

Erro de proibição como excludente da culpabilidade no Direito Tributário

Joana Radalle Biasi

Resumo: A questão a ser abordada diz respeito ao reconhecimento do erro de proibição no Direito Tributário. Da mesma forma que é exigida para a aplicação de sanções penais, a culpabilidade também é requisito quando se trata de sanções administrativo-tributárias. Por conta disso, nos casos de dúvida sobre a proibição, em que há incerteza quanto à licitude do resultado da ação pretendida pelo sujeito, a ausência de consciência segura da ilicitude evidencia o erro de proibição. Para o seu reconhecimento, serão identificados os critérios de evitabilidade do erro que, ao final, resolvem um caso hipotético.

Palavras-chave: Sanções administrativo-tributárias. Culpabilidade. Dúvida. Erro de proibição.

Introdução

Entre as diversas relações jurídicas subordinadas à ciência do Direito, por ele instituídas e controladas, a relação jurídico-tributária destaca-se das demais. Especialmente regulada, com uma legislação tão extensa quanto complexa, exige do seu sujeito passivo a exata compreensão da norma tributária para que, em toda a sutileza das suas disposições, não seja prejudicado pela imposição de uma sanção tributária por tê-las interpretado de forma equivocada.

A legislação tributária é essencialmente difícil. A aparente simplicidade de uma regra matriz de incidência tributária esconde, não raras vezes, uma norma de complicada interpretação. A compreensão de uma norma tributária é um caminho a ser percorrido, que envolve não apenas o seu significado e análise no tempo, mas o seu verdadeiro contexto de aplicação. Entender a regra tributária em todos os seus aspectos é fundamental para afastar qualquer penalidade que possa resultar de uma fiscalização pela Administração Pública.

A consideração do campo tributário como um ambiente especialmente regulado apresenta-se como um indicativo de maior possibilidade de ocorrência de erro na interpretação de seus dispositivos legais, o que, logicamente, prejudica a licitude da conduta posteriormente adotada e implica a incidência de uma sanção tributária. A complexidade da legislação tributária oportuniza o desencontro de interpretações entre o Fisco e os contribuintes, provocando infundáveis discussões diante da incerteza quanto à maneira correta de agir. Mas, certo é que, ao sujeito que não tinha a exata compreensão da ilicitude do seu comportamento, não é possível defender a aplicação de qualquer penalidade.

Acadêmica de Direito da Faculdade Escola Superior do Ministério Público (9º semestre). Estagiária em Feijó Lopes Advogados – Av. Dr. Nilo Peçanha, 2900, cj. 801, CEP 91.330-001, Chácara das Pedras, Porto Alegre/RS. Telefone: (51) 30123029. Celular: (54) 996228533. E-mail: joana.biasi@hotmail.com.

Em atenção a esse estado de coisas, em que o contribuinte se vê obrigado a suportar uma sanção administrativo-tributária por ter descumprido uma obrigação que é resultado de uma norma de difícil interpretação, é que se pretende ampliar o alcance de um preceito do ordenamento jurídico brasileiro de forma a ser aplicado, também, no direito tributário. Busca-se, nesse sentido, mudar a prática fiscal e, por consequência, preservar o direito à propriedade dos indivíduos, na medida em que se isenta de uma sanção tributária aquele que pratica um ato sem compreender, de maneira clara e inequívoca, o seu perfil ilícito.

É nessa perspectiva que a dúvida atrai relevância jurídica. O estado de dúvida sobre a proibição consiste na falta de clareza quanto à permissão ou proibição do resultado que decorre de uma certa conduta. Quer-se dizer: a dúvida sobre a proibição evidencia a falta de consciência da ilicitude de determinada conduta pelo sujeito, de modo que não lhe é possível a representação exata do tratamento jurídico que se dá aos efeitos da sua atuação. Nesse sentido, dúvida e consciência da ilicitude são incompatíveis.

Pois bem. A questão a ser abordada diz respeito ao erro na interpretação de uma norma tributária que ocasiona a adoção de uma conduta contrária ao ordenamento em razão do desconhecimento do seu caráter ilícito pelo autor. Se entre os requisitos que determinam a imposição de uma penalidade ao indivíduo está o conhecimento do caráter ilícito do comportamento pelo seu agente, na falta dessa compreensão por uma justificativa legítima, qual seja, a complexidade genuína da norma aplicável ao caso, não existe razão jurídica para a punição.

É necessário destacar que o erro na interpretação, enquanto resultado de uma situação de dúvida, retrata a ausência de consciência da ilicitude diante de certos critérios. Frente à incerteza quanto ao resultado lícito ou ilícito da sua conduta, é preciso que o sujeito busque informações a fim de superar essa indefinição. Conforme se verá adiante, o estado de dúvida envolve, consigo, um dever de orientação, a responsabilidade de procurar entender o significado da norma em questão para que o comportamento adotado esteja conforme determina o ordenamento jurídico.

