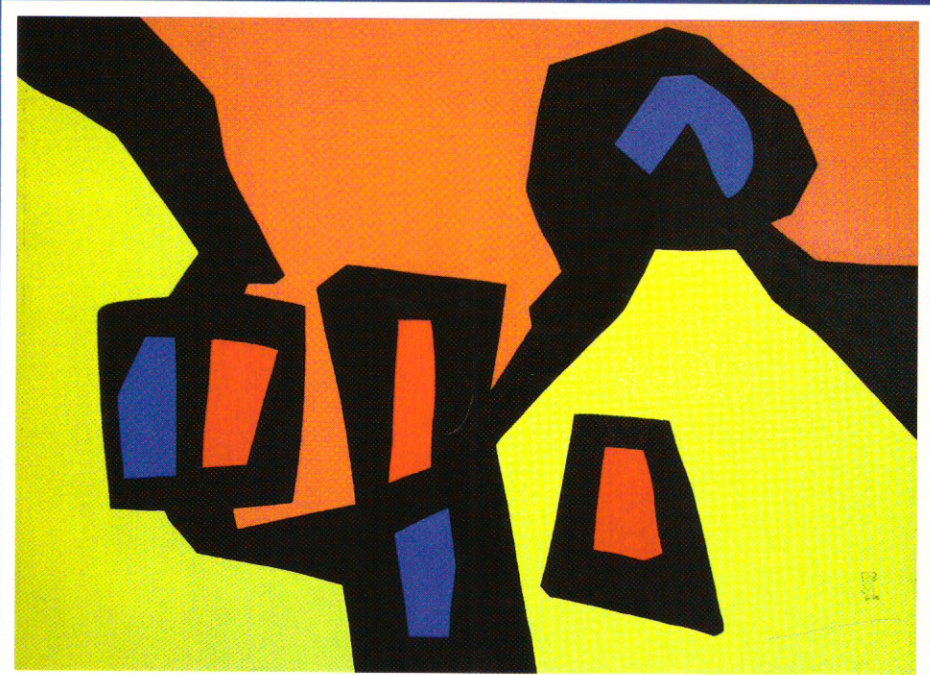


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



229

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

229

(OUTUBRO - 2014)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Francisco Baratti
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Andréa Mascitto - Ponderações sobre o instituto da compensação de ofício e da retenção de crédito objeto de pedido de restituição

I. Introdução. II. Evolução histórica legislativa. III. Aplicação legislativa. IV. Interpretação legislativa e posição jurisprudencial sobre o tema. V. Conclusão.

7

Danny Monteiro da Silva - Padece a contribuição social do art. 1º da Lei Complementar 110, de 2001, de exaurimento de sua finalidade ou de inconstitucionalidade superveniente?

1. Introdução. 2. Inconstitucionalidade superveniente? 3. Direito intertemporal: revogação ou recepção da LC 110/2001 pela EC 33/2001. 4. Exaurimento da finalidade da contribuição e vinculação de receitas da contribuição social geral da LC 101/2001. 5. Considerações finais.

16

Guilherme de Meira Coelho - A não incidência das contribuições ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - Fust nos serviços de valor adicionado

I - Introdução. II - A contribuição ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações - Fust. III - Os serviços de valor adicionado e a sua não incidência às contribuições ao Fust. IV - Conclusão.

36

Hugo de Brito Machado - A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional

1. Introdução. 2. Interpretação benigna. 3. Hipóteses de interpretação benigna. 4. Caracterização da dúvida.

42

José Luis Ribeiro Brazuna, Katia Soriano de Oliveira Mihara e Thaís Bohn de Camargo Doria - A não tributação dos jornais eletrônicos

I - Introdução. II - A assinatura e a distribuição de jornais. III - Análise sob o ponto de vista da tributação do serviço de comunicação. IV - Conclusões.

53

Leonardo Freitas de Moraes e Castro - IOF sobre empréstimos concedidos por meio de cédula de crédito bancário e notas promissórias comerciais: importantes diferenciações sobre os aspectos material e quantitativo de sua hipótese de incidência

1. Introdução. 2. Imposto sobre operações financeiras e suas vicissitudes: aspecto material do IOF-crédito e do IOF-títulos e valores mobiliários. 3. Incidência do IOF sobre empréstimos concedidos por meio de Cédula de Crédito Bancário (CCB): "IOF-crédito". 4. Incidência do IOF sobre empréstimos concedidos por meio de nota promissória comercial (*commercial paper*): "IOF-títulos". 5. Conclusões.

