

INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Brasílio Penteado de Castro Jr.

I – A QUESTÃO DA TERMINOLOGIA: DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO OU DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL?

Ramo jurídico cujo objeto reside exatamente no estudo e regramento das infrações e sanções tributárias, a primeira questão que se lhe levanta é referente à sua denominação: qual é a terminologia mais correta, direito penal tributário, ou direito tributário penal?

No dizer de Hector Villegas, não se trata de mera questão terminológica de prioridade de adjetivos, destituída de importância, mas, ao contrário, deve-se atentar que a opção por uma ou outra construção gramatical pode ter notórias implicações para a localização científica do ramo do direito que estuda a repressão tributária.

De acordo com as teorias de Sainz de Bujanda e Jarach, pode-se chegar a duas conclusões: primeira, a terminologia direito penal tributário alude a todas as normas que reprimem atos ilícitos, relacionados, de alguma forma, com a atividade tributária do Estado, independentemente do texto em que se encontrem; segunda, aceita-se a terminologia direito tributário penal como uma parcela do direito penal tributário, integrada por todos os ilícitos e as sanções tipificados nas próprias leis tributárias.

Hector Villegas, diferentemente, prefere a denominação direito penal tributário para se referir apenas às normas que reprimem infrações tributárias não delituais e não às que reprimem delitos fiscais.

Partindo do pressuposto de que há diferenças substanciais entre a infração fiscal e o delito criminal, Hector Villegas sustenta que o direito penal tributário é o direito penal que contém as normas e princípios que regulam a repressão das infrações tributárias não delituais. Sai da sua esfera tudo o que for relativo a delitos, ainda quando os mesmos estejam vinculados com o fisco e só possam ser compreendidos no âmbito do direito penal comum.

Todavia, legislativa e didaticamente, o autor admite que o direito penal tributário seja considerado como uma parte do

direito tributário, uma vez que as normas repressivas tributárias estão, incluídas nas leis tributárias, segundo tendência manifestada por grande número de codificações.

II — A LOCALIZAÇÃO CIENTÍFICA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

A segunda questão que se põe pertence à vinculação do direito penal tributário com o direito penal comum.

Entendem Giuliani Fonrouge, Valdes Costa e Jarach que, do ponto de vista estritamente científico (não legislativo), pode-se aceitar que o direito penal tributário seja uma parte do direito tributário.

Neste campo há lugar para três posições distintas. A primeira delas, defendida por Giuliani Fonrouge, mostra-se contra a aplicação do Código Penal, mesmo nos casos de indefinição, obscuridade ou silêncio da lei tributária, e só aceita que se aplique a lei penal se existir uma remissão específica, com respeito a uma determinada situação concreta.

A segunda posição, defendida por Aftalión e Sainz de Bujanda, entende que a lei repressiva tributária está no direito penal comum, ou seja, o direito penal tributário é uma parte do direito penal comum.

Desse entendimento resulta a tese de que o Código Penal é, obrigatoriamente, vigente em todos aqueles pontos não regulados expressamente pela norma tributária. Vale dizer, o simples silêncio já obriga a aplicação do Código Penal, que só se exclui por derrogação expressa.

Trata-se de conclusão bastante severa e grave, que se posiciona de forma radicalmente contrária à anterior.

A terceira posição, idealizada inicialmente pelo jurista alemão Goldschmidt e adotada posteriormente, dentro da teoria penal, por Carmignani, Carrara e Beccaria, é aquela que coloca o direito tributário penal dentro do direito penal administrativo ou contravencional.

Dentro dessa teoria, haveriam dois grandes ramos do direito penal, segundo a natureza jurídica das infrações nele contidas:

Um ramo do direito penal geral, que regula a punibilidade das infrações que atingem direta e imediatamente a segurança dos direitos naturais e sociais dos indivíduos, que viria a ser o direito penal comum.

O outro ramo do direito penal geral, que regula a punibilidade das infrações que atingem a atividade administrativa estatal, tendente a alcançar o bem-estar social, seria o direito penal administrativo, dentro do qual situar-se-ia o direito penal tributário.

Disso resulta que, embora o direito penal tributário tenha diferenças com o direito penal comum, derivadas da essência de suas infrações, não dispõe ele de uma total independência funcional em relação a este último em razão de ambos pertencerem a um tronco comum, daí advindo, em consequência, o fato de inexistirem obstáculos a que os preceitos do Código Penal sejam aplicados em alguns casos, no âmbito do direito tributário, ainda que sem remissão expressa.