Outro ponto importante a ser esclarecido é que a ausência de consciência da ilicitude em nada se assemelha à ignorância da lei. Pelo contrário, o estado de dúvida e o dever de informação do agente demonstram séria preocupação com a ordem jurídica, pelos quais se buscou esclarecer o tratamento dado pelo ordenamento a determinada conduta. O zelo pela efetividade da ordem jurídica, ao explorar os limites atribuídos a um dado comportamento, não se confunde com a ignorância da lei, vedada como justificativa para o seu descumprimento. É por isso que, igualmente ao sujeito que se orientou conforme as

disposições legais tributárias acreditando na licitude de sua atuação, por ter esgotado o dever de informação que lhe competia ao buscar esclarecer a valoração jurídica conferida a um determinado modo de agir, não é possível a aplicação de sanção tributária.

Então, no contexto do estado de dúvida, cumprido satisfatoriamente o dever de informação que incumbia ao sujeito, sem, no entanto, ter a consciência segura da ilicitude, não é possível que se aplique uma sanção pela desobediência a uma determinada norma. À vista disso é que se defende, no âmbito do direito tributário, o tratamento da dúvida sobre a proibição como um caso de erro de proibição.

Brevemente, erro de proibição consiste em erro quanto à ilicitude do fato. O sujeito acredita que sua conduta está conforme o ordenamento jurídico quando, em verdade, está contrária. Entendida a ausência de compreensão da ilicitude como erro de proibição, cabe ao juízo de evitabilidade do erro, dentro de certos critérios, indicar se o erro do agente é, efetivamente, escusável, afastando qualquer penalidade tributária. Não sendo possível ao autor evitar a valoração jurídica equivocada que atribuiu à sua conduta, isto é, não sendo possível atingir a consciência segura do injusto, o erro de proibição deve desconsiderar a aplicação de qualquer sanção.

Como se verá linhas adiante, a evitabilidade do erro pode ser orientada por três fatores: a plausibilidade jurídica da dúvida, o dever de informação e o atuar nos limites da dúvida¹. Esses critérios indicam se, ao sujeito, em uma situação concreta, era possível conhecer o caráter ilícito da sua conduta. Se o erro de proibição for reconhecido, a Administração Pública deve se abster de infligir qualquer sanção tributária: da mesma forma como a culpabilidade é exigida, além da tipicidade e antijuridicidade da ação, para a aplicação de sanções penais, também o é quando se trata de sanções administrativo-tributárias.

Bem, o que se tem demonstrado até aqui decorre muito da ausência, no ordenamento jurídico brasileiro, de um conjunto organizado de enunciados prescritivos relativos exclusivamente às sanções tributárias². Não há um regramento específico que trate das penalidades que resultam do descumprimento de obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias. A relação jurídico-tributária está bem delimitada quanto às exigências impostas aos contribuintes, mas não se pode afirmar o mesmo no que diz respeito à aplicação de normas sancionatórias. A inexistência de uma teoria própria acerca das sanções tributárias ocasiona lacunas em que o maior prejudicado é o contribuinte: a falta de uma previsão legal

¹ LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 152.

² MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 19.

quanto à sua limitação, por exemplo, dificulta o reconhecimento do erro de proibição na esfera tributária e a desconstituição – ainda melhor, a inaplicabilidade – de multas que são, na verdade, indevidas. É o reflexo da falta de normatização do Direito Sancionador Tributário.

Por fim, ressalte-se que o objeto deste estudo diz respeito à consideração do erro de proibição na esfera do direito tributário apenas quanto às sanções administrativo-tributárias, aplicadas pela Administração Pública. Não se trata, aqui, das sanções penais-tributárias, impostas na hipótese de prática de ilícitos tributários que configurem crimes fiscais.

A dúvida sobre a proibição na esfera tributária deve ser compreendida, pela ausência de consciência da ilicitude da conduta pelo agente, como um caso de erro de proibição, analisando-se, para tanto, os critérios de evitabilidade do comportamento para que se conclua quanto à imposição de uma sanção administrativo-tributária. É o que se passa a iniciar daqui em diante.

1 O pressuposto da culpabilidade na aplicação de sanções tributárias

As normas sancionatórias têm, por objetivo, desestimular a prática de uma conduta considerada contrária ao direito e reprimir o infrator pela adoção de um comportamento ilícito. Diferentemente dos tributos, que são resultado de uma norma de imposição tributária e descrevem, em sua hipótese, um fato lícito, as sanções tributárias advêm de uma norma sancionatória que tem descrito em sua hipótese um ilícito³.