68

Lucas Calafiori Catharino de Assis - Do desvio de finalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa

1. Introdução. 2. Conceito e efeitos do protesto. 3. A Certidão de Dívida Ativa e suas características. 4. Da ilegalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa. 5. Conclusão.

77

Maria Rita Ferragut - Grupos econômicos e solidariedade tributária

1. Introdução. 2. Da configuração de grupo econômico. 3. A controvertida questão do fundamento legal que autorizaria o redirecionamento. 4. Conclusões.

88

Omar Farah Freire - A regra-matriz de incidência tributária da taxa de mineração

1. Introdução. 2. Critério material da TFRM. 3. Critérios espacial e temporal da TFRM. 4. Critério quantitativo da TFRM. 5. Critério pessoal da TFRM. 6. Considerações finais.

102

A Interpretação Benigna Preconizada pelo Art. 112 do Código Tributário Nacional

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Um dos temas mais importantes do Direito é o que diz respeito à interpretação das normas jurídicas. E talvez por ser de notória importância e de grande abrangência é certamente um dos que oferecem mais dificuldades ao estudioso. E não se pode negar que em se tratando de interpretação verifica-se, em muitas situações, a clara interpenetração de teses desenvolvidas em setores diversos do conhecimento jurídico.

Quando cogitamos de interpretação benigna, por exemplo, é inegável a influência, no Direito Tributário, de ideias desenvolvidas no âmbito do Direito Penal. Assim é que a regra albergada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional está eivada de ideias desenvolvidas no âmbito do Direito Penal, até porque essa regra diz respeito às penalidades tributárias e versa, portanto, matéria que é, em princípio, própria do campo do que poderíamos denominar Direito punitivo.

Realmente, o Código Tributário Nacional estabelece:

“Art. 112 A lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.”

Neste pequeno estudo vamos examinar inicialmente o que se deve entender por interpretação benigna, demonstrando a sua origem no denominado Direito punitivo, para em seguida estudarmos cada uma das hipóteses para as quais o Código Tributário Nacional preconiza a escolha, pelo intérprete, de um dos significados possíveis da norma jurídica levado pela benevolência.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular (Aposentado) de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

2. Interpretação Benigna

2.1. Influência do Direito Penal

O princípio do *in dubio pro reo*, em matéria penal, tem sido entendido como orientador do aplicador da lei que tenha dúvida a respeito dos fatos. Se a prova é insuficiente, não é capaz de criar no espírito do julgador a convicção fir-

me de que o réu efetivamente praticou o fato punível que a ele está sendo imputado, deve absolvê-lo.

Nosso Código de Processo Penal é expresso nesse sentido:

“Art. 386. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça:

I - estar provada a inexistência do fato;

II - não haver prova da existência do fato;

III - não constituir o fato infração penal;

IV - não existir prova de ter o réu concorrido para a infração penal;

V - existir circunstância que exclua o crime ou isente o réu de pena (arts. 17, 18, 19, 22 e 24, § 1º, do Código Penal);

VI - não existir prova suficiente para a condenação.”¹

Pelo o que está nos três primeiros incisos do art. 386 do Código de Processo Penal, vê-se que o ônus da prova é do órgão acusador. Para a condenação é necessária a prova da existência do fato imputado ao réu, e além disto, é necessária a prova de ter o réu concorrido para a existência do fato que consubstancia a infração penal. E o último dos incisos do art. 386 exige ainda, para a condenação, que a prova seja suficiente, isto é, que em face da prova produzida no processo não exista dúvida nenhuma sobre a existência do fato, de que o réu concorreu para a sua existência.

Autorizados doutrinadores sustentam que a dúvida capaz de impedir a condenação é apenas aquela que reside no fato. Não a que diga respeito à norma. O princípio *in dubio pro reo* não seria concernente à interpretação da norma penal, mas tão somente relativo à prova.² Mesmo assim, “a tradição doutrinária se orienta no sentido da adoção do princípio *in dubio pro reo* em matéria de interpretação”.³

O acolhimento do princípio segundo o qual as dúvidas na interpretação da norma penal devem ser resolvidas a favor do réu parece mais razoável e mais condizente com o princípio da presunção de inocência, albergado por nossa Constituição Federal. Para afastar a presunção de inocência é necessária a certeza quanto ao significado da norma, vale dizer, quanto à sua interpretação. Se há dúvida, deve ser considerado não configurado o tipo penal.

Realmente, a afirmação de que ocorreu um ilícito penal depende da constatação do fato, que por sua vez depende da interpretação da norma que o descreve como tipo penal. Se o princípio de Direito Penal do *in dubio pro reo* exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao direito, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.

