defesa administrativa e depois, se esta restar infrutífera, sustentar seu entendimento no Judiciário. Claro que algumas teses, de ambos os lados da relação jurídico-tributária, são ousadas, mas nada que se compare ao habitual malabarismo hermenêutico promovido pelo Fisco para saciar sua sanha arrecadatória.

Chegada a questão ao órgão judicial ou administrativo competente, este - em geral - deve decidir qual das duas interpretações está correta. Se der razão ao sujeito passivo, obviamente que não há que se falar em sanção; se der razão para a Fazenda, o órgão julgador deverá determinar se a interpretação levada a cabo pelo sujeito passivo é razoável, considerando as circunstâncias objetivas e subjetivas do caso em questão. Se entender que a interpretação, apesar de não vencedora, é razoável, não há que se falar em punição, restando devido apenas o tributo da forma como entendeu o órgão judicante.

Os tribunais devem agir com prudência para que a razoabilidade da interpretação não vire uma cláusula de estilo nas defesas fiscais e, ao mesmo tempo, evitar que se puna cidadãos que não ajam com culpa, que adotaram uma exegese *racionalmente sustentável* perante o ordenamento jurídico, mesmo que ela, afinal, não prevaleça. Afinal, o próprio CTN estabelece, em seu art. 112 (inc. III), que a lei tributária sancionatória interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à imputabilidade e punibilidade.

9.1. *Divergência e democracia: aplicação da excludente pelos julgadores administrativos*

A democracia é regime que leva a participação do povo no exercício do poder; não somente no Legislativo e Executivo, mas sobretudo no Judiciário,⁷² ou

⁷¹ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Tomo I, 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 37.

⁷² HITTER, Juan Carlos. "Legitimación Democrática del Poder Judicial y Control de Constitucionalidad", in GRINOVER, Ada Pellegrini, DINAMARCO, Cândido Rangel e WATANABE, Kazuo (coords.). *Participação e Processo*. São Paulo: RT, 1988, p. 225.

melhor, na função judicante, seja ela administrativa ou judicial. Nas palavras de Dinamarco: “É sabido e costuma ser repetido pelos publicistas em geral, que *na democracia existe liberdade, existe igualdade, existe participação dos cidadãos na vida do Estado*. Essa participação, que se dá a todos os níveis e sob todos os aspectos na medida em que o Estado seja realmente democrático, acha-se também no processo.”⁷³ De maneira que o processo administrativo fiscal será democrático quando ele possibilitar a participação no seu desenvolvimento e solução das pessoas envolvidas, direta ou indiretamente, na relação *sub judice*.

O Direito Tributário tem uma peculiaridade em relação a outros ramos do Direito: a existência de órgãos administrativos para o *juízo* das questões tributárias. Quando se permite que o sujeito passivo da relação tributária discuta nos tribunais administrativos a existência e o alcance do crédito tributário, deve-se permitir que se discuta, também, sobre a correta exegese do Direito em relação ao crédito tributário; admitindo, conseqüentemente, a discussão sobre a razoabilidade ou não de sua interpretação. Essa possibilidade leva o cidadão a participar do processo de formação da inteligência da norma tributária, já que a “última” (no sentido de posterior a do Fisco) palavra cabe aos órgãos julgadores.

No processo administrativo fiscal é que haverá a possibilidade dos figurantes da provável relação jurídico-tributária de discutirem, em *par conditio*, o verdadeiro sentido da norma tributária. Apenar uma das partes, exatamente a mais fraca, somente por não concordar com o critério fazendário, é inadmissível em um regime - o democrático - que prega a igualdade e o monopólio da função judicante aos órgãos administrativos e judiciais a isto predispostos, conforme veremos adiante.

A possibilidade de proceder divergentemente das orientações do Fisco, de maneira razoável, é interpretação conforme a Constituição porque garante o acesso a um direito fundamental: ao processo administrativo fiscal.⁷⁴ É que sem uma atuação da Fazenda, o contribuinte seria obrigado a recorrer diretamente ao Judiciário, retirando-lhe, por via oblíqua, o acesso à justiça administrativa. Nesta, o sujeito passivo poderia alegar que sua exegese é correta ou ao menos razoável, de molde a excluir as penalidades.