A descrição do ilícito refere-se ao descumprimento de uma outra norma, a chamada norma primária, uma norma de conduta que determina comportamentos permitidos, proibidos e obrigatórios. Qualquer ação em sentido contrário ao estabelecido pela norma de conduta justifica a penalidade prevista no consequente da norma sancionatória, também chamada de norma secundária.

A estrutura sintática de ambas as normas é idêntica: tanto a norma primária como a norma sancionatória possuem uma hipótese e uma consequência. Em um profundo estudo quanto às sanções tributárias, Gustavo Masina esclarece:

Por outro lado, as normas primárias e as sancionatórias são dotadas de diversos conteúdos semânticos: as primeiras têm em sua hipótese a descrição de uma fato lícito e em seu consequente a prescrição de uma relação jurídica; as segundas têm em sua hipótese a descrição de um fato ilícito e em seu consequente a prescrição de uma sanção. A sanção nada mais é do

³ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 67.

que a prescrição estabelecida por normas jurídicas (secundárias) em face do descumprimento de outras normas jurídicas (primárias).⁴

Com relação às espécies de sanções tributárias, podem ser de caráter penal ou administrativo, ficando à discricionariedade do legislador definir um ilícito como crime ou como infração administrativa. As sanções administrativo-tributárias, no que se refere aos bens e direitos que restringem, podem ser pecuniárias, quando se remetem ao pagamento de uma multa, ou não pecuniárias, ensejando a aplicação de sanções políticas.

Definido, sem demora, o conceito de sanção tributária, fundamental entender a culpabilidade como pressuposto de aplicação de uma sanção administrativo-tributária. No Direito Penal, a evolução do conceito de culpabilidade tem, como pano de fundo, um longo caminho de desarmonia no que se refere à posição sistemática dos elementos que a integram. Nessa trajetória de discussões, quando já afirmada a concepção normativa da culpabilidade, pela qual se mostra como um juízo que atribui uma significação para uma determinada situação de fato, o dolo também alcança um conceito normativo⁵.

À mera vontade e à representação do resultado foi acrescido mais um elemento: a consciência do caráter proibido da ação⁶. Ainda que essa consciência não seja mais integrante do dolo, mas sim da culpabilidade, na estrutura do delito como se conhece hoje, é essencial entender que o conhecimento da ilicitude da conduta é o que justifica a aplicação da pena. Figueiredo Dias explica:

A consideração do dolo como elemento da culpa jurídico-penal logo conduz, para muitos, à conclusão de que aquele se não esgota no “conhecimento e vontade de realização de um fato típico” (não é portanto mero “dolo natural”, “dolo de fato” ou “dolo do tipo”). A este há de acrescer um elemento jurídico-normativo específico que seja expressão da valoração em que o dolo se integra e o torne em autêntico “dolo jurídico”, [...], só ele capaz de fundamentar a aplicação ao agente da moldura penal mais grave prevista para o fato. Ora, o único elemento que responde total e justamente a estes requisitos é a consciência atual da ilicitude.⁷

É a consciência do caráter ilícito do comportamento, hoje inserido na culpabilidade, o elemento capaz de fundamentar uma sanção. Pois bem, ilícito é fato, é descumprimento de

⁴ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 34.

⁵ TOLEDO, Francisco de Assis. **O erro no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 12.

⁶ *Ibid.*, p. 11.

⁷ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **O problema da consciência da ilicitude em direito penal**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1978. p. 155.

norma primária⁸. A depender do grau de importância que se atribui ao bem jurídico protegido pela norma, seu descumprimento pode estar descrito na hipótese de mais de uma norma sancionatória, em diferentes ramos do Direito. Nessa linha de raciocínio:

O descumprimento da norma primária poderá proporcionar uma sanção administrativa, uma sanção penal ou ambas – o mesmo ilícito pode ser descrito na hipótese de uma norma sancionatória-administrativa e também na de uma norma penal. Como fato, o ilícito é uno e pode ser descrito tanto no antecedente de uma norma de sanção administrativa como no de uma norma penal.⁹

Se o ilícito é uno e traz consigo o pressuposto da culpabilidade para a aplicação de uma sanção penal, logicamente decorre a compreensão de que também para as sanções administrativo-tributárias é necessária a consideração da culpabilidade para sua imposição. Não sendo possível dissociar a aplicação de uma pena da análise da culpabilidade, não há justificativa jurídica apta afastar a observação também no campo tributário.

A teoria da culpabilidade que tem, como um de seus elementos, a consciência da ilicitude, deu seriedade ao tratamento do erro e está mais ajustada à natureza das coisas para acolher situações incontornáveis da vida jurídica¹⁰. A apreciação da culpabilidade no direito tributário traz consigo uma verificação real das circunstâncias do caso concreto: a análise das condições em que envolvido o contribuinte na prática da conduta considerada ilícita serve como um obstáculo ao poder de punir do Estado, na medida em que isenta de uma sanção tributária aquele que pratica um ato sem compreender, de maneira clara e inequívoca, o seu perfil ilícito.