Seja como for, é certo que o art. 112 do Código Tributário Nacional resulta de influência do Direito Penal. E tem seu fundamento, tanto quanto a norma do Direito Penal, na consciência de que a injustiça na punição é extremamente odiosa. Re-

¹ O destaque não está no original.

² Cf. Damásio E. de Jesus, *Direito Penal*, vol. 1, 17ª edição, Saraiva, São Paulo, 1993, p. 36.

³ Damásio E. de Jesus, *Direito Penal*, vol. 1, 17ª edição, Saraiva, São Paulo, 1993, p. 37.

pugna muito mais à consciência jurídica do homem médio a condenação de um inocente do que a absolvição de vários culpados.

2.2. Definição de infrações

A definição de uma infração é a descrição, na norma, da conduta que uma vez ocorrida enseja a aplicação da sanção punitiva. Em outras palavras, a definição da infração é a descrição da hipótese de incidência da norma punitiva.

Qualquer dúvida que se possa ter na interpretação da hipótese de incidência da norma punitiva, portanto, deve ser resolvida a favor do acusado. E essas dúvidas podem ocorrer quanto à presença de elementos essenciais da infração que eventualmente não estão explicitamente indicados na norma que a define, mas podem ser vistos claramente, à luz do elemento teleológico ou finalístico, como elementos implícitos na definição.

Assim, por exemplo, se a lei define como infração a *omissão de rendimentos* na declaração feita pelo contribuinte para os fins de lançamento do imposto de renda, nessa definição está implícito, mas está evidente, à luz do elemento teleológico ou finalístico, que os rendimentos omitidos são aqueles sujeitos à incidência do imposto. A omissão de rendimentos isentos ou não tributáveis não configura a infração de que se cuida.

Muitos exemplos poderiam ser citados. Importante é que se tenha em vista que muitos fatos que a legislação tributária define como infração, na verdade somente constituem infração se implicarem o não pagamento do tributo elidido por aquele fato.

Ocorre que não basta a definição legal de infrações para que seja possível a aplicação de penalidades. É necessária, também, a cominação dessas penalidades.

2.3. Cominação de penalidades

O verbo *cominar*, embora não seja registrado em muitos dicionários jurídicos, é muito utilizado na linguagem jurídica.

Na linguagem comum esse verbo é de utilização rara. Tem, segundo os dicionários, o sentido de ameaçar, embora alguns se refiram a ameaça de aplicação de pena pelo descumprimento de obrigação, atribuindo assim à palavra *cominar* um significado muito próximo do que efetivamente tem na linguagem jurídica. Para De Plácido e Silva, em linguagem comum *cominação* significa ação de ameaçar energeticamente, e em linguagem jurídica a palavra *cominação* é usada para indicar a ameaça legal de uma pena ou de uma prescrição, pelo não cumprimento de uma obrigação, contratual ou de imposição legal. “A *cominação*, assim, mostra a *ameaça* da aplicação da pena ou do preceito, desde que não seja cumprido o ato no prazo que se estabeleceu ao *cominado*.”⁴ *Cominar* seria “determinar a aplicação de castigo ou pena a indivíduos que infringem a lei ou faltem ao cumprimento de um dever, de uma responsabilidade...”⁵

⁴ De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, vol. I, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 462.

⁵ *Dicionário da língua portuguesa contemporânea*, vol. I, Academia das Ciências de Lisboa, Verbo, 2001, p. 880.

A rigor, *cominar* não é determinar a aplicação, concretamente. É determinar a aplicação hipoteticamente, isto é, se e quando se concretiza a infração. É estabelecer hipoteticamente a penalidade aplicável quando se concretiza a hipótese de incidência da norma punitiva.

3. Hipóteses de Interpretação Benigna

3.1. Capitulação legal do fato

Existentes as normas definidoras das infrações, quando se concretiza uma situação de fato que pode consubstanciar uma infração surge o problema de se saber qual a norma que incide no caso. Em outras palavras, surge a questão de se saber em qual das descrições existentes se enquadra o fato. A capitulação legal do fato é precisamente esse enquadramento que se há de fazer.

Capitulação legal do fato, portanto, é o enquadramento deste na descrição normativa da infração.

