

Em Busca de uma Civilidade Fiscal: a Interpretação de Dispositivos Penais num Caos Tributário

João Victor Guedes Santos

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Advogado em São Paulo.

Resumo

Muitos doutrinadores vêm despendendo esforços na formulação ou análise de teorias visando a definir os limites do planejamento tributário, ou, de maneira mais ampla, as fronteiras que inserem algumas condutas no campo da ilicitude e outras não. No entanto, nem entre doutrinadores nem nos tribunais há um consenso sobre o que é ilicitude na arena fiscal, razão pela qual aqui se questiona a imposição de sanções qualificadas pelo dolo penal a situações em que contribuintes desconhecem como a legislação tem que ser interpretada.

Abstract

Many scholars have envisaged efforts on formulating or analyzing theories which aim at defining the limits of tax planning and, broadly speaking, the boundaries that insert some conducts in the field of the illicitness and others not. However, neither among commentators nor in courts there is a consensus about what illicitness is in fiscal arena, reason by which it is questioned herein the imposition of sanctions qualified by criminal intent (*dolus*) to situations where taxpayers do not know how the legislation has to be interpreted.

I. Introdução

Ao iniciar o prefácio da 18ª edição da clássica obra *Steuerrecht*, Joachim Lang imediatamente aponta para a investigação efetuada pelo *World Economic Forum*, em 2003, acerca da eficiência do sistema tributário de 102 países. Para a surpresa de muitos, menos dele, a Alemanha foi colocada na última posição. Afinal, destaca o jurista a dificuldade existente para se atualizar o referido livro, uma vez que, de uma edição para a outra, nada menos que 20 leis tributárias foram editadas com vistas a mexer profundamente com a complexidade e a segurança do planejamento do Direito Tributário alemão.¹

Para a surpresa de alguns, o sistema tributário brasileiro foi colocado na penúltima posição de acordo com a mesma investigação efetuada no âmbito do *World Economic Forum*. Este resultado, no entanto, não é de espantar. O leigo no Direito Tributário brasileiro, ao realizar incursão superficial pelo Código Tributário Nacional (CTN) e deparar-se com o teor do seu artigo 96, tem errônea impressão de simplicidade do sistema posto. Para uma pessoa que inicia seus estudos na matéria, o fato de a legislação tributária compreender “as leis, os tratados e as convenções

¹ *Direito Tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 17.

internacionais, os decretos e as normas complementares” dá indícios de que o objeto do Direito Tributário nacional está disposto e explicitado de forma cristalina em tais normativos. Ledo engano.

Para o regozijo dos advogados que militam na área tributária, não estamos diante de um sistema, no sentido mais técnico da expressão, mas de um caos legislativo que confere ao intérprete e aplicador do Direito a difícil missão de buscar um pouco de organicidade em toda essa desordem. Feliz foi o termo encontrado por Alfredo Augusto Becker para intitular livro de sua autoria em que traz pensamentos e reflexões críticas acerca do Direito Tributário brasileiro, especialmente da sua idolatria incondicional à doutrina tudesca: *Carnaval Tributário*.²

Diante de toda complexidade do plexo de normativos jurídico-tributários com que cotidianamente nos deparamos, atenção especial deve ser despendida aos textos legislativos que impõem sanções penais em matéria tributária.

Existem situações em que as sanções penais são consideradas de forma mais objetiva, o que a princípio não exige grande esforço interpretativo do aplicador do Direito (*e.g.*, imposição de multa de ofício quando da lavratura de auto de infração). Por outro turno, quando nos deparamos com sanções penais estritamente ligadas à figura do dolo, em que o elemento volitivo se torna imperativo (*e.g.*, imposição de multa de ofício agravada quando existente evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio), a perfeita compreensão da hermenêutica, *i.e.*, da arte de interpretar as leis, é mais que necessária. Não é à toa que veementemente pleiteia Diogo Leite de Campos maior segurança no ordenamento jurídico-tributário, a qual se traduz não apenas na segurança em relação à criação de textos legais, mas, também, na segurança quanto à aplicação dos normativos produzidos.³

Voltando-nos ao prefácio do livro *Steuerrecht*, enuncia Klaus Tipke que cabe à Ciência do Direito Tributário criticar a desordem jurídica existente e tentar, de alguma forma, demonstrar uma ordem sistemática.⁴ Este seria o papel do intérprete. Daí surge a questão central deste estudo: se estamos diante de uma desordem que deve ser organizada sistematicamente pelo cientista do Direito, com que rigor devem ser punidos os agentes que, nas relações com conteúdo econômico de que participam, infringem a legislação tributária por parcial desconhecimento da totalidade das inúmeras regras em vigor ou pela prática de planejamentos tributários posteriormente tidos como ilícitos pelos tribunais? É a discussão de algumas das facetas que este tema possui o propósito das linhas que seguem.

II. Financiamento do Estado e o Planejamento Tributário

Parece ser entendimento hodiernamente pacificado de que o mecanismo do sistema de mercado não pode desempenhar sozinho todas as funções econômicas e sociais, razão pela qual é necessária a atuação governamental para guiar, corrigir ou mesmo suplementar o dito mecanismo privado. Eis que entra em cena a Ciência das Finanças Públicas, a qual é voltada à formulação de políticas de modo

² Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999.

³ *Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 17.

⁴ *Op. cit.* (nota 2), p. 22.

que o Estado consiga atingir objetivos essenciais ao provimento das necessidades fundamentais de seus cidadãos.

Segundo a tradicional classificação de Richard Musgrave, as atribuições estatais se enquadrariam necessariamente em uma dessas funções: (i) alocativa; (ii) distributiva; ou (iii) estabilizadora. A primeira envolveria a composição de bens públicos a serem fornecidos; a segunda, os ajustes na alocação de renda e riqueza visando a um Estado “justo” ou adequado de distribuição; a terceira, o uso da política orçamentária tendo como meta o equilíbrio de fatores sócio-econômicos.⁵

Dito de outra forma, a função alocativa se referiria à alocação de recursos sempre que não fossem encontradas condições que assegurassem maior eficiência na produção de bens pela sociedade. Corresponderia basicamente à destinação de recursos para a produção de bens públicos, *i.e.*, bens indivisíveis e não rivais que, por não possuírem valor de mercado, não poderiam ser fornecidos pela iniciativa privada, tais como a segurança e a justiça. Por seu turno, a função distributiva daria respeito à atribuição estatal de corrigir desigualdades na repartição do produto nacional. Já a função estabilizadora visaria a atenuar o impacto sócio-econômico de crises de inflação ou de depressão.⁶

Os Estados nacionais financiam suas atividades por meio de receitas originárias e de receitas derivadas. Ambos os tipos de receitas, contidos na previsão orçamentária, são essenciais para que as funções estatais sejam exercidas, porquanto estas demandam vultosos dispêndios. Desde há muito tempo as receitas derivadas, assim entendidas aquelas que não provêm do exercício de atividade econômica pelo Estado, tais como os ingressos decorrentes da cobrança de multas de trânsito, representam a maior parte dos recursos que compõem os cofres públicos. Nesta seara, fundamental relevância orçamentária possuem os tributos, principal fonte de receitas estatais, razão pela qual passaram a ser entendidos como mecanismo essencial para suprir as necessidades financeiras do setor público.

Haja vista esse papel de grande relevo dos tributos para o cumprimento das atividades estatais de alocação, distribuição e estabilização, o estudo das funções de cada uma das normas tributárias adquire suma importância, pois cada uma delas contribui em grau diferente para o atingimento dos objetivos visados pelo Estado. É fato que o exercício de atividades estatais também se dá num segundo momento - quando do emprego de recursos públicos -, que diverge do momento de formulação de política fiscal relacionada à instituição e cobrança de tributos, como ocorre com a transferência financeira com vistas a promover investimentos ou redistribuição de renda. Entretanto, a maneira com que, num primeiro momento, tributos são exigidos dos cidadãos ou renunciados pelo Estado já direciona a política fiscal em termos de alocação de bens públicos, de distribuição de renda e/ou de estabilização sócio-econômica numa dada sociedade.