Esse contexto muda profundamente o cenário atual quando a consideração da consciência da ilicitude é capaz de afastar as elevadas multas tributárias aplicadas de forma automática e irrefletida pelo Fisco nos casos de descumprimento de alguma obrigação tributária. O que se observa na jurisprudência nacional é a desqualificação das multas impostas pela ausência de dolo do contribuinte, o que aponta o despreparo em matéria de aplicação de sanções tributárias e absoluta desconsideração das circunstâncias em que exercida a conduta, no que se refere à consciência da ilicitude pelo agente. Não se quer desqualificar. Não compreender um certo modo de agir como contrário ao direito implica apenas um resultado: a não incidência de qualquer penalidade.

⁸ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 60.

⁹ *Ibid.*, p. 60.

¹⁰ TOLEDO, Francisco de Assis. **O erro no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 26.

Ainda que a consideração da culpabilidade na aplicação de sanções administrativo-tributárias não esteja prevista no ordenamento jurídico, o fato de configurar requisito para a imposição de qualquer sanção jurídica não impede a sua observância quando se trata de multas fiscais. Nessa lógica:

[...] a inexistência de previsão na legislação tributária quanto ao papel do erro de proibição como impeditivo de punição do ilícito tributário não obsta sua aplicação em face das multas fiscais. [...] A falta de específica previsão legal indicando a obrigatoriedade quanto à consideração das excludentes de culpabilidade no momento da aplicação das normas de sanção administrativo-tributárias não pode servir de justificativa à punição de quem agiu sem ter condições de conhecer a ilicitude de seu ato.¹¹

E como bem observa Francisco de Assis Toledo:

Se o que permite o juízo de censura da culpabilidade é a imputabilidade, isto é, a capacidade de entender e de determinar-se com consciência e vontade, deve ser excluído o mencionado juízo de censura onde a capacidade de compreensão do injusto esteja irremediavelmente ausente, seja de modo permanente, seja de modo episódico.¹²

Ponto importante a ser destacado, a ausência de consciência da ilicitude em nada se equivale à ignorância da lei: são dois conceitos bastante distintos entre si e que não podem ser confundidos. A ausência de conhecimento da ilicitude de uma determinada conduta não pressupõe a ignorância da lei. Ao mesmo sujeito, é possível conhecer a lei e não a entender da forma correta, no exato significado pensado pelo legislador.

O agente responsável por uma infração tributária, que só agiu nesse sentido por não compreender a norma tributária e, por consequência, o caráter ilícito da sua conduta, não ignorou a existência da lei. Se a infração resultou de erro na interpretação da norma, logicamente a norma era conhecida pelo sujeito. Não compreender a ilicitude de uma conduta por erro na interpretação da legislação pressupõe, evidentemente, o conhecimento da lei em seu sentido formal. Nesse ponto de vista:

Parece-nos elementar, contudo, que, sendo a “lei” uma coisa e a “ilicitude” de um fato outra bem diferente, só mesmo por meio de uma imperdoável confusão a respeito do verdadeiro

¹¹ MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 174.

¹² TOLEDO, Francisco de Assis. Culpabilidade e a problemática do erro jurídico-penal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 3, p. 409-426, out. 2010. Base RT Online.

sentido desses dois conceitos se poderá chegar à falsa conclusão de que ignorância da lei é igual a ignorância da ilicitude de um fato da vida real.¹³

Esclarecida essa distinção, o momento é oportuno para definir no que consiste o erro de proibição.

2 O erro de proibição e a construção teórica da evitabilidade do comportamento

Entendido como a ausência de consciência inequívoca da ilicitude do fato¹⁴, o erro de proibição projeta seus reflexos para o âmbito da culpabilidade¹⁵. Como o próprio nome deixa transparecer, ocorre quando o sujeito acredita que sua ação é admitida pelo Direito, mas, de fato, não é.

A valorização errada sobre uma determinada conduta, por representar a falta de conhecimento quanto ao caráter ilícito do comportamento adotado, afasta a aplicação de qualquer penalidade. Se ao sujeito não é possível compreender a ilicitude da ação que pretende ver realizada, o pressuposto da culpabilidade é excluído e a imposição de uma sanção é desconsiderada.

A legislação tributária, como destacado nas primeiras linhas, guarda consigo um grande número de leis de mais alta complexidade¹⁶. Não surpreende que dúvidas acerca da correta interpretação e aplicação das normas tributárias guiem o sujeito a um comportamento não permitido pela ordem jurídica. É nesse contexto que não se tem como justificar uma punição ao sujeito que age sem entender a ilicitude que integra a sua conduta.