A dúvida que pode haver na capitulação legal do fato pode residir na interpretação da norma que descreve a infração, ou no fato que a concretiza. Seja a dúvida residente na interpretação da norma que define a infração, seja a dúvida residente no fato que a consubstancia, tem-se presente a norma do art. 112, a determinar que o intérprete adote a solução mais favorável ao acusado. Mesmo assim, para deixar fora de qualquer questionamento o dever do intérprete de adotar a solução mais favorável ao acusado, o Código foi além, e arrolou como uma outra hipótese de interpretação benigna aquela em que ocorra dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos.

Não é rara a ocorrência de dúvida sobre se um fato eventualmente constatado pela fiscalização configura o suporte fático de uma, ou de outra norma definidora de infração. O fato de um comerciante deixar de emitir uma nota fiscal, sendo o produto vendido imune aos tributos, pode suscitar a questão de saber se tal fato capitula-se na norma que define como infração a venda sem nota fiscal, que tem como elemento implícito o efeito de não pagar o imposto, ou se deve ser capitulado na norma que define como infração o não cumprimento de obrigações acessórias em geral. Dependendo da forma de expressão dessas normas pode não haver dúvida, mas se houver, evidentemente deve a dúvida ser resolvida da maneira mais favorável ao acusado, com a consequente capitulação legal do fato na norma que define a infração sujeita a penalidade menos grave.

Pode ocorrer que a dúvida esteja situada no próprio fato, nas circunstâncias em que o mesmo se deu, ou na efetividade ou ainda na natureza ou na extensão dos efeitos do fato. Também nestes casos a dúvida há de ser resolvida da maneira mais favorável ao acusado.

Um exemplo notável de aplicação dessa norma nos foi ofertado pelo Supremo Tribunal Federal, ao decidir:

“Não estabelecida, expressamente, a multa de 100% sobre o valor das mercadorias, para o caso de o embarque no porto exportador se ter verificado poucos dias após esgotado o tempo fixado na guia de exportação, não é possível equiparar essa ocorrência com a falta de guia de exportação, para aplicar a pesada multa prevista para aquela hipótese, mesmo porque a lei tributária que define infrações ou lhes comina

penalidade, dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e à natureza da penalidade aplicável."⁶

Aliás, o caso que ensejou tal julgamento do Supremo Tribunal Federal é mais um exemplo das práticas arbitrárias da Administração Tributária. É da maior evidência que uma exportação de mercadorias que embargam no porto exportador poucos dias depois de esgotado o prazo fixado na guia de exportação não pode, de modo nenhum, ter o mesmo tratamento jurídico aplicável à hipótese de exportação sem a guia de exportação legalmente exigida.

A guia de exportação tem, ou deve ter, como todo e qualquer documento, uma finalidade. Com certeza ela se destina a viabilizar o controle governamental das exportações. Tal finalidade, porém, não fica prejudicada com o transcurso do prazo de validade daquele documento a ponto de se poder equiparar tal situação àquela, descrita na norma que definiu a infração, de ausência do documento.

Seja como for, a regra do art. 112 tem nítida função de tornar efetivo o princípio da legalidade. Tem inteira razão Macedo de Oliveira quando afirma, reportando-se a esse importante dispositivo legal:

"O princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, retores mestres da tributação, impõe que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte."⁷

3.2. *Natureza e circunstâncias materiais do fato*

Realmente, com o inciso II do art. 112, o Código deixou claro que a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos. Evitou, assim, a utilidade de possível interpretação restritiva da norma de inciso I. Preservou o alcance da norma do art. 112, inspirada nos princípios do Direito Penal, contra a interpretação restritiva do inciso I, segundo a qual a dúvida capaz de ensejar a sua incidência seria apenas aquela residente na norma. Deixou claro que a dúvida a ser resolvida a favor do acusado pode ser também aquela residente no fato. Em sua natureza ou em suas circunstâncias materiais, e ainda na natureza ou na extensão de seus efeitos.

Diz o art. 136 do Código Tributário Nacional que, salvo disposição de lei em contrário a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato. Em outras palavras, a ocorrência de efeitos efetivos do ato que consubstancia a infração, a natureza e a extensão desses efeitos, se existentes, é irrelevante para que se possa atribuir a alguém a responsabilidade pela infração à lei tributária. Parece, pois, haver incompatibilidade entre aquela norma e a do art. 112, segundo a qual a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias mate-

⁶ STF, 1ª Turma, RE 90.143, rel. Min. Soares Muñoz, julgado em 2.3.1979, DJU de 16.3.1979, p. 1.825, citado por Sergio Feltrin Corrêa, em *Código Tributário Nacional comentado*, coordenado por Vladimir Passos de Freitas, RT, São Paulo, 1999, pp. 475/476.