Dessarte, garantir ao contribuinte o direito fundamental de acesso à justiça administrativa (processo administrativo fiscal) e de discordar (fundamentadamente e de maneira razoável) da interpretação fazendária, sem o risco de punições, seria o único modo de efetivar outros direitos fundamentais, como a ampla defesa (com desdobramento no contraditório, que é corolário do princípio da participação política e do direito à informação).⁷⁵ Isso, no entanto, não é um estímulo para que o contribuinte sempre discorde da interpretação promovida pela Fazenda, porque a divergência não é uma condição suficiente e nem necessária; é dado acidental no sistema. O que realmente importa, independentemente da divergência com os

⁷³ “O Princípio do Contraditório”, *Fundamentos do Processo Civil Moderno*, São Paulo: RT, 1986, p. 85, grifamos.

⁷⁴ Ressaltando o caráter de direito fundamental do processo administrativo fiscal, cf., por todos, os excelentes argumentos expostos por Ricardo Mariz de Oliveira, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: RT, 1999, pp. 193-197.

⁷⁵ Cf. FRANCO, Fernão Borba. “A Fórmula do Devido Processo Legal”, *Revista de Processo* 94/81, 84 e 101.

critérios do Fisco (embora ela possa existir), é existência de *motivos racionalmente sustentáveis para divergir*, implicando, *ipso facto*, a ausência de culpa.

É mediante o contraditório que o cidadão participa do processo, legitimando-o perante o sistema democrático. Como no processo administrativo fiscal o procedimento é marcado pelo exercício do contraditório, devemos concluir que a existência e possibilidade de aplicação da interpretação razoável é meio para se atingir o ideal de uma sociedade democrática e pluralista, na qual o cidadão tem direito a dar sua versão sobre a norma sem ser punido por isso.

O direito de discordar não é novidade em nosso ordenamento, vem há muito sendo exercido diuturnamente pelos contribuintes perante os órgãos julgadores, sejam eles administrativos ou judiciais. Em quantos processos administrativos fiscais não são discutidas puras questões ou qualificações jurídicas de fatos em que a tese do Fisco é vencida? O que é novo - mesmo considerando o antigo precedente do STF - é a não-imposição de penalidades pelo uso do direito de discordar da exegese promovida pelo Fisco, desde que racionalmente sustentável (razoável), e a possibilidade de a excludente em tela ser reconhecida e aplicada pelos órgãos julgadores administrativos.

Em suma, no processo administrativo fiscal é que o cidadão encontra seu único instrumento para controlar e influenciar a interpretação da norma tributária dada pelo Fisco. É instrumento que possibilita a participação do contribuinte no processo exegético em condições de igualdade (princípio que é corolário da democracia) com o Fisco. Por meio da sua “versão” do que seja a norma tributária, o cidadão participa do poder estatal, um dos objetivos da democracia participativa e, conseqüentemente, não deve ser punido se a sua “versão” da norma tributária for razoável, motivo pelo qual não se pode amputar o poder dos órgãos julgadores administrativos de reconhecer a excludente em questão.

Não procede o argumento de que os julgadores administrativos são subordinados à exegese promovida pelo Fisco para refutar eventual aplicação da interpretação razoável. O processo, mesmo o administrativo, tem a função de compor interesses contrapostos velando pela juridicidade (Constituição, leis, princípios gerais do direito etc.) da decisão. *Não permitir que os órgãos administrativos decidam divergentemente das interpretações promovidas pela Fazenda é retirar a sua própria razão de ser, ou seja, a sua função judicante.* É atentar contra a tripartição de poderes (CF, art. 2º). Não é porque os órgãos judicantes administrativos fazem parte da “administração passiva” que é lícito lhes retirar seu poder judicante, atentando contra a sua *ratio essendi*. O que se triparte são as funções do Estado, sendo irrelevante o fato de que os órgãos judicantes estejam situados no Executivo.