Bem, nesse ponto é preciso esclarecer que o erro na interpretação retrata o desconhecimento da ilicitude diante de alguns fatores. Não se trata de um simples caso de dúvida em que o sujeito, valendo-se da sua hesitação, pratica um ato ilícito na expectativa de não ser punido. Pelo contrário, frente à incerteza quanto ao caráter lícito ou ilícito do resultado da sua conduta, em virtude da obscuridade da norma, o sujeito deve buscar informações de forma a superar essa indefinição.

¹³ TOLEDO, Francisco de Assis. Culpabilidade e a problemática do erro jurídico-penal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 3, p. 409-426, out. 2010. Base RT Online. p. 5.

¹⁴ GOMES, Luiz Flávio. **Erro de tipo e erro de proibição**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 139.

¹⁵ *Ibid.*, p. 136.

¹⁶ Nesse sentido, escreveu Ives Gandra da Silva Martins, em 1993: “Compreende-se que, em tal sistema complexo, há a geração de leis inconstitucionais, o que leva muitos contribuintes a um questionamento na Justiça, sobre haver profundo desconhecimento, por parte do pequeno e médio pagador de tributos, da confusa legislação”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 4, p. 153-155, jul. 1993. Base RT Online. p. 154.

O estado de dúvida é o motivo que provoca um dever de informação¹⁷, a responsabilidade de buscar entender a correta interpretação da norma em questão para que o comportamento adotado seja conforme determina a lei. Se não foi possível ao sujeito compreender o significado da norma tributária, buscando entendê-lo pelo estudo da própria legislação em que a norma está inserida, não é razoável defender a aplicação de uma penalidade. O desconhecimento da ilicitude afasta qualquer sanção tributária.

Nesse contexto, destaca-se um detalhe: não se pretende punir o sujeito por uma eventual violação a um dever de informação positivado, como se houvesse no ordenamento jurídico uma norma estabelecendo a obrigação de informação em casos de dúvida na interpretação. Não apenas tal dever não existe no plano jurídico¹⁸, como se espera que um sujeito, diante da dúvida em atuar nesse ou naquele sentido, informe-se quanto aos efeitos conferidos pela lei na hipótese de praticar essa conduta para que não cometa, de fato, um ilícito tributário.

O dever de informação, ao procurar esclarecer a valoração jurídica conferida a um determinado modo de agir, deve ser esgotado em suas fontes para que se verifique, no caso concreto, o seu verdadeiro fundamento: a consciência segura do perfil lícito ou ilícito da conduta pretendida¹⁹. É somente através do cumprimento satisfatório do dever de informação que se alcança uma resposta sólida para determinada dúvida, de forma a poder afirmar que, naquele caso, o sujeito tinha ou não condições de conhecer o tratamento dado pelo ordenamento jurídico ao comportamento adotado.

Quando o dever de informação, ainda que cumprido de maneira satisfatória, não levar à consciência segura do injusto, ou seja, quando esgotar as fontes de informação não garantir ao sujeito o conhecimento da ilicitude da conduta, não é possível a aplicação de uma sanção. Se o estudo quanto à interpretação de uma norma, a fim de compreender o seu significado para que se decida sobre um certo comportamento, não proporcionar uma percepção clara e definitiva do seu sentido, de maneira que o intérprete não esteja convicto da sua definição e, portanto, não tenha esclarecido para si a natureza ilícita da ação que pretende realizar, não se pode afirmar que o sujeito conhecia o caráter antijurídico da referida ação.

Se o cumprimento do dever de informação não levar à consciência segura do injusto, o estado de dúvida permanece. Não esclarecida a natureza da conduta, se permitida ou não pelo

¹⁷ LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 144.

¹⁸ *Id.* Existem deveres gerais de informação no direito penal? Violação de um dever, culpabilidade e evitabilidade do erro de proibição. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 922, p. 323-340, agosto 2012. Base RT Online.

¹⁹ *Id.* **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. *Op. cit.*, p. 145.

ordenamento jurídico, não é possível afirmar que o seu agente conhecia plenamente o seu caráter ilícito, porquanto não definido na própria legislação. Uma vez editada determinada norma que guarda alta complexidade e diversas interpretações razoáveis, se não houver meios suficientes para que se compreenda exatamente a sua orientação, não se pode penalizar o sujeito pelo seu descumprimento com fundamento na consciência da ilicitude, quando ausente a certeza quanto à definição da norma e, por consequência, ausente o conhecimento do caráter antijurídico da conduta.