⁷ José Jayme de Macedo Oliveira, *Código Tributário Nacional*, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 286.

riais do fato, ou à natureza ou a extensão dos seus efeitos. A norma do art. 136 tornaria inócua a do art. 112, inciso II, porque se a responsabilidade pela infração pode ser atribuída ao acusado de seu cometimento independentemente de ter o seu ato efeitos efetivos, e independentemente da natureza e da extensão dos seus efeitos, se existentes, não terá nenhum relevo a interpretação favorável ao acusado.

A incompatibilidade, porém, é apenas aparente.

Realmente, o art. 136 começa por fazer a ressalva: salvo disposição de lei em contrário. Isto quer dizer que se a lei definidora da infração coloca, explícita ou implicitamente, como elemento desta o efeito do ato que a configura, de modo a que sem a efetiva produção de efeitos não estará configurada a infração, essa norma afasta a incidência do art. 136. E neste caso incide o art. 112, consagrando a interpretação benigna para o caso de dúvida quanto à efetividade dos efeitos do ato infrator.

É claro, portanto, que se o efeito do ato descrito como infração é elementar à configuração desta, qualquer dúvida quanto à efetividade, a natureza e a extensão desse efeito há de ser resolvida com a interpretação favorável ao acusado.

Por outro lado, temos de distinguir entre a configuração da infração à lei tributária e a atribuição a alguém da responsabilidade por seu cometimento. O art. 112 cuida da interpretação da lei que define infrações ou lhes comina penalidade. Já o art. 136 cuida da atribuição de responsabilidade pela infração. Evidentemente, só se pode cogitar da atribuição de responsabilidade por uma infração se esta estiver configurada. Assim, a questão de saber se a infração está ou não, configurada, é precedente indispensável para que se possa cogitar da atribuição de responsabilidade a alguém por seu cometimento. A norma do art. 112, inciso II, incide no âmbito dessa questão prévia, vale dizer, da questão de saber se a infração está, ou não configurada. Já a norma do art. 136 incide em momento posterior, no âmbito da questão de saber quem é o responsável pela infração.

Nessa linha de raciocínio decidiu, com acerto, a Segunda Câmara do Conselho de Recursos Tributários da Secretaria da Fazenda do Ceará, assim:

“ICMS. Emissão de Documentos Fiscais Inidôneos.

Há que se decidir pela Parcial Procedência do feito em apreciação, posto que, nada obstante a comprovação inequívoca da inidoneidade das Notas Fiscais ora discriminadas no Auto de Infração, por ter o prazo de validade para sua emissão expirado, tal irregularidade não resultou em nenhum prejuízo relativamente ao cumprimento da obrigação tributária principal (recolhimento do imposto). Aplica-se, ao caso concreto, a penalidade preconizada pelo art. 767, inciso IV, alínea ‘b’, do Decreto nº 21.219/91. Decisão por maioria de votos, com o voto de desempate da Presidência.”⁸

Indiscutível o acerto dessa decisão, que interpretou a norma definidora da infração à luz do elemento teleológico. Quando a lei exige a emissão de nota fiscal idônea evidentemente está visando o controle efetivo do cumprimento da obrigação tributária principal, vale dizer, o controle do pagamento do imposto. Assim, se a nota fiscal, mesmo formalmente inidônea, cumpriu muito bem, indubitavelmente, a

⁸ Resolução da 2ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários - Sefaz, Rec. 00688/94, sessão de 12.3.1999, publicada na revista *Inforfisco* nº 51, março de 1999, p. 21.

sua finalidade, não há razão para impor ao contribuinte multa além daquela aplicável ao simples descumprimento da obrigação acessória.

Mesmo em face de lei tributária que não contenha mais de uma definição de infração, e por isto não se possa questionar a capitulação legal do fato, pode-se chegar a idêntico resultado a partir do inciso IV do art. 112, que cuida da situação em que a dúvida resida na natureza ou na graduação da penalidade aplicável, como adiante se verá.

3.3. *Autoria, imputabilidade ou punibilidade*

No Direito Penal, inexistente prova da autoria, dá-se a absolvição com fundamento no art. 386, inciso IV, do Código de Processo Penal. Note-se que a hipótese não se confunde com a insuficiência de prova. Assim, se existirem indícios contra o acusado, não deve o juiz fundamentar a absolvição no inciso IV, mas no inciso VI, porque os indícios constituem meio de prova, embora sejam, em regra, insuficientes para a condenação. É a lição de Mirabete:

“Inexistente a prova da autoria, ou seja, de que o réu tenha dado causa ao resultado por autoria, co-autoria ou participação, absolve-se o acusado. É necessário, nesse caso, que não existam contra o réu indício ou presunção de sua colaboração na prática do ilícito; caso contrário, a absolvição pode dar-se com fundamento no inciso VI do art. 386.”⁹

Autoria, como se vê, deve ser entendida em sentido abrangente da coautoria e da participação. Em outras palavras, a prova que se exige para a condenação é de que o acusado tenha de algum modo concorrido para a existência do ilícito a ele imputado. A inexistência dessa prova justifica, portanto, a absolvição.