Não podemos ver a justiça administrativa como um favor do príncipe ou uma função subserviente à Secretaria da Receita Federal ou outro órgão qualquer. Na democracia, o homem só deve obediência à lei, não a outro homem ou à interpretação promovida pelo Fisco. Os tribunais administrativos tributários têm um papel fundamental (julgar!) no Estado Democrático de Direito, que deve ser respeitado.

Assim, a excludente em tela deverá ser aplicada pelos órgãos julgadores administrativos se preenchidos todos os seus requisitos, não procedendo alegações de subserviência à exegese dada pelo Fisco. Suprimir este poder dos julgadores administrativos seria tornar o processo administrativo fiscal e, conseqüentemen-

te, os próprios órgãos julgadores administrativos, um faz de conta ilegítimo perante à democracia. Se o contraditório é inócuo como instrumento para promover a participação do cidadão na produção da norma tributária, em condições de igualdade com o Fisco, obviamente esse processo administrativo fiscal será ilegítimo perante o sistema democrático. A única forma de legitimar o processo perante o regime democrático seria por meio de uma interpretação conforme a Constituição, reconhecendo a competência dos julgadores administrativos para aplicar tal excludente, independentemente de sua hierarquia.

10. A Interpretação é do Texto (Expressões do Direito) e do Contexto

Importante ressaltar que a interpretação razoável antes de ser razoável é interpretação, e esta ocorre a partir das “expressões do Direito” (Maximiliano). É que o Direito se manifesta como um conjunto de signos que, ainda que originariamente possam não estar escritos (como acontece no direito consuetudinário), são sempre suscetíveis de “verbalização” e, conseqüentemente, de serem postos por escrito.

Para o nosso sistema jurídico (*civil law*), acrescentamos a existência dos princípios implícitos, que podem ser “verbalizados” e não necessariamente decorrem de algum princípio explícito, ou seja, ainda que originariamente possam *não estar escritos*,⁷⁶ são sempre suscetíveis de “verbalização” e, conseqüentemente, de produzir efeitos jurídicos. Também existem expressões do Direito que analisadas sistematicamente não têm efeito jurídico. Isso já era de conhecimento dos romanos, que proclamavam: “Neque omne quod scriptum est, jus est; neque quod scriptum non est, jus non est.”⁷⁷

Peter Häberle ensina-nos que “não existe norma jurídica, senão norma jurídica interpretada”;⁷⁸ de modo que a interpretação pressupõe o cruzamento de várias expressões do Direito: “textos”, escritos ou não, mas sempre suscetíveis de “verbalização”.

Assim, princípios (implícitos ou explícitos, constitucionais ou não) e regras do sistema jurídico constituem-se no material bruto no qual o intérprete trabalhará para achar a norma. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “Não sobeja afirmar que muitas vezes a tarefa de produção do conteúdo, sentido e alcance da norma jurídica é o resultado de esforço breve e ligeiro. Condições há, entretanto, em que a construção do sentido da mensagem legislada só se consegue mediante intensa e profunda meditação, em que articulamos regras dos mais variados setores da experiência jurídico-positiva, cruzando-as sob o pálio de princípios implícitos, de difícil compreensão.”⁷⁹ O ato de aplicar o Direito é um ato de aplicação do ordenamento jurídico, globalmente considerado, e não o ato aplicativo de uma proposição isolada

⁷⁶ Sobre o Direito não escrito, cf. a obra de Waldstein Wolfgang. *Saggi sul Diritto Non Scritto*. Padova: Cedam, 2002.

⁷⁷ Celso, *Digesto XXXIII*, 10, 7, 2.

⁷⁸ HÄBERLE, Peter. *Heremênutica Constitucional: a Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1997, p. 9.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 95, grifamos. No mesmo sentido: BECKER, Augusto Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, pp. 115-116; THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Fraude contra Credores: a Natureza da Sentença Pauliana*, 1ª ed., 2ª tir., Belo Horizonte: Del Rey, 1997, pp. 28-29. É o que Ricardo Lobo Torres chama de *princípio da unidade* (*Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 61) e que para alguns se confunde com o método sistemático de interpretação.