Assim, sem necessidade de remissões ou de exclusões expressas, a lei penal aplicar-se-á, em âmbito tributário, em alguns casos e não se aplicará em outros tantos, tudo dependendo da regulação penal não ser incongruente com o específico do penal tributário, como se evidencia nos exemplos que seguem abaixo:

— Aplicação da norma penal em âmbito tributário: co-participação; retroatividade da lei mais benigna; etc.

— Não aplicação da norma penal em âmbito tributário: conversão da multa em prisão; efeitos da reincidência; concurso de agentes; etc.

III – A SANÇÃO TRIBUTÁRIA

Assim como é assegurado ao Estado o direito de receber certa soma em dinheiro (arrecadação de tributos), destinada a prover os meios pelos quais efetivar-se-á a administração pública, também lhe são concedidos os meios de defesa desse direito, consubstanciados na sanção, que tem por objetivo primeiro proteger as realidades sociais.

A turbacão do exercício do poder tributário, mediante transgressões de qualquer tipo, confere ao Estado o direito de aplicar um castigo.

Todavia, diferencia-se a sanção da pena, pois nem toda sanção é pena. A sanção está em todo o campo do direito, enquanto pena é unicamente aquela que castiga, em primeiro lugar para dissuadir, e em segundo lugar para retribuir o mal causado.

Há as chamadas sanções civis, de cunho eminentemente indenizatório, que desejam, unicamente, restabelecer a situação existente antes de cometida a infração (repõem as coisas no "stato quo ante").

Há ainda as chamadas sanções mistas, que são retributivas enquanto castigam e compensatórias quando tendem, de alguma forma, a obter o ressarcimento do mal causado.

Em âmbito tributário, a sanção típica, por excelência, é a pecuniária chamada **multa**, que se reveste do caráter de sanção mista por trazer em seu bojo ambos os caracteres: repressivo e indenizatório.

IV – A ESTRUTURA LÓGICA DA REGRA SANCIONATÓRIA – INFRAÇÃO E SANÇÃO

O traço característico do direito é a coatividade, que se exerce, em último grau, pela execução forçada e pela restrição da liberdade.

Posta a regra pela lei, ou cumpro-la, ou desobedecemos-la, incorrendo, por via de consequência, nas chamadas sanções.

O ordenamento jurídico, como forma de tornar possível a coexistência do homem em comunidade, garante efetivamente o cumprimento de seus mandamentos, ainda que, para tanto, seja necessária a adoção de medidas punitivas que afetem a propriedade ou a própria liberdade das pessoas. Daí porque, ao criar uma prestação jurídica, concomitantemente o legislador enlaca uma providência sancionatória ao não-cumprimento do referido dever.

As normas jurídicas que põem no ordenamento as sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Têm uma hipótese, descritora de um fato do mundo real, e uma consequência prescritora de um vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos.

O antecedente da regra sancionatória descreve um fato que se consubstancia no descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica tributária. Essa conduta é tida por anti-jurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe o nome de ilícito ou infração tributária.

Arelada ao antecedente ou suposto está a relação jurídica, vinculando o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico. Denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovido a título de sanção.

Tratando-se de outro tipo de sanção, que não a multa ou penalidade pecuniária, a relação jurídica não se altera na sua estrutura básica, modificando-se apenas o objeto da prestação, que será um fazer ou não fazer. Perde o nome de vínculo de cunho obrigacional, mas continua sendo uma relação jurídica sancionatória.

Os mesmos critérios estabelecidos para a hipótese de incidência tributária valem para o antecedente da norma sancionatória, a saber:

- **Critério Material:** uma conduta infringente de dever jurídico.
- **Critério Espacial:** a conduta há de ocorrer em certo lugar.
- **Critério Temporal:** o instante em que se considera acontecido o ilícito.
- **Critério Pessoal:** Sujeito Ativo — aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa — Sujeito Passivo — aquele que deve pagá-la.
- **Critério Quantitativo:** a base de cálculo da sanção pecuniária e a percentagem sobre ela aplicada.

V — A INFRAÇÃO COMO HIPÓTESE NORMATIVA SEU NÚCLEO CONSTANTE

A infração reside na falta de cumprimento de determinada prestação, descrita na norma, a que alguém estava sujeito por força de outra norma jurídica de conduta.

Em âmbito tributário, o ilícito pode advir da não-prestação do tributo (da importância pecuniária), ou do não-cumprimento de deveres instrumentais ou formais.