Não se venha dizer que o Fisco não imputa o cometimento de infração a quem não seja o seu autor. Imputa, sim. Em nossa atividade profissional já tivemos oportunidade de examinar caso concreto no qual foi lavrado auto de infração contra uma senhora, à qual o Fisco federal imputou a infração consistente na omissão de rendimentos, simplesmente por haver constatado um depósito em sua conta bancária de quantia relativamente elevada. A quantia em questão havia sido depositada na conta bancária da autuada por seu marido, que era o contribuinte do imposto de renda de pessoa física em cuja declaração figurava ela como dependente. Naquele caso, portanto, a autuada não era de nenhum modo autora da infração que, se efetivamente houve, tinha como autor o marido da autuada. Entretanto, como a conta bancária era da mulher, os agentes do Fisco entenderam que a infração havia sido cometida por ela, e contra ela iniciaram a ação fiscal.

Além da ação fiscal, no caso em referência deu-se também a propositura de ação penal imputando à denunciada a prática do crime de supressão ou redução de tributo, previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, o que configura redobrado absurdo. Absurdo maior porque não havia sequer julgamento, em primeira instância administrativa, apreciando a defesa por ela apresentada, na qual era demonstrada não apenas a não autoria, como a não incidência do imposto de renda sobre a quantia

⁹ Julio Fabbrini Mirabete, *Código de Processo Penal interpretado*, 8ª edição, Atlas, São Paulo, 2001, p. 847.

não declarada, o que vale dizer a irrelevância jurídico-tributária e jurídico-penal do fato em questão.

Tanto a autoridade administrativa, com o auto de infração, como o Ministério Público, com a denúncia, ignoraram inteiramente a norma do art. 112, incisos I e III. Se dúvida havia quanto à capitulação legal do fato, que a rigor não configurava mesmo infração por se tratar de rendimento não tributável, não podia ter havido a sua capitulação como infração, e se dúvida havia quanto à autoria, não podia ser imputada à autuada a conduta infratora.

Para justificar a condenação a prova da autoria há de ser plena. Havendo dúvida, por mínima que seja, quanto à autoria, o caso é de absolvição. A prova cuja insuficiência enseja a absolvição, nos termos do art. 386, inciso II, do CPP, tanto é a prova da existência do fato, como a prova de sua autoria. Por isto mesmo também no âmbito do Direito Tributário, em se tratando de ilícito administrativo tributário, havendo dúvida quanto à autoria, essa dúvida deve ser resolvida da maneira mais favorável ao acusado. Nos termos do art. 112, inciso III, a lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade.

Autoria é a relação entre o sujeito e a conduta a ele imputada. É autor, no sentido amplo em que a palavra está sendo aqui utilizada, aquele que se conduziu de modo a realizar o fato ilícito. Mas não basta ser autor. É preciso que o autor seja imputável. E que seja punível. Por isto o art. 112, inciso III, do Código, refere-se a autoria, imputabilidade e punibilidade.

Imputabilidade, no dizer de Aníbal Bruno, “é o conjunto de condições pessoais que dão ao agente capacidade para lhe ser juridicamente imputada a prática de um fato punível”.¹⁰ Como a capacidade penal é o conjunto de condições para que uma pessoa possa sofrer a sanção penal, ser seu destinatário, convém que se esclareça a distinção entre capacidade e imputabilidade.

A capacidade penal é o conjunto de condições que tornam aquele que praticou o fato definido como crime juridicamente apto a suportar a sanção correspondente. Imputabilidade é esse mesmo conjunto de condições pessoais do agente, verificado no momento da prática do fato definido como crime. Não tem importância, aqui, os questionamentos doutrinários em torno desses conceitos, que se aprofundam entre os penalistas.¹¹ Basta, para a compreensão da norma do art. 112, inciso III, do Código Tributário Nacional, que se saiba que a imputabilidade ali referida é o conjunto de condições pessoais daquele que infringe a norma que define a infração ou lhe comina a penalidade.