Igualmente, ao sujeito que, com toda a cautela, buscou orientação em consulta fiscal e agiu conforme a solução de consulta publicada, não pode ser cominada uma sanção por posterior mudança de entendimento da Fazenda Pública. Em artigo publicado sobre consulta em matéria fiscal, Luís Eduardo Schoueri descreve, de forma breve, uma decisão de 1934 que retrata claramente essa ideia:

Há seis décadas, o Min. Costa Manso foi relator, no STF, de um Agravo de Petição¹ versando sobre caso em que um contribuinte calculara o imposto de consumo à alíquota aplicável aos “tecidos tintos de algodão”, enquanto a Fazenda Federal exigia que o imposto fosse aplicado à alíquota específica dos “tapetes e passadeiras”, sujeitos, então, à alíquota superior. O procedimento do contribuinte baseara-se em manifestação anterior da Delegacia Fiscal então existente, que, depois de examinar seu produto, concluíra pela aplicação da alíquota menor. Assim decidiu Costa Manso: “(...) A resposta (à consulta) é, pois, um ato oficial e não meramente oficioso; obriga a Fazenda Pública. Do contrário, a parte ficaria sujeita a verdadeiras ciladas, para gáudio dos fiscais, interessados nas multas (...) Elementaríssimos princípios de moral impedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto, que não cobrou dos seus clientes, e, sobretudo, uma forte multa por sonegação, que pressupõe ato fraudulento ao contribuinte”. 1 Ag. Pet. 6.108, de 13.6.34, in *Archivo Judiciário* XXXIII/253-255 (1935).²⁰

É evidente que, seguindo a orientação dada pela Fazenda Pública, não pode ser o contribuinte surpreendido pela imposição de uma multa tributária por agir de maneira contrária ao entendimento do Fisco, que teve o seu juízo alterado. Da mesma forma que não atinge a consciência segura da ilicitude, ainda que cumprido o dever de informação, não permite a incidência de uma sanção tributária, comportar-se de acordo com o entendimento da Administração Pública, conforme orientação expressa em solução de consulta, também não possibilita a cominação de uma penalidade por posterior mudança de entendimento.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 7, p. 83-114, fev. 2011. Base RT Online. p. 83.

Logicamente não há consciência da ilicitude da conduta adotada pelo sujeito. Tal hipótese configuraria em verdadeira afronta ao princípio da segurança jurídica.

O princípio da segurança jurídica, como elemento estruturante do Estado de Direito²¹, destina-se a evitar que as pessoas sejam surpreendidas por modificações do direito positivo ou na conduta do Estado que possa lhe frustrar as expectativas²². Dessa forma, se o sujeito adotou um comportamento coerente com a orientação dada pela Administração Pública, posterior mudança de entendimento não é capaz de, por si só, justificar a aplicação de uma penalidade por desobediência a determinada norma jurídica. Pelas palavras de Almiro do Couto e Silva:

É certo que o futuro não pode ser um perpétuo prisioneiro do passado, nem podem a segurança jurídica e a proteção à confiança se transformar em valores absolutos, capazes de petrificar a ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo-o de realizar as mudanças que o interesse público estaria a reclamar. Mas, de outra parte, não é igualmente admissível que o Estado seja autorizado, em todas as circunstâncias, a adotar novas providências em contradição com as que foram por ele próprio impostas, surpreendendo os que acreditaram nos atos do Poder Público.²³

Assim, diante do princípio da segurança jurídica que dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal²⁴, certo é que não é possível a aplicação de uma sanção tributária nos casos em que há mudança de entendimento pela Fazenda Pública.

Por todo o exposto até aqui entende-se que, no contexto do estado de dúvida, devidamente cumprido o dever de informação sem, contudo, possibilitar ao sujeito a consciência segura da ilicitude, não se justifica a aplicação de uma sanção tributária pela desobediência a uma determinada norma. É nessa lógica que o erro de proibição deve ser reconhecido no âmbito do direito tributário a fim de afastar qualquer penalidade nos casos de dúvida quanto à correta interpretação de uma norma tributária.

Uma vez entendida a ausência de compreensão da ilicitude como erro de proibição, compete ao juízo de evitabilidade do erro apontar se a incorreção na interpretação pelo sujeito poderia ter sido evitada. A evitabilidade do erro pode ser orientada por mais dois critérios,

²¹ COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista da PGE – Cadernos de Direito Público**, Porto Alegre, v. 27, p. 13-33, dez. 2003. Disponível em: <https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201707/06143930-rpge57livrocadernosalmiro.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2019.

²² *Ibid.*, p. 39.

²³ *Ibid.*, p. 39.

²⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 370.

além do dever de informação já referido: a plausibilidade jurídica da dúvida e o atuar nos limites da dúvida²⁵.

A plausibilidade jurídica da dúvida indica ser ela razoável, justificada pelo contexto em que se encontra o agente. Entre seus critérios indicadores, a pouca controvérsia em torno da possibilidade da conduta denota a mínima plausibilidade da dúvida; se, no entanto, houver parecer jurídico enunciado por uma fonte confiável, a dúvida pode ser considerada altamente plausível.