O traço de identificação constante e invariável do ilícito tributário será sempre a **não-prestação**.

Assim, define-se a infração tributária como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais.

VI — ILÍCITOS OU INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS E OS CHAMADOS CRIMES FISCAIS

Ao contrário da tese esposada pelo Prof. Hector Villegas, acima abordada, para quem as infrações tributárias e os crimes fiscais têm

naturezas radicalmente distintas, a ponto de precisarem ser estudados por ramos jurídicos diferentes, o Prof. Paulo de Barros Carvalho entende que, em princípio, o comportamento violador do dever jurídico estabelecido em lei tributária pode se revestir tanto das características de meras infrações ou ilícitos tributários, quanto de verdadeiros crimes fiscais, estes definidos em preceitos da lei penal própria.

Todavia, logo a seguir esboça ele uma comunhão de opiniões: entre tais entidades há uma distinção formal e, além disso, uma grande diferença de regime jurídico, pois enquanto os crimes fiscais estão subordinados aos princípios, institutos e formas do Direito Penal, as infrações contidas em leis tributárias, de caráter não-criminal, sujeitam-se aos princípios gerais do Direito Administrativo.

Dentre os crimes tributários previstos na legislação penal brasileira sobressaem-se as figuras do contrabando, do descaminho, da sonegação, da fraude e da apropriação indébita.

VII – ESPÉCIES DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Há várias classificações das condutas que descumprem os deveres jurídicos tributários, a saber:

a) **Infrações à obrigação tributária principal** (ex.: falta de pagamento, pura e simples, do tributo, a despeito do contribuinte estar plenamente ciente da ocorrência do fato gerador) e infrações que violam simples deveres instrumentais ou formais (ex.: falta de entrega da declaração de rendimentos, para fins de apuração e pagamento do Imposto de Renda).

b) **Infrações Subjetivas e Objetivas**, de acordo com a participação do agente na descrição hipotética da norma.

Infração Subjetiva é aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (lato sensu: imperícia, imprudência ou negligência). Ex.: omissão proposital de receitas na declaração de rendimentos, com o intuito de recolher aos cofres públicos quantia menor do que a devida.

Infração Objetiva é aquela em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Ocorrendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito. Ex.: falta de pagamento de determinada parcela do tributo no prazo fixado na notificação de lançamento.

De acordo com a sistemática adotada pelo Direito Penal, é necessário, para a configuração do crime, haver a materialidade do evento e, além disso, a culpabilidade, isto é, a imputação do resultado delituoso à participação volitiva do agente, sob pena de, inexistindo dolo ou culpa, em qualquer uma de suas gradações, não ser punível a conduta que ocasionou o acontecimento típico e anti-jurídico.

Nos domínios do Direito Tributário, essa linha diretriz é diferente: aqui predomina, como regra geral, em se tratando de infrações tributárias, o princípio da responsabilidade objetiva, ou seja, prescinde-se do trabalho de perquirir a vontade do agente infrator para que se possa considerar o ilícito como ocorrido, bastando a sua constatação material.

Todavia, ainda assim criou a lei figuras típicas de infrações subjetivas, em que a culpa (*lato sensu*) é eleita como ingrediente necessário do tipo legal. São elas, dentre outras, a sonegação, a fraude e o conluio, eleitos como crimes dolosos pela legislação do IPI, consoante segue abaixo:

SONEGAÇÃO é toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I — da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II — das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

FRAUDE é toda 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 reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Notas: Observe-se que a sonegação pressupõe a ocorrência factual ao passo que a fraude se opera em momentos que antecedem a efetivação do fato jurídico tributário.

CONLUIO é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando os efeitos da sonegação ou da fraude.

A distinção entre infrações objetivas e subjetivas tem grande importância quando de eventual defesa a ser oposta contra acusação fiscal de prática de ilícito.

Na infração objetiva o ônus da prova é do contribuinte, cabendo-lhe demonstrar, como única alternativa, a inexistência do fato material acoimado de anti-jurídico.

Na infração subjetiva inverte-se o ônus da prova: compete agora ao Fisco demonstrar a existência de dolo ou culpa, como elo de ligação entre a participação do agente e o resultado material produzido.

Neste caso não têm aplicação as chamadas **presunções**, pois o dolo e a culpa não se presumem, mas, ao contrário, provam-se.