De acordo com a doutrina abalizada de Klaus Vogel, toda norma que trate de impostos possuiria função arrecadatória. Além dessa função, as normas tributárias

⁵ *Finanças Públicas: Teoria e Prática*. Rio de Janeiro: Campos; São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980, pp. 5-13.

⁶ REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo: Atlas, 2001, pp. 18-20.

poderiam, concomitantemente, possuir função distributiva, indutora e/ou simplificadora.⁷ Para o supracitado jurista, dizer que uma norma está sendo utilizada para fins arrecadatórios não a diferenciaria das demais, uma vez que todas as normas teriam necessariamente viés de angariar recursos fiscais aos cofres públicos, sendo que o que diferenciaria umas das outras seria apenas a intensidade com que essa função seria exercida.

De outra maneira, entende o também alemão jurista Klaus Tipke que existem três finalidades diversas que podem ser vistas nas normas tributárias. As normas podem ser distinguidas em normas de finalidade fiscal, normas de finalidade social e normas de finalidade simplificadora. O primeiro grupo de normas teria finalidade meramente financeira ou arrecadatória, com vistas à cobertura das necessidades financeiras do orçamento público, ao passo que o segundo grupo se destinaria ou a estimular comportamentos visando ao bem comum ou a corrigir o bem estar e o terceiro grupo objetivaria facilitar, por motivos técnico-econômicos, a aplicação do Direito Tributário, evitando excessiva complexidade e inexequibilidade da lei.⁸

Preocupa-nos aqui as normas que possuem a função (ou finalidade) de arrecadar recursos fiscais para as burras estatais. São essas normas que, em grande monta, trazem maior onerosidade aos contribuintes e complexidade ao sistema tributário, o que acaba por dificultar a missão do intérprete quando da aplicação da legislação fiscal.

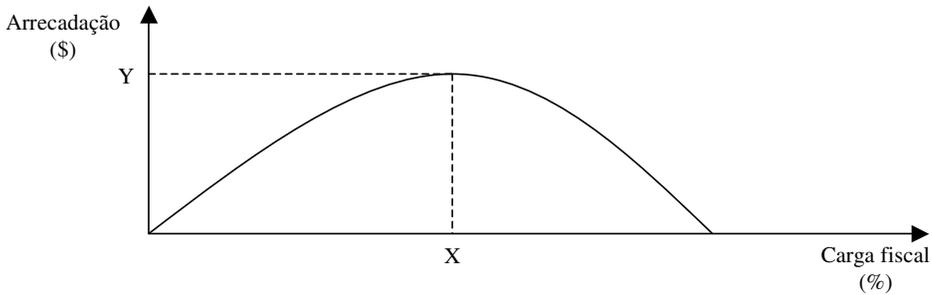
É de conhecimento de todos que o Direito Tributário está estritamente relacionado a riquezas. Quaisquer fenômenos que denotem riqueza a princípio podem ser objeto de tributação, estando a incidência tributária, no caso do Brasil, ou no âmbito da competência exclusiva ou concorrente de União, Estados-Membros e Municípios ou no âmbito da competência residual da União. A cada momento os entes públicos visam a alcançar mais fenômenos denotadores de riqueza, majorando a carga fiscal incorrida pelos contribuintes, chegando por vezes a (praticamente) esgotar sua capacidade contributiva.

Isto apenas confirma a tese desenvolvida pelo economista norte-americano Arthur Laffer. Ele demonstrou por meio de um gráfico contendo uma parábola com a região curvada voltada para cima - o qual possui como funções a “arrecadação” no eixo vertical e a “carga fiscal” no eixo horizontal - que a arrecadação fiscal chega a seu limite quando se alcança um determinado nível ótimo de tributação. Este é o ponto ápice da curva, em que a arrecadação atinge o máximo possível. A partir desse ponto, quanto mais se aumenta a carga fiscal, menos o Estado tende a arrecadar, porque os contribuintes sentem-se menos estimulados a arcar com esse ônus e, em razão disso, buscam caminhos alternativos ao pagamento de tributos, sejam lícitos ou ilícitos.

Esta relação entre arrecadação e carga fiscal ficou conhecida como Curva de Laffer:

⁷ “Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht”. *Steuer und Wirtschaft*, v. 2, 1997, pp. 105-106, *apud* Luís Eduardo Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

⁸ *Op. cit.* (nota 2), pp. 175-178.



Como já afirmado, para que o Estado cumpra as suas funções são necessárias receitas estatais, notadamente as receitas derivadas provenientes da arrecadação tributária. Certo é que todos se beneficiam dos bens públicos providos pelo Estado, pois são indivisíveis e não rivais. Alguns se beneficiam mais, outros menos, mas nenhum cidadão médio faria suas contribuições fiscais ao Tesouro sem que qualquer contrapartida lhe fosse dada, por menor que fossem as contribuições. Tampouco contribuiriam os cidadãos de forma voluntária; todos preferem que outros contribuam para o Estado.⁹ Isto decorre da proliferação do pensamento de que justos são os tributos que são pagos pelos outros.¹⁰ Em razão de pessoas e ocorrências econômicas serem diversamente oneradas pelos tributos, os cidadãos sentem-se motivados a planejar suas atividades econômicas de modo a tornar sua carga fiscal a menor possível.¹¹ Eis o motivo pelo qual Klaus Tipke e Joachim Lang, fazendo alusão ao termo alemão “Dummensteuer” (imposto dos bobos) cunhado por Rose, alertam que, quanto mais complicadas são as leis tributárias vigentes, mais reservado fica o planejamento tributário aos bem assessorados, fazendo com que apenas os “bobos” arquem com o ônus fiscal.¹²

É sabido que é tênue a linha de corte que separa a elisão e a evasão fiscal. Existem situações em que facilmente se constata estar diante de economia de imposto sem haver qualquer manobra evasiva, ao passo que há outras em que à distância se verifica o intuito de lesar o Fisco através da utilização de meios claramente não autorizados pela lei. Problema fica por conta de desvendar o caráter elisivo ou evasivo de uma zona cinzenta em que se encontra boa parte dos planejamentos fiscais realizados, não havendo parâmetros objetivos para se assinalar a licitude ou a ilicitude de uma estrutura utilizada. Afinal, o que é lícito e o que é ilícito?

Figuras emprestadas dos civilistas foram utilizadas pela doutrina e jurisprudência em matéria fiscal para tentar conferir respostas a esta e outras questões que o tema suscita. Rios de tinta foram gastos, mas a nenhuma conclusão definitiva se chegou. Nesta temática, apenas os autores das obras convencem-se da teoria por eles criada ou compilada, ou, ao menos, dizem estar convencidos. O leitor de tais estudos comumente tem a impressão de que se convenceu do que foi nelas escrito, até que sobrevenha outra obra que rompa com paradigmas (pré)concebidos nes-

⁹ MUSGRAVE, Richard A. *Op. cit.* (nota 6), p. 7.

¹⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. cit.* (nota 2), p. 55.

¹¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Op. cit.* (nota 2), p. 22.

¹² *Op. cit.* (nota 2), pp. 79-80.

sas anteriores. Não é à toa que a jurisprudência, seja administrativa ou judicial, está sobremaneira vacilante.

Antes de se esmiuçarem pormenorizadamente os conceitos de fraude à lei, abuso de formas, negócio jurídico indireto, simulação relativa e absoluta, entre outros, devemos nos perguntar até que ponto isto nos ajudará a, em face de situações com que cotidianamente nos deparamos na seara fiscal, decidir pela licitude ou ilicitude de uma dada conduta. Mais ainda, até que ponto o esclarecimento desses conceitos permitirá ao intérprete autêntico - utilizando-se aqui o sentido kelseniano do termo - obter maiores substratos para, após compulsar os textos legais e os fatos a serem conjuntamente interpretados, extrair a sua norma de decisão com vistas à determinação de se a conduta adotada era lícita ou ilícita.