A punibilidade, finalmente, resulta de existir lei definindo o fato como infração, cominando ao autor desse fato a penalidade correspondente, ser aquele autor, vale dizer, o agente, imputável (momento do cometimento da conduta), e penalmente capaz (momento da imposição da sanção).

¹⁰ Aníbal Bruno, *Direito Penal*, tomo 2º, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1959, p. 39.

¹¹ Para um estudo da imputabilidade no âmbito do Direito Penal, veja-se Eugenio Raúl Zaffaroni, *Tratado de Derecho Penal*, vol. IV, Ediar, Buenos Aires, pp. 109/182; e Carlos Fontán Balestra, *Tratado de Derecho Penal*, tomo II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, pp. 227/247.

A prova de todas as circunstâncias que geram a punibilidade há de ser completa. Qualquer dúvida a seu respeito deve ser resolvida a favor do acusado. É o que claramente está dito no art. 112, inciso III, do Código Tributário Nacional.

3.4. Natureza e graduação da penalidade

Finalmente, em face do inciso IV do art. 112 do Código Tributário Nacional, deve ser solucionada a favor do acusado a dúvida que resida na natureza ou na graduação da penalidade aplicável. Com isto, o legislador afastou a possibilidade de amesquinamento dessa importante norma, que poderia ocorrer com a interpretação restritiva da expressão capitulação legal do fato. Evidentemente, a capitulação legal do fato geralmente é decisiva na determinação da natureza ou na graduação da penalidade. Assim, se alguém conseguir afastar a aplicação da norma do inciso I, com certeza cairá no âmbito de incidência da norma do inciso IV do Código Tributário Nacional.

A rigor, porém, as hipóteses são distintas. Pode realmente não haver dúvida quanto à capitulação legal do fato e mesmo assim haver dúvida quanto à natureza ou graduação da penalidade aplicável. Seja como for, o art. 112, com os seus quatro incisos, é norma bastante abrangente, de sorte a autorizar o intérprete a solucionar a favor do acusado todas as dúvidas que possam ser colocadas em matéria de penalidades tributárias. Além disto, é razoável entender-se que o enunciado constante desses quatro incisos não é exaustivo.

3.5. Enunciado não exaustivo

O enunciado de quatro hipóteses nas quais a lei que define infrações ou lhes comina penalidade não é exaustivo. Apenas exemplifica com as hipóteses mais comuns, mas a dúvida em matéria de interpretação de lei punitiva, onde quer que se situe, há de ser resolvida sempre a favor do acusado. Estamos neste ponto de inteiro acordo com Antonio J. Franco de Campos, quando ele afirma:

“Acreditamos não se tratar de especificações taxativas, mas exemplificativas. Dessa forma, sempre que ocorrer dúvida, mesmo fora daqueles casos, poderá empregar-se a interpretação benévola, na esfera da ilicitude tributária: *benigna amplianda*.

Admite-se que o art. 112 reflete o velho brocardo *in dubio pro reo* ou *in dubio contra fiscum*, inspirado em medida liberal.”¹²

Pensamos, aliás, que o dispositivo do art. 112 do Código Tributário Nacional além de não ser exaustivo é meramente explicitante. Teria mesmo de ser como nele está dito, ainda que o dispositivo não existisse.

O STJ tem decidido:

“Tributário. Agravo Regimental. Recurso Especial. Auto de infração fiscal. Mercado-ria transportada com nota fiscal irregular. Contribuinte. Caracterização. Boa-fé. Regularidade contábil da operação. Prejuízo para o fisco. Inexistência.

I - Observado o erro consubstanciado no nome do destinatário do produto, equívoco que pode ser saneado a qualquer tempo, bastando para tanto uma simples verificação

¹² Antonio J. Franco de Campos, em *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, 2ª edição, coord. de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 2002, p. 142.

contábil, não há de ser prejudicado o comerciante que, de boa-fé, acreditou nas informações contidas no documento, inexistindo, ademais, qualquer prejuízo para o fisco.

II - Precedentes.

III - Agravo Regimental a que se nega provimento.”¹³

Como se vê, essa decisão do Superior Tribunal de Justiça considera também, com inegável acerto, os efeitos do ato no que diz respeito a sua capitulação legal. Se do ato não decorre prejuízo para o Fisco - efeito do ato, portanto - não deve o mesmo ser considerado infração tributária.

3.6. Norma meramente explicitante

As normas da cabeça do art. 112, e seus vários incisos, são, na verdade, meramente explicitantes do que se haveria de entender, mesmo sem elas, em face da teoria geral do Direito e dos princípios em que se inspira o Direito punitivo.