VIII — AS INFRAÇÕES FISCAIS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A matéria é disciplinada pelos artigos 136, 137 e 138 do Código Tributário Nacional, que lhe definem as linhas mestras.

Ao dispor que, salvo lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente ou do responsável** e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, o artigo 136 do CTN mostra-se claramente partidário do **princípio da responsabilidade objetiva**, embora seja também verdade que muitas leis tributárias, como as do imposto de renda, prevejam especificamente o dolo, para puni-lo com penalidades pecuniárias mais severas.

Assim, no que pertine ao terreno das infrações, a legislação tributária nacional deixa uma porta aberta para o enquadramento e repressão das chamadas infrações subjetivas.

O artigo 137 prevê casos de responsabilidade pessoal do agente e o artigo 138 contempla o chamado **caso de arrependimento eficaz**, que tem vez quando o contribuinte, antes de qualquer iniciativa fiscal, denuncia espontaneamente a infração e recolhe o tributo devido com os juros de mora, ficando assim a salvo da aplicação de multas de natureza punitiva.

De certa forma, a disposição guarda semelhança com o conteúdo do artigo 13 do Código Penal: **"O agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime, ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados."**

IX — ESPÉCIES DE SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Descumprido o dever jurídico consubstanciado na obrigação tributária, surge, "ipso facto", oportunidade à aplicação da chamada **sanção tributária**, que vem a ser a relação jurídica que se instala, por força do

acontecimento do ato ilícito, entre as duas mesmas pessoas integrantes da obrigação jurídica tributária original: o titular do direito violado (credor) e o agente da infração (devedor).

Todavia, no tocante ao objeto da prestação ocorrem sensíveis modificações: enquanto a importância devida ao sujeito ativo (obrigação de dar) na obrigação principal original, e/ou os deveres de fazer ou não fazer na obrigação acessória original, eram exigíveis sem que constituíssem sanção por ato ilícito, no caso da sanção, pelo contrário, muda a natureza intrínseca da prestação, e ela passa a ser devida exatamente a título de penalidade e/ou de indenização.

A relação jurídica sancionatória pode, assim, assumir feição obrigacional, dotado de substrato econômico, quando, por exemplo, se tratar de penalidades pecuniárias, multas de mora ou juros de mora; como ainda ser destituída desse cunho obrigacional, quando se tratar da imposição do cumprimento de meros deveres, de fazer ou não fazer, sem conteúdo patrimonial.

Várias são as modalidades de sanções previstas na legislação tributária, a saber:

- a) Penalidades pecuniárias — Ex.: multa punitiva.
- b) Penalidades pecuniárias não punitivas, de cunho indenizatório — Ex.: multa de mora.
- c) Juros de mora, de cunho remuneratório.
- d) Apreensão de mercadorias, documentos e veículos utilizados em seu transporte, quando se encontrarem em situação irregular perante o Fisco.
- e) Apreensão e subsequente perda de mercadorias estrangeiras surpreendidas em situação irregular — Ex.: caso de contrabando (sem prejuízo das sanções penais aplicáveis à espécie).
- f) Sujeição a regime especial de controle — Ex.: rotulagem especial, numeração especial de produtos, prestação de informações periódicas extraordinárias sobre operações do estabelecimento, utilização de livros e documentos de modelos especiais, fiscalização permanente do estabelecimento, etc.
- g) Cassação de regimes especiais de pagamento do imposto, do uso de documentos ou de escrituração de livros específicos.

Correção Monetária: Sanção ou Não?

Finalizando, esclareça-se que, no entender do Prof. Paulo de Barros Carvalho, a correção monetária do débito fiscal não deve ser

entendida como sanção ante a falta de pagamento do tributo, dado que representa ela mera atualização do valor da dívida, defasado pela desvalorização da moeda, fenômeno corriqueiro em sistemas econômicos onde existe o problema inflacionário, não se erigindo, pois, à condição de um verdadeiro ônus sancionatório.

BIBLIOGRAFIA

"Infrações e Sanções Tributárias" – Aula Magna proferida pelo Prof. Hector Villegas – Textos Seleccionados em Direito Tributário – 109 Curso de Especialização em Direito Tributário – Editora Resenha Tributária – Editora Revista dos Tribunais – São Paulo – 1983.

"Curso de Direito Tributário" – Prof. Paulo de Barros Carvalho – Editora Saraiva – 2ª edição.

"Direito Tributário Brasileiro" – Prof. Aliomar Baleeiro – Editora Forense – Rio de Janeiro – 3ª edição.