Os limites entre a elisão e a evasão não são nítidos, não raro pretendendo o Fisco caracterizar uma conduta como sendo simulada, punindo-a severamente como infração penal.¹³ Parece ignorar por completo que ninguém é obrigado a optar pela forma legal de estruturar seus negócios de maneira a acarretar para si a maior carga tributária possível. O cidadão, então, vê aplicável, em plena seara tributária, o chavão popular “Se correr o bicho pega, se ficar o bicho come.” O bicho, no caso, é o Leão. Se o cidadão tentar correr da carga fiscal exagerada, elaborando planejamentos fiscais, o Fisco tende a considerá-los ilícitos, sem, contudo, ter uma teoria própria sobre a ilicitude dos negócios jurídicos para fins fiscais, impondo multas severas independentemente de ter havido dolo penal. Diante disso, talvez reste ao contribuinte ficar passivo e não resistir à descomunal carga fiscal que lhe é imposta, já que assim, ao menos, tem a pretensa certeza de que não será a qualquer momento acusado de ter fraudado ou sonegado, respondendo tributariamente e até criminalmente por tais condutas.

À doutrina não cabe o papel de se manter inerte em face da flagrante errônea interpretação que Fiscos e órgãos judicantes vêm adotando com relação a dispositivos da legislação tributária nacional, como demonstraremos a seguir. Resta aos juristas criticar as incorreções interpretativas e apontar direcionamentos que entendem que devem ser seguidos, na esperança de que o sistema tributário volte aos eixos de onde nunca deveria ter saído. É isto que buscaremos doravante.

III. Sistema Tributário ou Emaranhado Caótico de Dispositivos?

Acabou-se de mencionar que, a despeito de o Estado necessitar de receitas tributárias para financiar suas atividades, as quais, mediata ou imediatamente, beneficiarão a todos os cidadãos, em diversas situações o contribuinte, inconformado com a carga fiscal que lhe é imposta, busca meios economicamente mais vantajosos (ou menos prejudiciais) de estruturar seus negócios. Surgem, então, os planejamentos tributários, muitas vezes questionados pelas autoridades fiscais.

Cumprindo ainda preliminarmente apontar para a existência de situações em que o sujeito passivo - contribuinte ou responsável -, por desconhecer a integralidade das inúmeras regras editadas, descumpra algum preceito da legislação tributária, implicando a ausência ou o retardamento do cumprimento de obrigações tributá-

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 33.

rias, principais ou acessórias (estas também chamadas de deveres instrumentais), sendo-lhe exigida multa agravada por ter supostamente havido dolo em sua conduta.

Evitando, neste momento, entrar no mérito de em que consiste o dolo para fins de imposição de sanção penal em matéria tributária, mister se faz observar a patente inconsistência que existe em considerar que o mero descumprimento de obrigações tributárias *per se* acarreta a necessidade de se agravar sobremaneira a sanção pecuniária a ser imposta ao contribuinte. Algumas razões preliminares já afastariam imediatamente posicionamentos desse jaez que ainda são vistos na comunidade jurídica.

De início, temos que superar de vez a discussão sobre se a ausência de pagamento de tributos está necessariamente dotada de conduta dolosa por parte do administrador, como acreditam as autoridades fiscais e vozes doutrinárias dissidentes. Segundo impõe a Lei nº 6.404/76 (“Lei das S/A”), o administrador deve agir no interesse da companhia, obedecendo ao disposto no estatuto, o que pode lhe impor a obrigatoriedade de satisfazer outros interesses da companhia, como a quitação do passivo para com fornecedores, antes de liquidar as obrigações tributárias principais existentes.¹⁴ Com atitudes como essa, poderia o administrador em momentos difíceis cumprir a função social da empresa, mantendo-a em plena atividade, sem que se possa dizer que isto implica lesão do bem público, visto que juros e multa moratórios teriam a função de atualizar o principal devido e de compensar a ausência de disponibilidade financeira imediata para o Estado.

Ademais, não podemos olvidar que mesmo quando estamos diante de uma companhia de grande porte, dotada de departamento jurídico-contábil próprio, podem não ser conhecidas ou ser mal interpretadas algumas das obrigações fiscais principais ou acessórias existentes, o que dirá de uma pessoa jurídica de pequeno ou médio porte, que muitas vezes não tem condições financeiras de ter assessores especializados. Sendo assim, no mínimo soa estranha a afirmação de que o não pagamento de tributos ou a ausência de cumprimento de algum dever instrumental são condutas munidas de dolo do agente, o qual por muitas vezes desconhece a obrigação legal que lhe é exigida.

Com efeito, objetivando tornar o sistema tributário mais acessível a todos, de forma que as alterações legislativas adquiram efetiva publicidade, o artigo 212 do CTN exige que o Poder Executivo, nos âmbitos federal, estadual e municipal, expça anualmente, por meio de decreto, a consolidação em texto único da legislação vigente relativa a cada um dos tributos.¹⁵ Ciente da caoticidade que um emaranhado de dispositivos esparsos gera, o legislador complementar atentou-se ao fato de que, ao menos em matéria tributária, o dever de publicidade imposto aos atos praticados pela Administração Pública, tal como preconiza o artigo 37 da

¹⁴ “Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”

¹⁵ “Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.”

Constituição Federal, não significa apenas a publicação em *Diário Oficial*, mas também a necessidade de tornar de efetivo conhecimento de todos que tenham interesse o teor dos inúmeros normativos editados pelo Legislativo e pelo Executivo, como leis, convênios, instruções, portarias, pareceres, protocolos e resoluções.¹⁶

A despeito disso, a norma inculpada no artigo 212 do CTN está longe de ser respeitada, notadamente em âmbito federal. Os decretos que consolidam a legislação da Contribuição ao PIS, da Cofins e do IPI datam de 2002, ao passo que o que consolida a legislação do Imposto de Renda data de 1999. Resta ao contribuinte e a seus consultores recorrerem a versões anotadas e comentadas de tais regulamentos.¹⁷ Mesmo com essa inércia, nada é feito, havendo clara deturpação do CTN: em vez de se exigir maior publicidade por parte das autoridades responsáveis pela Administração Tributária, requer-se mais que redobrada atenção por parte dos sujeitos passivos para que cumpram perfeitamente todas as obrigações fiscais existentes, caso contrário arcarão com exorbitantes penalidades.

Enquanto isso, quando provocadas, estranhamente as autoridades judicantes nada fazem relativamente à aplicação desse dispositivo do CTN. Se bem que, depois dos recorrentes precedentes dos tribunais superiores no sentido de que basta a simples publicação dentro do prazo constitucionalmente exigido para que o mandamento impositivo da anterioridade seja atendido, independentemente da data da circulação do *Diário Oficial*, outro posicionamento não se poderia esperar; a efetiva publicidade seria item acessório em nosso ordenamento jurídico.

O incalculável número de interesses de determinados grupos sociais faz com que se instaure o assim chamado caos tributário, o que não apenas gera injustiça, mas insegurança na tributação. Analisando o Direito Tributário português, Diogo Leite de Campos põe em dúvida qualquer sentido de ordem naquele sistema, fundamentando-se nas constantes alterações legislativas existentes na seara fiscal para constatar que, na verdade, se trata de um agregado não uniforme de dispositivos que estão unidos tão-somente pela vontade “imperiosa” do legislador, reunidos por força de múltiplos interesses e pressões.¹⁸

Além da insegurança com relação às instituições, há insegurança no que toca à aplicação das regras jurídicas. À medida que o contribuinte passa a desacreditar no Estado de Direito, encarando-o como se fosse o *Leviatã*, vê-se legitimado a lançar mão de artifícios tributários altamente suspeitos de ilicitude. Nas palavras de Klaus Tipke, diante dessa situação caótica a sonegação fiscal até ganha ares de “delito de cavalheiro”.¹⁹

Mesmo cientes de que a forma como se orienta a política fiscal brasileira, seja em termos de carga tributária exigida do contribuinte, seja em termos de estruturação caótica e ausência de efetiva publicidade dos regramentos impositivos de

¹⁶ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...).”