Em obra ímpar acerca da dúvida e erro sobre a proibição, Alaor Leite escreveu que o critério da plausibilidade ou peso da dúvida tem a vantagem de ser, indiscutivelmente, um critério e evitabilidade do erro de proibição²⁶. É que em um dado momento da história, entre os critérios considerados na avaliação da evitabilidade, estava os interesses do autor na prática daquela conduta. Nessa ideia, se o autor não tivesse interesses altamente relevantes na adoção daquele comportamento ou, ainda, se a renúncia à sua prática não lhe provocasse grandes prejuízos, a abstenção categórica era exigida do sujeito²⁷.

Bem, caso não seja demonstrada a importância dessa prática, o sujeito que duvida da licitude da sua ação deve, forçosamente, esperar. Esperar, por exemplo, por um consenso na jurisprudência sobre o tema. Acontece que, se ao final a conduta for considerada lícita, por esse pensamento chega-se à conclusão de que, por um tempo, ela foi proibida para determinado autor – uma séria arbitrariedade.

Trazendo esse raciocínio para o direito tributário, só seria possível adotar um comportamento duvidoso quanto à sua licitude se a atividade empresarial do sujeito estivesse em risco. Apesar de essa ser a realidade de diversas pessoas jurídicas, tal concepção não é sustentável em um cenário em que as dificuldades são recorrentes: a legislação tributária não é fácil e exigir abstenção diante da dúvida é esmagar qualquer autonomia na condução dos negócios e possibilidades de êxito no planejamento da tributação da atividade econômica.

É o direito geral dos cidadãos de atuar em situações de incerteza jurídica que deve estar em primeiro plano, e isso ainda que o sujeito decida atuar por razões egoísticas ou que sua atuação não coloque em risco sua atividade comercial²⁸. É o esforço na busca por informações que permite ao autor agir apesar da dúvida, quando não alcança uma consciência segura. Do

²⁵ LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 152.

²⁶ *Ibid.*, p. 154.

²⁷ *Ibid.*, p. 147.

²⁸ *Ibid.*, p. 150.

contrário, o estudo dos limites da ordem jurídica seria de todo dispensável: havendo ou não, uma sanção tributária certamente será aplicada.

Entendida a plausibilidade como um critério que ampara a dúvida do autor, resta, ainda, explorar o último critério que orienta a análise da evitabilidade do erro: o atuar nos limites da dúvida. Por esse fator, o sujeito deve atuar nos limites da informação que recebeu²⁹, de forma a não extrapolar o resultado da pesquisa e agir para além daquilo que obteve em consciência segura. Esse critério funciona como moldura limitadora da atuação, já que a situação juridicamente duvidosa, ainda que deva ser atribuída à ordem jurídica e não ao sujeito, não é uma autorização geral para que os sujeitos atuem da forma como quiserem³⁰.

São esses os critérios que orientam a análise da evitabilidade do erro, definindo se em um dado caso concreto é possível o reconhecimento do erro de proibição e, conseqüentemente, a ausência de imposição de uma sanção administrativo-tributária. O momento é apropriado para a apresentação de um exemplo³¹ com a avaliação desses fatores, não só a fim de que se entenda como seria a consideração do erro de proibição na prática, mas também para que se identifique como o seu reconhecimento é eficaz na resolução de situações de dúvida.

O caso é simples: trata-se de um empresário que está em dúvida se em uma determinada operação que pretende realizar em sua atividade negocial é devido o pagamento de um tributo ou não. Na busca por informações, o empresário consulta um advogado especializado na área que afirma não haver a incidência do referido tributo. No entanto, a Receita Federal entende que a operação não foi executada da maneira correta e o tributo era, na verdade, devido. O empresário foi autuado e notificado para recolher o valor devido do tributo, o valor da multa e dos juros de mora.

Bem, a questão reside em avaliar o cumprimento do dever de informação. Foi requisitado um parecer jurídico de advogado especialista na área e não havia qualquer indício para desconfiar da capacidade e qualificação da fonte. Um parecer jurídico enunciado por fonte confiável indica que a dúvida é altamente plausível: a necessidade de opinião jurídica especializada é um indicativo da complexidade da situação; recebida a informação, o

²⁹ LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 154.

³⁰ *Ibid.*, p. 154.

³¹ O exemplo será baseado em um caso apresentado no livro “Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido”, escrito em 2014 por Alaor Leite e já referido neste artigo. Em um único exemplo, serão adaptadas diversas hipóteses apresentadas pelo autor na resolução de outros casos.

empresário agiu nos seus exatos limites. Pela análise dos três critérios, o erro de proibição deve ser reconhecido e a multa aplicada desconstituída.