Por isto mesmo é farta a jurisprudência, inclusive do Superior Tribunal de Justiça, invocando tais normas para excluir a aplicação de penalidades em situações como a que se verifica com empresas em regime de concordata.

É a regra segundo a qual deve sempre prevalecer a interpretação benigna em matéria de aplicação de penalidades.

4. Caracterização da Dúvida

4.1. Dúvida subjetiva

A dúvida na interpretação de uma lei é, em princípio, subjetiva. Por isto mesmo Luís Eduardo Schoueri, referindo-se ao art. 112 do Código Tributário Nacional, escreve:

“À primeira vista, o dispositivo acima poderia ser visto como de difícil aplicação prática, ou pelo menos de difícil controle, já que seu pressuposto - a dúvida - carrega extremo grau de subjetividade. Aquilo que para um é duvidoso surge no espírito de outrem com clareza.”¹⁴

A dúvida, aliás, geralmente aumenta, na medida em que aumenta o nosso conhecimento sobre o objeto em exame. Quanto mais aprendemos, mais sabemos que nada sabemos. Entretanto, em certas situações, a presença da dúvida pode ser afirmada com certeza, em face de elementos objetivamente colocados. Isto acontece, por exemplo, quando se trata da interpretação das leis pelos órgãos colegiados de julgamento, quando um número expressivo de seus membros diverge dos demais.

4.2. Dúvida objetiva

Realmente, quando em um órgão colegiado de julgamento é colocada a questão relativa ao significado de uma regra jurídica tributária, e uma parte expressiva de seus membros manifesta opinião diferente da manifestada pelos demais, tem-se uma situação na qual podemos afirmar, sem nenhum subjetivismo, a existência de uma dúvida, e surge então a questão de saber como essa dúvida deve ser superada.

¹³ STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 253.061/PR, rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 6.8.2002, DJU 1 de 30.9.2002, p. 165 e *Repertório de jurisprudência IOB* nº 23/2002, caderno 1, p. 859, texto nº 1/17812.

¹⁴ Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 666.

É o que nos ensina Luís Eduardo Schoueri que, se reportando ao art. 112 do Código Tributário Nacional, assevera:

“Entretanto, a peculiaridade do processo brasileiro - tanto o administrativo quanto o judicial - em que se prevêem órgãos colegiados de julgamento, com sessões públicas, oferece oportunidade para um controle objetivo da dúvida.

Não é incomum, com efeito, que decisões sejam tomadas por estreita maioria, ou até mesmo por voto de qualidade do presidente do órgão julgador. Em tais casos, a dúvida fica manifesta pela expressiva opinião da minoria vencida.

Ora, se o Código Tributário Nacional exige o tratamento mais benéfico ao acusado, parece adequado sustentar que instalada, objetivamente, a dúvida, não há espaço para tratamento mais gravoso, ainda que uma maioria entenda devido o tributo.

Eis uma distinção relevante: o artigo 112 não institui o preciso *in dubio pro contri-buente*. Nada há a exigir que a tributação se dê da forma menos amena possível. O tema, aqui, é exclusivamente o das infrações. Para estas, não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido pela estreita maioria - ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade - deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria.”¹⁵

Parece prevalecer no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o entendimento segundo o qual, a propósito das decisões pelo voto de qualidade, deve prevalecer o que estabelece o regimento daquele órgão, não sendo admissível tratar-se as multas tributárias sancionatórias como sanções penais, porque a analogia do tratamento não tem respaldo legal.¹⁶

Esse entendimento é inteiramente equivocado, pois o art. 112 do Código Tributário Nacional é de clareza meridiana, ao adotar a interpretação benigna da lei tributária que define infrações ou lhes comina penalidades, de sorte que não pode de nenhum modo prevalecer uma regra do regimento do órgão julgador administrativo que contraria flagrantemente esse dispositivo que, no ordenamento jurídico brasileiro, tem força de lei complementar.

É lamentável que, na prática, a dúvida que se mostra presente por critério objetivo, no caso de empate na votação, seja nos órgãos colegiados de julgamento administrativo resolvida a favor da Fazenda Pública, em flagrante desobediência ao que estabelece o Código Tributário Nacional, quando se trata de penalidade.

¹⁵ Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 2011, p. 666.

¹⁶ Veja-se a esse respeito o artigo de Paulo Coviello Filho, “A impossibilidade da manutenção da multa qualificada do art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por julgamento decidido por voto de qualidade, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 225, Dialética, São Paulo, junho de 2014, p. 144.