¹⁷ Destaque positivo merecem o regulamento paulista do ICMS e o regulamento paulistano do ISS, que sofrem alterações periódicas em seus textos para dar efetiva publicidade a muitas das principais modificações ocorridas na legislação tributária.

¹⁸ *Op. cit.* (nota 4), pp. 15-16.

¹⁹ *Op. cit.* (nota 2), p. 166.

condutas aos cidadãos, pode acarretar a busca de caminhos “não ortodoxos” como a fraude e a sonegação, não é a presença dessas condutas que se intenta comentar. Objetiva-se analisar situações em que o contribuinte descumpra mandamentos da legislação posta por desconhecer todos os seus pormenores ou por buscar caminhos elisivos para a economia de tributo: poder-se-ia nestes casos em que o agente desconhece ou interpreta erroneamente um sistema tributário absolutamente irracional cogitar da aplicação de multa agravada em decorrência de conduta dolosa?

Para que se desenvolva raciocínio jurídico fundamentado sobre essa indagação, torna-se imperioso percorrer doutrinariamente os métodos hermenêuticos, a fim de se buscar a melhor conclusão acerca da forma como deve se dar a interpretação de dispositivos penais tributários, verificando se as nossas autoridades fiscais e a jurisprudência estão trilhando caminho juridicamente concebível.

IV. Interpretam-se Fatos ou Apenas Textos Normativos?

Interpretação é atividade de convencimento. É o processo pelo qual o intérprete busca convencer outrem do resultado que produziu para uma dada situação mediante a utilização de métodos hermenêuticos. Já dizia Hans Kelsen que não há métodos hermenêuticos certos ou errados, tampouco interpretações corretas ou incorretas. Sabiamente asseverou o jurista austríaco que o resultado da interpretação é a fixação de uma moldura que representa o direito a interpretar, identificando as diversas possibilidades que essa moldura traz e escolhendo uma das normas individuais possíveis.²⁰

A compreensão da moldura kelseniana é fundamental para se entender o processo interpretativo. Nessa moldura devem constar todas as interpretações minimamente possíveis, sendo incabível nela colocar resultados interpretativos desarrazoados. Verificando as possíveis interpretações após a aplicação dos métodos hermenêuticos gramatical, lógico, histórico e teleológico, cumpre ao intérprete identificar o resultado que se mostra mais coerente *vis-à-vis* uma dada situação em concreto.

Preconiza Eros Grau que a interpretação não é mera atividade de conhecimento, de reconstrução do pensamento do legislador, diferentemente do afirmado na doutrina de Savigny. Trata-se de atividade constitutiva.²¹ É a transformação de textos e enunciados em normas, desvendando-as, haja vista que as disposições em si nada dizem, apenas passam a dizer algo se interpretadas.²² Coaduna deste entendimento Humberto Ávila, que, sustentando-se na teoria de Guastini, afirma que a interpretação não é ato de descrição de um significado previamente dado, mas ato de decisão que constitui a significação e os diversos sentidos possíveis de um texto.²³ Não se trata, pois, de declaração da vontade do legislador, mas de construção de normas jurídicas por meio da aplicação de todos os métodos hermenêuticos disponíveis para a interpretação de textos normativos. A interpretação é constitutiva, e não declaratória.

²⁰ *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 300-303.

²¹ *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 66.

²² GRAU, Eros. *Op. cit.* (nota 22), pp. 83-86.

²³ *Teoria dos Princípios: da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 32.

Ademais disso, é importante ter em mente que ao intérprete cabe não apenas a função de construir, mas também de reconstruir sentidos a partir de significados existentes no discurso jurídico. Deve o intérprete construir sentidos a partir de algo preexistente, o que se traduz na reconstrução de sentidos a partir do texto legislativo, não significando isto declarar a intenção do legislador.²⁴ O texto não se confunde com a norma, embora possam por vezes coincidir. No entanto, esta coincidência apenas poderá ser porventura constatada após o empreendimento do círculo hermenêutico pelo intérprete, com a construção e/ou reconstrução de sentido a partir de um texto ou enunciado, mas nunca antes de finalizado o processo de interpretação.

Afinal, quem pode interpretar e produzir normas jurídicas? Há quem acredite que apenas aos juízes é atribuído o poder de interpretar textos normativos. Estes se esquecem, contudo, que a Ciência Jurídica possui grande importância na tarefa de atribuição de sentido para determinado enunciado. A confusão existente em alguns reside no fato de que o órgão que aplica o Direito, exercendo atividade judicante, é competente para emanar normas de decisão a fim de dar provimento jurisdicional a determinada lide que se instaura entre duas ou mais partes. Contudo, tanto as normas de decisão proferidas por juízes quanto o resultado da interpretação da Ciência Jurídica são caracterizados como normas jurídicas, a única diferença é o poder que as normas de decisão possuem para pôr fim a um embate.

Portanto, as normas de decisão devem ser emanadas do intérprete autêntico. Aqui utilizamos a interpretação autêntica segundo o conceito empregado por Hans Kelsen, *i.e.*, o resultado da utilização de processos hermenêuticos por parte de juiz competente. Alguns juristas, dentre os quais podemos citar Ruy Barbosa Nogueira²⁵ e Ricardo Lobo Torres,²⁶ conceituam a interpretação autêntica como sendo aquela em que o legislador interpreta a própria legislação que elaborou, atribuindo-lhe o sentido que em tese estaria buscando com o texto normativo original. Entendemos, por outro turno, aproximando-nos neste sentido da percepção de Eros Grau,²⁷ que a interpretação autêntica é aquela que cria o Direito, proferida por quem detém o poder de determinar a interpretação que deve ser seguida, clarificando, assim, o sentido do texto redigido pelo legislador. O Poder Legislativo e, em alguns casos, o Poder Executivo editam textos legais, mas a interpretação autêntica que determina a *mens legis* não é atribuída a esses Poderes, não podendo nem mesmo leis interpretativas, caso admitamos serem estas passíveis de existir, criarem normas relativas a um enunciado normativo.

Tecidas essas considerações acerca da interpretação de textos, mesmo que como um intróito à abordagem que será empreendida sobre a interpretação no Direito Tributário Penal, cumpre entrar num tema árido, que ainda provoca muitas discussões na doutrina brasileira e comparada: interpretam-se fatos?

Existe dificuldade inicial em se conceber que fatos são interpretados, já que a princípio estariam no mundo do verdadeiro ou falso. Entretanto, a forma segun-

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 24), p. 32.

²⁵ *Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. São Paulo: José Bushastsky, 1974, p. 97.

²⁶ *Normas de Interpretação e de Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 63-64.