(artigo de lei, regulamento, instrução normativa etc.). Em que pese a afirmação de que a interpretação ocorre a partir das expressões do Direito, ela não se detém nestas, indo também ao contexto, uma vez que norma é texto e contexto.

Desse modo, é de clareza meridiana que não se pode descartar exegese do contribuinte que inclua argumentação constitucional em sua tarefa (princípio da anterioridade, da não-cumulatividade, imunidades etc.), pois, como anota Klaus Tipke, “o Direito Tributário não vive apenas do discurso do legislador ordinário (*Dictum des Gesetzgebers*), mas também do discurso do constituinte, com a conseqüente vedação do ‘*Dictum contra Constitutionem*’.”⁸⁰

Não é, portanto, somente a Administração que pode interpretar mal a norma tributária. É possível que o próprio Poder Legislativo, a pretexto de interpretar ou regulamentar a Constituição, extravase os limites impostos por esta, impondo conduta desafinada com a Lei Suprema. Assim, não é de se estranhar o fato de que a interpretação razoável realizada pelo sujeito passivo descarte texto legal⁸¹ ou dê a este um sentido afinado com a Constituição (interpretação conforme a Constituição).

O próprio Supremo Tribunal Federal relevou multa tributária ao contribuinte que não recolheu o tributo por acreditar que a operação estava albergada pela imunidade,⁸² demonstrando que a exegese constitucional também pode descartar a incidência da legislação infraconstitucional.

11. Um Caso de Interpretação Razoável no Direito Brasileiro?

Em raro momento de respeito aos direitos fundamentais do cidadão brasileiro, entendeu a Administração Tributária Federal, ao referir-se à atividade de classificação fiscal de produtos em área aduaneira, que haveria exclusão das penalidades se o contribuinte não houvesse procedido de má-fé e se todos os elementos necessários à identificação do produto estivessem presentes. É o que se extrai do Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 13, de 10 de setembro de 2002:

“Art. 1º Não constitui infração punível com as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque (ex), desde que o produto esteja corretamente descrito, com *todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifá-*

⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 142.

⁸¹ A lei só obriga se for válida. E para ser válida é necessário que ela seja posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para tal fim (validade formal) e que *seu conteúdo não ofenda à Constituição ou outras normas de hierarquia superior* (validade material) (FERRAJOLI, Luigi. *Los Fundamentos de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Trotta, 2001, p. 53). Para nós, acreditar que a validade só se afere pelo aspecto formal, é amputar um dos aspectos da competência, atendo-se apenas ao subjetivo (órgão). Na verdade, deve-se levar em conta também o *conteúdo dessa competência* (poder), seu aspecto material, *que acaba traçando os limites da competência da autoridade*. Em suma, os que tem uma visão formal da validade são, a nosso ver, arbitrários porque ao dizer que o importante é a validade formal, esquecem do aspecto material, que é tão importante - no sentido de fazer parte do conceito de competência da autoridade - quanto a legitimidade do órgão e regularidade do procedimento.

⁸² STF, 1ª T., v.u., RE 73.539/SP, rel. Min. Antonio Neder, j. em 10/08/1978, DJ 25/08/78.

rio pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, *intuito doloso ou má-fé* por parte do declarante.”

Sem dúvida, este seria um típico caso de interpretação razoável na classificação fiscal reconhecida pelo Fisco federal, se não fosse mais benigno do que este instituto.

O requisito da declaração veraz e completa está nitidamente presente na expressão “todos os elementos necessários à sua identificação”; a razoabilidade da interpretação - segundo requisito - poderia estar na falta do “intuito doloso ou má-fé”, mas não está. Aqui, mesmo na presença de culpa, admitir-se-ia a aplicação da eximente do ADI Cosit nº 13/02, uma vez que o dispositivo fala em ausência de dolo ou má-fé e não de culpa.