Na hipótese de, apesar da dúvida, o empresário não procurar informações quanto ao tratamento dado pelo ordenamento jurídico nesse caso, avalia-se se o cumprimento do dever de informação levaria à consciência segura quanto à ilicitude da operação, já que a busca de informação era possível. A consulta a um advogado especializado na área permitiria entender como a operação é tratada pela legislação. Não havendo qualquer esforço no sentido dessa compreensão, o erro de proibição não poderia ser reconhecido. A solução de uma situação jurídica complexa não deve vir de uma reflexão própria, dissociada, por exemplo, de uma consulta à opinião especializada no assunto. O ponto fundamental da análise da evitabilidade do erro é a busca por informações.

Conclusão

A prática fiscal tem exigido demais do patrimônio dos contribuintes. A aplicação automática de multas pela Administração Pública por infrações tributárias sem qualquer consideração acerca do contexto do descumprimento da norma sobrecarrega o passivo do contribuinte de maneira injustificada. A complexidade da legislação tributária favorece, por vezes, diversas interpretações, configurando um estado de dúvida pelo qual não é possível, ao sujeito, compreender o caráter ilícito da conduta que pretende adotar. Ainda que busque informações quanto ao tratamento conferido pelo ordenamento jurídico àquela conduta, a consciência segura do injusto pode não ser alcançada, bem como a orientação jurisprudencial pode ser divergente. Nesses casos, em que não se consegue definir, exatamente, a natureza lícita ou ilícita da ação planejada, não é possível a imposição de uma sanção tributária justamente por não haver conhecimento da ilicitude pelo agente. A falta de consciência quanto à proibição do comportamento adotado afasta a culpabilidade para a cominação de uma penalidade, pressuposto sem o qual não há que se falar em qualquer sanção.

Entendido o erro de proibição como a ausência de consciência da ilicitude, o seu reconhecimento no âmbito do direito tributário protege a propriedade do contribuinte na medida em que o desobriga do pagamento de multas tributárias elevadas quando em estado de dúvida sobre a proibição decorrente da obscuridade de determinada norma tributária. A complexidade e quantidade de leis em matéria tributária levam a um estado de dúvida tão legítimo que inexistente fundamento a justificar a cominação de uma penalidade.

No campo tributário, em que a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, não há espaço para incertezas. Qualquer ação realizada pelo contribuinte que, aos olhos do Fisco,

tenha sido feita de maneira errada, é causa suficiente para a imposição de uma sanção. O detalhe se torna substancial, e o que se vê na prática não permite outra conclusão. Na oportunidade em que se verifica a desobediência do contribuinte a determinada norma tributária, a justificativa da dúvida deve ser decisória. A manifestação da insegurança pelo agente, diante da dificuldade real que é interpretar corretamente uma regra tributária, não pode ser ignorada quando qualquer infração está acompanhada de uma multa tributária de alto valor. A aplicação de uma sanção tributária deve ser, portanto, individualizada.

O conceito de erro de proibição é demais significativo para ficar restrito apenas ao direito penal. Por maior que possa ser a discussão quanto à ampliação dos seus limites, de modo a pensá-lo inserido no contexto tributário, o significado por trás desse estudo é tão simples quanto lógico: ausente a consciência da ilicitude, ausente qualquer penalidade. O erro de proibição expressa uma ideia que norteia o ordenamento das sanções, e por isso perfeitamente aplicável no âmbito do Direito Sancionador Tributário. Para que isso seja verdade na prática fiscal, é preciso esforços da doutrina no estudo e na defesa do tema. Que este estudo possa, então, ser o princípio de uma discussão teórica ainda distante, mas necessária a qualquer tempo.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista da PGE – Cadernos de Direito Público**, Porto Alegre, v. 27, p. 13-33, dez. 2003. Disponível em: <https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201707/06143930-rpge57livrocadernosalmiro.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2019.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. **O problema da consciência da ilicitude em direito penal**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1978.

GOMES, Luiz Flávio. **Erro de tipo e erro de proibição**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

LEITE, Alaor. **Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal**: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LEITE, Alaor. Existem deveres gerais de informação no direito penal? Violação de um dever, culpabilidade e evitabilidade do erro de proibição. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 922, p. 323-340, ago. 2012. Base RT Online.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 4, p. 153-155, jul. 1993. Base RT Online.

MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias**: definição e limites. São Paulo: Malheiros, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 7, p. 83-114, fev. 2011. Base RT Online.

TOLEDO, Francisco de Assis. Culpabilidade e a problemática do erro jurídico-penal. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 3, p. 409-426, out. 2010. Base RT Online.

TOLEDO, Francisco de Assis. **O erro no direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1977.