²⁷ *Op. cit.* (nota 22), pp. 96-97.

do a qual os fatos são enunciados e percebidos pelo intérprete pode demonstrar a emissão de juízos valorativos que já indicariam um caminho para a aplicação do Direito. Vejamos alguns exemplos que ajudam a perceber melhor esse fenômeno:

i) *Exemplo 1*: o indivíduo A envolve-se em acidente de carro com o indivíduo B. Há uma colisão de dois veículos automotores terrestres. Podemos enunciar este fato de duas formas distintas: (a) o carro do indivíduo A chocou-se contra o carro do indivíduo B; ou (b) o carro do indivíduo B chocou-se contra o carro do indivíduo A. O modo como o intérprete faz a *enunciação* dos fatos pode indicar qual será seu entendimento relativo à procedência de ação indenizatória proposta pelo indivíduo B objetivando a reparação de danos patrimoniais sofridos;

ii) *Exemplo 2*: cotas raciais para negros com vistas ao ingresso em universidades públicas. Deseja-se verificar quem está contido no critério estipulado para fazer jus às cotas. Faz-se, então, a seguinte indagação: quem é negro? Para a aplicação do direito - concessão de cotas - torna-se imperativo o deslinde dos fatos - análise da situação racial (ou, mais tecnicamente nos expressando, situação étnica) individual -, o que, neste caso, estará intrinsecamente vinculado à *percepção* de cada intérprete a respeito dos fatos; e

iii) *Exemplo 3*: sem-terras instalam-se em terrenos rurais com as respectivas famílias, sem deterem a propriedade dessas áreas. Teria havido uma ocupação ou uma invasão de terras? A forma como o intérprete *compreende* os fatos, *valorando-os*, pode indicar qual será seu entendimento relativo à procedência de ação de reintegração da posse de terras improdutivas proposta pelo seu proprietário.

Os exemplos mencionados acima têm o condão de mostrar que fatos não são apenas elucidados, mas interpretados. Isso mesmo: além de textos, interpretam-se fatos. Evidente que se torna necessário um processo preliminar de elucidação do que ocorreu no mundo fenomênico (carros colididos, pessoas pleiteando cotas, sem-terras instalando-se em áreas rurais). No entanto, após essa primeira etapa de reconstituição dos fatos, há uma construção (ou reconstrução) por parte do intérprete, que, a depender da maneira como *perceba* e *compreenda* os fatos, os *enunciará* de uma maneira segundo a qual, na maioria das vezes, exprime juízo de *valor* sobre dado evento, já indicando o posicionamento jurídico que será aplicado em face do caso concreto.

Isto nos conduz a conclusão semelhante à que Humberto Ávila alcançou ao empreender criteriosa análise sobre os princípios jurídicos. Asseverou o autor que na atividade de interpretação não se trabalha com fatos brutos, mas com fatos construídos pela mediação do discurso do intérprete. Primeiramente, salienta o jurista que a existência do fato não dependeria da experiência, mas da argumentação, sendo que é o próprio intérprete que, em larga medida, no decorrer de sua própria cognição, decide qual fato é pertinente à solução de uma controvérsia. Após a seleção dos fatos pertinentes, o intérprete *valora-os*, privilegiando ângulos ou pontos de vista que conduzem a uma determinada interpretação, a qual deve estar fundamentada e suportada em princípios constitucionais.²⁸

²⁸ *Op. cit.* (nota 24), pp. 100-101.

Especial relevo adquire a interpretação dos fatos em âmbito tributário penal, onde há gradação na imposição de sanções em função da conduta culposa ou dolosa do agente. Seria possível afirmar que sempre que não há a emissão de nota fiscal em dada operação ou que a emissão se dá de maneira diversa da requerida pela legislação fiscal estaríamos diante de conduta omissiva ou comissiva dolosa que se traduz num engodo objetivando enganar o Fisco? Evidente que não. Não é sempre que estaremos diante de ação ou omissão ardisosa que caracteriza a sonegação. O mesmo sucede com relação à fraude, não se podendo presumir que qualquer tentativa de colocar em prática um planejamento tributário tem o objetivo de “mascarar” a ocorrência ou modificar as características do fato gerador. Por seu turno, o modo como será percebida a participação de duas ou mais pessoas numa dada conduta determinará se estamos diante de conluio ou, quiçá, de mera imprudência, imperícia ou negligência que, embora sejam condutas reprováveis, não são puníveis como se dolosas fossem.

V. A Interpretação de Dispositivos Penais em Matéria Tributária

Quando se fala em leis penais, logo vêm à mente os dispositivos legais que visam a sancionar atos de delinquência. Todavia, as leis penais não se resumem a tais normativos; considera-se lei penal todo e qualquer dispositivo que traga penalidades a quem cometeu qualquer tipo de infração. O ordenamento jurídico está, pois, repleto de leis penais, seja no Direito Público ou no Direito Privado. Do Direito Administrativo ao Direito Tributário, do Direito Civil ao Direito Comercial, todos os ramos do saber jurídico possuem dispositivos que visam a cominar penalidade àquele que descumpriu alguma de suas regras cogentes. O Direito Penal torna-se tão presente nas demais searas jurídicas que chega a nomear certos institutos, como é o caso da cláusula penal existente no Direito Civil (inclusive no Direito Comercial), muito utilizada em contratos pactuados.

Convencionou-se segregar em dois ramos academicamente diferentes os dispositivos que trazem sanções penais em âmbito tributário: Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal. Enquanto que o primeiro ramo abrangeria os regramentos que impõem punições a atos de delinquência em âmbito tributário, *i.e.*, condutas omissivas ou comissivas tipificadas como crime contra a ordem tributária, o último se referiria tão-somente à aplicação de pena pela mora no cumprimento de obrigações fiscais. No entanto, em ambos os casos, todos os princípios do Direito Penal, tais como os da legalidade, da proibição da analogia “*in malam partem*”, da anterioridade, da irretroatividade da lei penal mais severa e da culpabilidade,²⁹ como não poderia deixar de ser, tornam-se plenamente aplicáveis.

A interpretação das leis penais passou por profunda revolução ao longo dos tempos. Da Antiga Roma até os idos do século XVIII, estava-se diante de fase em que predominava o livre arbítrio do juiz, o qual não era limitado ao que o legislador expressava: as funções de julgador e de legislador acabavam de certa forma se confundindo. Logo veio a reação à atuação ilimitada dos julgadores, a qual foi por muitos considerada exagerada porque se cingia a uma interpretação restritiva do

²⁹ Cf. JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal (Parte Geral)*. São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 9-11.

brocardo “nullum crimen nulla poena sine lege” (não há crime nem pena se não previstos em lei). Em outros termos, o caso concreto tinha que estar literalmente previsto nas leis penais, caso contrário não haveria punição.³⁰ Hoje, embora se prestigie um resultado estrito - que não se confunde com restritivo - da interpretação, não se nega a necessidade da plena aplicação de todos os processos hermenêuticos.³¹

É notório que quando se está diante de dispositivos legais que contêm tipos cerrados, como muitos defendem ser o caso dos normativos penais, a regra de que não haveria crime nem pena sem lei (prévia) que os preveja adquire crucial importância, como alerta Tércio Sampaio Ferraz Jr.³² Isso obrigaria o intérprete a evitar ao máximo interpretações analógicas ou mesmo extensivas, mas de maneira alguma quer significar que o intérprete e aplicador do Direito esteja de mãos atadas à literalidade do texto normativo. Afinal, não é por conta da excepcionalidade - e até odiosidade - de preceitos legais, como em tempos remotos já se chegou a falar de toda a legislação fiscal, impositiva de sanção ou não, que se pode afirmar que a sua interpretação deve ser restritiva e se apegar tão-somente ao método literal.³³

Eis que emerge a importância do pleno entendimento do conceito que está por trás do brocardo “in dubio pro reo”, muito utilizado em âmbito penal. Não quer ele expressar que a interpretação das leis penais deve priorizar o método literal ou gramatical, implicando que casos concretos que não estejam precisamente previstos no texto legal não sejam puníveis. Tem o objetivo exclusivo de conferir ao aplicador do Direito a seguinte diretriz: em razão de leis penais possuírem caráter especial e excepcional, a sanção apenas pode ser imposta caso não reste a menor dúvida, após a utilização de todos os métodos hermenêuticos disponíveis, de que a punição efetivamente deve ser aplicada e de que, se aplicada a punição, o grau de penalização é adequado, uma vez que o fato subsume à hipótese legal prescrita.³⁴