Em suma, essa previsão é mais benéfica, no entanto, não negamos que, na prática, ela tenha a mesma aplicação da interpretação razoável, o que seria manifestamente ilegal, dada a clareza do preceito. De qualquer forma, mesmo diante da sua revogação, substituindo-se ausência de dolo ou de má-fé pela de culpa, seus efeitos permaneceriam, porque seriam meramente declaratórios em face do princípio da culpabilidade no Direito Sancionador.

De qualquer forma, lembre-se que o próprio STF (RE 73.539/SP), implicitamente, reconheceu a interpretação razoável como excludente das multas tributárias.

12. Conclusão

O Estado, ao invés de utilizar seu gigantesco aparato administrativo para lançar tributos, simplesmente tem trasladado ao contribuinte tal dever (lançamento por homologação), utilizando sua estrutura somente para evidenciar aos sujeitos passivos seus erros e inadimplementos tributários. Simultaneamente, a sua irracional e caótica fúria legislante transformou a legislação tributária num “cipoal” de normas capaz de deixar qualquer um “enroscado”. Criou-se um verdadeiro inferno normativo!

O moderno Direito Tributário Sancionador, moldado pelos valores consagrados no Estado Democrático de Direito (dignidade da pessoa humana, tutela da boa-fé, igualdade, individualização e proporcionalidade da pena), não admite a responsabilidade objetiva, exigindo, no mínimo, a culpa para seu legítimo e *constitucional* exercício. E culpa pressupõe, no mínimo, negligência.

Tem predominado na legislação tributária brasileira o lançamento por homologação. Nele, o contribuinte tem o dever de aplicar a norma individual e concreta de apuração do tributo. Como a aplicação pressupõe interpretação, nada mais natural que, quando o Estado o obrigue a lançar o tributo, lhe reconheça o poder de interpretar a legislação tributária. Esta interpretação pode ser diferente da que tenha sido dada pelo Fisco, inobstante não seja a correta (o que não significa que a do Fisco seja!). Quem fixará o entendimento correto da norma tributária serão os órgãos julgadores administrativos e judiciais; afinal, eles existem para isso.

Quando se interpreta razoavelmente a norma, ainda que não seja a posição que irá prevalecer, é de se excluir a pena por não haver neste ato qualquer resquício de negligência. O direito de discordar é fundamental e, quando exercido nos limites do razoável, com prudência, não pode dar azo a medidas punitivas. Dessa maneira, o reconhecimento da razoabilidade da interpretação estará condiciona-

da à dificuldade objetivamente aferível de se extrair ou construir o sentido da norma, bem como pelas condições subjetivas do intérprete.

Não constitui óbice para o reconhecimento de tal excludente a divergência com critérios do Fisco. *Entre a intenção do legislador e o propósito do Fisco, existe o significado das várias “expressões do Direito”, ou seja, a norma tributária; infração tributária é descumprimento das normas tributárias e não descumprimento do entendimento administrativo acerca destas.* Nas democracias, o homem nunca obedece o homem (Fisco), mas tão-somente à Lei. Logo, os órgãos julgadores administrativos também detêm competência para aplicar a excludente em questão, ainda quando haja divergência da exegese promovida pelo Fisco. Não há subordinação dos julgadores administrativos ao entendimento do Fisco; aceitar tal subserviência é despir o processo administrativo fiscal e, conseqüentemente, os próprios órgãos julgadores, de sua legitimidade democrática. Interpretando em conformidade com nossa Lei Suprema, só podemos reconhecer a inexistência de subordinação dos julgadores administrativos à SRF, ao Ministro da Fazenda ou a quaisquer outros órgãos, ressalvado o Poder Judiciário.

Assim, sendo o princípio da culpabilidade (*nulla poena sine culpa*), no Direito Tributário Sancionador, imperativo constitucional, conclui-se que a interpretação razoável da norma tributária impede a aplicação de sanções, porque a razoabilidade da exegese descaracteriza a negligência, requisito elementar da culpa.

Deve-se reconhecer a interpretação razoável como excludente das multas no Direito Tributário Sancionador, como implicitamente fez o STF, pois este entendimento prestigia o princípio da unidade da Constituição e da máxima efetividade dos direitos fundamentais (dignidade da pessoa humana, subjetividade das infrações tributárias etc.).