Assevera Carlos Maximiliano que para as leis penais a exegese deve ser criteriosa, discreta e prudente, o que significaria dizer que deve ser estrita, mas não restritiva, verificando precisamente o que o texto exprime, mas sem se abster de captar tudo o que nele se compreende. Ou seja: embora não possa ir além da norma contida no preceito interpretado, a exegese não pode ficar aquém, o que, para o autor, pode ser simplificado na expressão “nada de mais, nada de menos”.³⁵

O artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN) traz o corolário do “in dubio pro reo” em matéria tributária. Expõe o referido artigo que se interpreta da maneira mais favorável ao acusado a lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, em caso de dúvida quanto: (i) à capitulação legal do fato; (ii) à

³⁰ Neste sentido, aponta Carlos Maximiliano algumas situações curiosas em que se deixou de punir uma pessoa que claramente estava infringindo a lei em decorrência dessa interpretação restritiva das leis penais. Exemplo paradigmático é o caso de sujeito que pagou para obter um depoimento que lhe era favorável, mas que deixou de receber sanção penal porque a lei classificava como crime o suborno de testemunhas, no plural, mas o sujeito apenas havia comprado um testemunho (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 261).

³¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.* (nota 31), p. 261.

³² *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. São Paulo: Atlas, 2001, p. 292.

³³ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. cit.* (nota 26), p. 102.

³⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.* (nota 31), pp. 261-267.

³⁵ *Op. cit.* (nota 31), pp. 264-265.

natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (iii) à autoria, imputabilidade ou punibilidade; e (iv) à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Interessam-nos em especial neste estudo dois aspectos relacionados ao artigo 112 do CTN: o destinatário do comando normativo e a aplicabilidade do último inciso acima arrolado. Mister faz-se a análise de a quem tal preceito legal se dirige e quais as suas implicações relativamente a situações em que é alegada conduta dolosa, com conseqüente agravamento de penalidades pecuniárias aplicáveis e indiciamento criminal em razão da tipificação em uma das condutas arroladas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/91.

O primeiro aspecto está ligado a conceitos que expusemos quando da proposição da indagação sobre a quem compete o papel de interpretação e conseqüente produção de normas jurídicas. Isto porque o artigo 112 do CTN não enumera os destinatários do comando nele expresso, apenas estatui que “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado (...).” Sabiamente o legislador complementar não dispôs acerca de um destinatário específico para a norma lapidada no artigo 112 do CTN pelo simples fato de que este não existe. A todos é atribuída a possibilidade de interpretar textos, produzindo normas jurídicas e escolhendo dentre as interpretações possíveis aquela que melhor lhe parece.

Quaisquer intérpretes devem ser guiados pelo comando normativo do artigo 112 do CTN. Além do intérprete autêntico, competente para produzir a norma de decisão, todos aqueles que lidam com a imposição de sanções penais em matéria tributária devem obedecer ao preceito. Isto inclui não apenas a doutrina, mas também - e não exclusivamente - os advogados, os procuradores e - aqui está onde se quer chegar - as autoridades fiscais. Isso mesmo, os representantes do Fisco devem, ao analisar a situação fiscal de uma dada pessoa, interpretar os ditames da legislação tributária de forma que, em caso de dúvida, a posição que favoreça o acusado prevaleça: *in dubio pro reo*.

Saliente-se que não se trata aqui de ir de encontro com os interesses da Fazenda. Em âmbito fiscal, o interesse do Tesouro é a arrecadação dos tributos e eventuais penalidades pecuniárias (obrigações acessórias que se convertem em obrigação principal nos termos do artigo 113 do CTN) que sejam efetivamente, mas nunca presumidamente, devidos.

Se após o empreendimento de todo o processo hermenêutico há dúvida por parte das autoridades fiscais acerca da aplicabilidade de sanção constante do Direito Tributário Penal, impõe-se a sua não aplicação. A correta interpretação do Direito não pode ser desprezada pelo seu aplicador sob a justificativa de que o órgão judicante responsável por produzir a norma de decisão dirá, ao cabo da lide instaurada, qual a interpretação dos fatos e textos aplicáveis, independente de ser ela considerada pelos demais intérpretes como sendo a mais correta, que deve ser aplicada a uma determinada situação. Em face disto, torna-se imperativo o cessamento da conduta corriqueira dos Fiscos federal, estadual e municipal de lavrarem autuações com multas agravadas por sonegação, fraude e conluio contra sujeitos passivos que deixaram de pagar, reter ou recolher tributo devido, sem sequer analisar criteriosamente o tipo de conduta exigido por tais conceitos penais e relacioná-los aos fatos ocorridos.

Constatado que a interpretação de leis penais tributárias compete a todos que lidam com a sua aplicação, inclusive aos representantes do Fisco, resta-nos analisar a forma como devem ser entendidos os preceitos que impõem penalidade pecuniária em decorrência de conduta omissiva ou comissiva dolosa. Assim, entramos no segundo aspecto que julgamos ser fundamental para a compreensão do artigo 112 do CTN, onde serão compulsadas as hipóteses em que as sanções penais impostas ao sujeito passivo poderão ser agravadas.

VI. Dolo Penal, Agravamento de Sanções e Civilidade Fiscal

Em matéria tributária, a sanção penal, mesmo a que acarreta perda de liberdade, visa primordialmente - se não exclusivamente - a garantir o recebimento do tributo devido e desestimular condutas dolosas como a sonegação, a fraude e o conluio. Segundo Ives Gandra da Silva Martins, a intenção é meramente de demonstrar que é preferível sofrer “pena menor” (pagar o tributo) do que arcar com uma pena maior (pagar o tributo acrescido de penalidades pecuniárias).³⁶ Em face disto, há quem afirme que o intuito das sanções penais em âmbito tributário seria apenas de conduzir o infrator a efetuar o pagamento do tributo julgado devido, buscando-se assim a proteção ao Erário, não à sociedade.³⁷

Alguns aspectos da legislação tributária nacional podem ser melhor compreendidos se tivermos este ponto bem claro em nossa mente: por mais que isto possa provocar conflitos morais, éticos e até mesmo principiológicos, o fato é que o nosso sistema penal, quando disciplina sanções relativas a condutas adotadas na seara tributária, foi moldado de forma a querer proteger apenas o interesse arrecadatório das burras estatais, deixando de lado o interesse social por trás da repressão a atos considerados ilícitos.

Isso explicaria o teor do antigo artigo 14 da Lei nº 8.137/90, que hoje se encontra exarado no artigo 34 da Lei nº 9.249/95, segundo o qual se extingue a punibilidade do agente, nos crimes contra a ordem tributária, com o pagamento do principal e acréscimos legais antes do recebimento da denúncia.³⁸ Hialina é a intenção de se garantir o recebimento do crédito tributário sobre qualquer outra coisa, muito embora haja a estipulação de um momento limite para a extinção da punibilidade: o recebimento da denúncia.

Outrossim, a compreensão de que o Direito Tributário Penal visa a assegurar o pagamento do tributo devido ajuda sobremaneira na construção da norma por trás do artigo 138 do CTN, que disciplina o instituto da denúncia espontânea, o qual pode ser entendido como um estímulo de afastamento de penalidades pecuniárias conferido objetivando a quitação da obrigação tributária principal.³⁹ O ra-

³⁶ *Op. cit.* (nota 14), p. 56.

³⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.* (nota 14), p. 56.

³⁸ “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

³⁹ “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

ciocínio empregado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) de que se o *an debeat* já estiver declarado não seria mais possível aplicar o artigo 138 do CTN é muito contestado pela doutrina, mas é o que merece prosperar em razão do que acaba de se afirmar.⁴⁰

Com efeito, interpretação lógico-gramatical já confere bons rumos ao intérprete quando empreende raciocínio por etapas: (i) para se afastar a multa de mora (e, por razões óbvias, a multa de ofício), é necessário haver “denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”; (ii) apenas se pode denunciar ao Fisco algo de que as autoridades fiscais não tenham conhecimento; (iii) débito já declarado é de pleno conhecimento do Fisco, podendo este tomar as medidas necessárias para exigí-lo; e (iv) não se aplica o instituto da denúncia espontânea para débitos já denunciados.

Cumprindo o círculo hermenêutico, vem a interpretação sistemático-teleológica para confirmar o que outros métodos haviam indicado: haja vista que o intuito do Direito Tributário Penal é forçar o cumprimento da obrigação tributária principal pelo sujeito passivo, apenas parece fazer sentido afastar penalidades pecuniárias se este der ao Fisco, naquele momento em que se pleiteia a aplicação da denúncia espontânea, conhecimento da existência da obrigação. Se não ocorreu o pagamento da obrigação, mas esta foi declarada previamente, as autoridades fiscais já poderiam desde o momento da declaração, respeitados os prazos legais de decadência e/ou prescrição, exigí-la do sujeito passivo independentemente de qualquer conduta sua.

O cerne do instituto da denúncia espontânea está na denúncia em si, não no concomitante pagamento de tributo e juros. Não basta a ocorrência do pagamento para restar configurada a denúncia espontânea, pois esta visa a alcançar situações tributáveis que podem eventualmente escapar da análise da autoridade competente em procedimentos fiscalizatórios, o que não é o caso de débitos já declarados.

Entendidas algumas das situações nas quais, em prol do interesse do Erário na arrecadação fiscal, deixa-se de lado a imposição de sanções penais para condutas reprováveis decorrentes de atos de delinquência ou de mora no pagamento de tributo, crucial se faz a análise de uma das hipóteses de aplicação de sanções penais que mais causam polêmica hodiernamente: a imposição da multa de ofício agravada. Desconhece-se quem conteste que esta somente é aplicável em situações nas quais se está diante de conduta dolosa, todavia, a maneira como as autoridades competentes vêm lidando com a caracterização do dolo nos atos praticados pelo sujeito passivo é, para dizer o mínimo, preocupante.

Alguns casos que foram submetidos à apreciação do Conselho de Contribuintes ajudam-nos a demonstrar a razão de tal preocupação.

Planejamento tributário comumente feito por pessoas físicas é a constituição de pessoa jurídica para que esta receba rendimentos decorrentes da prestação de serviços, porquanto a carga fiscal a ser incorrida pela pessoa jurídica é deveras inferior à sofrida por profissionais que recebem rendimentos do trabalho assalariado. Tornou-se notório o caso protagonizado por Luiz Felipe Scolari (o “Felipão”),

⁴⁰ Súmula 360, de 8 de setembro de 2008: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.”

o qual foi autuado por ter tributado em pessoa jurídica os rendimentos decorrentes de seu trabalho como técnico de futebol e teve contra si imposta multa de ofício agravada por conduta dolosa. O processo administrativo instaurado resultou no Acórdão nº 106-14.244, de 20 de outubro de 2004, em que, corretamente, a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes afastou o agravamento da multa de ofício, mesmo tendo mantido a autuação, por considerar que não restou configurado evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio.

Em julgamento ocorrido na mesma Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em menos de um ano depois, outra sorte teve o jornalista Paulo Danilo Baptista Martins, que se utilizou do mesmo planejamento tributário para reduzir a carga fiscal incorrida. No Acórdão nº 106-14.720, de 16 de junho de 2005, o voto vencedor da conselheira relatora defende a manutenção da multa agravada de 150% por ter a fiscalização apurado que “existem fortes indícios de que o contribuinte objetivava, de fato, escapar à tributação pelo Imposto de Renda, não tendo conseguido ele contraditar estes indícios”.

Dois casos bem parecidos julgados pela 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes; resultados díspares no que tange à aplicação de normativos de Direito Tributário Penal. Esqueceram-se os conselheiros julgadores de que a conduta fraudulenta deve estar devidamente comprovada pela autoridade fiscal, não podendo se fulcrar em meras presunções. Faltou a tais conselheiros rememorar a jurisprudência já emanada daquela Câmara. Explica-se.

No Acórdão nº 106-14.183, de 15 de setembro de 2004, em que o contribuinte foi autuado em decorrência da ausência de retenção de Imposto de Renda sobre suposto pagamento sem causa, relata-se que as autoridades fiscais impuseram multa de ofício agravada utilizando a seguinte fundamentação: “denota-se a existência de fraude quando a contribuinte escriturou despesas operacionais inexistentes, forjando contrato de prestação de serviços para alicerçá-las”. Ocorre que, no caso em comento, apenas se pôde, presumidamente, considerar não ter havido efetiva prestação de serviços, de forma que, mesmo tendo a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes mantido a exigência do principal da autuação, afastou o agravamento da multa de ofício, consignando que as presunções se prestam apenas como instrumentos para se buscar a verdade material, não tendo o condão de fundamentar penalidades.

Pois bem, mesmo sem termos visitado até o presente momento os conceitos de sonegação, fraude e conluio, vê-se total falta de razoabilidade quanto à interpretação da legislação tributária que foi conferida pelas autoridades fiscais e mantida pelo Conselho de Contribuintes no citado caso do jornalista. A conduta fraudulenta é tipificada na Lei nº 8.137/91 como crime contra a ordem tributária, sendo o agente passível de ser punido com pena de até cinco anos de reclusão. Dispõe o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 que, depois de proferida decisão final na esfera administrativa, será encaminhada representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, objetivando o indiciamento criminal do agente. Ora, declarando que o referido jornalista agiu com fraude na implementação de um planejamento tributário que é posto em prática por muitos, sendo em alguns casos recomendado por consultores especializados, o Conselho de Contribuintes nada menos faz que afirmar que essa pessoa é passível de ter sua conduta punida com pena privativa de liberdade.

Na seara penal, dolo é a consciência e vontade de realização dos elementos objetivos do tipo. Numa conduta dolosa, o agente sabe e quer a realização do tipo objetivo de um delito. Existe, pois, um elemento cognitivo (conhecimento da ação típica) e um elemento volitivo (vontade de realizar a ação típica) que caracterizam o dolo penal.⁴¹ Esses dois elementos devem necessariamente estar presentes quando da imposição de sanções penais que requeiram o elemento “dolo”, sendo o conceito supraexposto plenamente aplicável no âmbito do Direito Tributário Penal. Destarte, quando as legislações tributárias federal, estadual e municipal preveem punição mais severa a condutas nas quais existe o *animus* de sonegar ou fraudar, estão a exigir, inexoravelmente, a presença do dolo penal na conduta do agente.

Estatui o artigo 71 da Lei nº 4.502/64 que sonegação é a ação ou omissão *dolosa* tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte do Fisco a respeito da ocorrência de elementos do fato gerador da obrigação tributária principal ou de condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário correspondente. Fraude, tal como definida pelo artigo 72 da mesma Lei, é a ação ou omissão *dolosa* tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a se obter vantagens fiscais. Por seu turno, assevera o artigo 73, do aludido texto legal, que conluio é o ajuste *doloso* entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas que objetive a redução ou eliminação da carga fiscal a ser incorrida. Essas condutas restam configuradas se, e somente se, estivermos diante de dolo penal, sendo então passíveis de agravar as sanções tributárias a serem impostas em razão da mora no pagamento de tributos.

Nesse diapasão, constata João Francisco Bianco que a jurisprudência administrativa sempre esteve pautada na aplicação da multa de ofício sem qualquer agravamento quando os procedimentos adotados pelo contribuinte estavam às claras, identificados e escriturados em documentação não falsificada ou adulterada. Entretanto, citando como exemplo alguns acórdãos julgados pelo Conselho de Contribuintes, com pesar demonstra que a tendência inicial da jurisprudência administrativa parece ter mudado, bastando a existência de suposta simulação ou figura similar para que se mantenha a aplicação da multa de ofício agravada.⁴²

Muita confusão é observada na jurisprudência administrativa acerca do conceito de dolo civil e de dolo penal, bem como das situações que requerem cada um deles. Na doutrina cível, o dolo constitui vício de consentimento, tal como o erro e a coação.⁴³ É o artifício ou expediente empregado para induzir alguém à prática de um ato que o prejudica e beneficia o autor do dolo ou terceira pessoa.⁴⁴ Diversamente, conforme afirmado anteriormente, o dolo penal é caracterizado pela vontade e consciência de praticar ato previsto em lei como crime. É este tipo de dolo - o penal - que é requerido pelo Direito Tributário brasileiro nos casos em que exige a presença de conduta dolosa para impor sanções penais,⁴⁵ sejam estas de natureza pecuniária, privativas de liberdade ou restritivas de direito.

⁴¹ PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro (Parte Geral)*. São Paulo: RT, 2002, p. 295.

⁴² “Sonegação, Fraude e Conluio como Hipóteses de Agravamento da Multa na Legislação Tributária Federal”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 133. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 35-36.

⁴³ GOMES, Orlando. *Contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 48-49.

⁴⁴ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil (Parte Geral)*. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 194-195.

⁴⁵ No mesmo sentido, cf. BIANCO, João Francisco. *Op. cit.* (nota 43), p. 38.

Esta parece ser a tônica verificada também no Direito comparado, notadamente no Direito norte-americano. Recentemente, o piloto brasileiro de Fórmula Indy Hélio Castro Neves, sua irmã e seu advogado foram absolvidos de indiciamento criminal em que eram acusados de evasão de divisas e de sonegação de impostos nos Estados Unidos, tudo porque tinham posto em prática planejamento tributário posteriormente considerado abusivo, não restando comprovada a existência, em qualquer momento, de condutas criminosas adotadas por eles.

Ante as rotineiras interpretações deturpadas que Fiscos e órgãos julgadores empreendem sobre preceitos da legislação tributária, propõe-se com o presente estudo a demonstrar que não se pode sequer cogitar da aplicação de multa agravada por conduta dolosa em situações em que a incorreta aplicação da legislação tributária não se deu por outro motivo que não o caos tributário. O agente que realiza condutas na seara fiscal não pode ser punido por ter descumprido leis, convênios, instruções, portarias, pareceres, protocolos, resoluções etc., que não estão condensados de maneira acessível a todos e que não sejam suficientemente claros. A caoticidade do sistema tributário não pode ser suscitada a fim de afastar o pagamento de tributo devido, mas certamente pode ser para que o sujeito passivo que descumpra mandamentos legais por desconhecer a norma cogente ou que efetue planejamentos tributários posteriormente julgados ilícitos - ilícitos por possuírem dolo civil, não penal - jamais tenha contra si exigida sanção penal agravada pela existência de conduta dolosa.

Trata-se aqui do necessário emprego, em âmbito tributário, das figuras penais do erro de tipo e do erro de proibição. Não há que se falar em dolo quando se desconhece o mandamento legal que impõe determinada conduta (*i.e.*, erro de tipo) ou não se tem consciência de que a conduta adotada viola a correta interpretação que deve ser conferida a preceitos legais (*i.e.*, erro de proibição).

Neste sentido, aplicando os institutos em comento no âmbito tributário, preciso foi o Supremo Tribunal Federal (STF) no HC nº 72.584, de 17 de outubro de 1995, quando ementou que “a fraude pressupõe vontade livre e consciente”, e, em razão disto, “descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito”. Linha semelhante segue Hugo de Brito Machado, asseverando que “existe uma enorme diferença entre desobrigar-se do cumprimento da lei, alegando que não a conhece, e eximir-se da sanção penal em face da ignorância ou errada compreensão da lei tributária”.⁴⁶

A civilidade fiscal deveria ser buscada por nossas autoridades mediante a redução da carga tributária, o que, a depender do ponto da Curva de Laffer em que o nosso sistema tributário se encontre, poderia inclusive acarretar incremento arrecadatório, bem como por meio da simplificação do plexo deveras complexo de obrigações principais e acessórias que são impostas aos cidadãos. Enquanto não é adotado esse tipo de política fiscal, que ao menos as autoridades fiscalizatórias e judicantes nacionais passem a interpretar corretamente os dispositivos contidos no

⁴⁶ “Erro de Tipo e Erro de Proibição nos Crimes contra a Ordem Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 25.

Direito Tributário Penal brasileiro antes de indevidamente aplicar ou manter punições. Busquemos, então, uma civilidade fiscal às avessas.

VII. Conclusões

Ter um sistema tributário caótico não é monopólio brasileiro. A doutrina comparada depara-se constantemente com problemas decorrentes da interpretação e aplicação de ordenamentos jurídicos guiados pela desordem, possuidores de um emaranhado de dispositivos que parecem não ter conexão entre si, a não ser pelo fato de terem sido orientados por interesses e pressões, quase sempre com viés arrecadatório. Em âmbito nacional, o caos instaurado no Direito Tributário prejudica sobremaneira os contribuintes e até mesmo os responsáveis, que por vezes deixam de cumprir com retidão todas as obrigações tributárias que lhes são exigidas por mero desconhecimento da norma cogente, além de não conseguirem obter clareza e certeza sobre a possibilidade de implementar dado planejamento para mitigar a extorsiva carga fiscal que lhes é imposta sem que este seja posteriormente considerado ilícito.

Ninguém pode alegar o desconhecimento da lei para afastar o seu cumprimento. Isto implica dizer que mesmo numa situação em que o agente não conhece os pormenores da complexa legislação fiscal ou efetua, às claras, planejamento tributário posteriormente considerado ilícito pelos órgãos judicantes, não poderá se eximir do pagamento do tributo considerado devido. Não há quem cogite da possibilidade de o sujeito passivo deixar de contribuir para o Erário quando diante de situação dessa estirpe. Não obstante, falta às situações retratadas o dolo penal consistente da vontade e consciência do agente de praticar conduta que é prevista em lei como sendo crime contra a ordem tributária.

Pois bem. A legislação tributária pátria impõe agravamento de penalidade para situações em que há o dolo penal, quase sempre traduzido nas figuras da sonegação e da fraude. A princípio, apenas condutas que configuram um dos tipos supramencionados podem ser penalizadas com essa sanção qualificada, porém Fiscos e autoridades julgadoras em âmbito administrativo vêm deixando de lado todo o círculo hermenêutico que deve ser percorrido quando da interpretação de textos normativos e de fatos concretos, notoriamente quando da aplicação do Direito Tributário Penal.

Em face deste cenário, propôs-se com este estudo esclarecer melhor as situações em que podem (e devem) ser aplicadas as sanções penais que dependem de conduta dolosa em âmbito tributário. Para tanto, duas etapas foram percorridas. Buscou-se inicialmente demonstrar, antes da análise criteriosa do conceito de dolo penal e das condutas que o pressupõem, que por uma mera questão de razoabilidade não se poderia punir severamente, com sanções pecuniárias, privativas de liberdade e/ou restritivas de direito, os agentes envolvidos em situações nas quais demonstram mero desconhecimento da lei tributária ou de sua correta interpretação. Depois dessa primeira análise, buscou-se no processo de interpretação de dispositivos que trazem sanções penais, no conceito de dolo penal e nas figuras penais do “erro de tipo” e do “erro de proibição” a fundamentação teórica necessária para delatar e criticar os abusos que vêm sendo cometidos tanto pelas autoridades fiscais como pelas autoridades judicantes, haja vista que elas não vêm exercendo corretamente a função que lhes foi atribuída: zelar pela mais correta interpretação e aplicação da legislação tributária.