

O *IN DUBIO PRO REO* E SUA APLICABILIDADE ÀS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Rafael Pandolfo¹

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por finalidade abordar a aplicabilidade do denominado princípio do *in dubio pro reo* às sanções tributárias. A análise realizada por esse artigo pretende: *a*) diferenciar estruturalmente as sanções (concebidas como normas primárias) dos demais gêneros de obrigações e deveres existentes no direito tributário, considerando seu regime jurídico específico - fundamento pelo qual se justifica qualquer diferenciação dogmática; *b*) analisar as origens do princípio do *in dubio pro reo* e sua aplicação ao longo da história; por fim, *c*) verificar as implicações atuais do princípio *in dubio pro reo* no direito tributário brasileiro.

1. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS: DIFERENCIAÇÃO ESTRUTURAL E REGIME JURÍDICO

Inicia-se o presente ensaio a partir da diferenciação estrutural que identifica as sanções, como instituto diverso dos deveres instrumentais e das obrigações tributárias. Esses breves apontamentos pretendem apenas fincar algumas premissas necessárias ao isolamento do tema estudado.

¹ Doutor em Direito Tributário (PUC-SP), Membro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Professor Conferencista do IBET.

A sanção ora referida não diz respeito à coação presente na norma secundária abordada pela teoria geral do direito (a perinorma de Cossio), mas tem o significado de *norma primária punitiva*, na exata expressão cunha pela Professora Talita Félix.²

Começando pelas obrigações tributárias, pode-se afirmar que elas decorrem de eventos previstos em normas abstratas e genéricas dotadas de estrutura específica, qual seja: o antecedente normativo (descriptor) identifica uma conduta *lícita* e o consequente (prescritor) estabelece um vínculo obrigacional (pecuniário).³

As obrigações sancionatórias (multas), por sua vez, decorrem de fatos que guardam correspondência normativa distinta. Isso porque, ao contrário das hipóteses normativas tributárias, as hipóteses sancionatórias utilizam moldura normativa em cujo antecedente (descriptor) encontra-se prevista uma conduta *ilícita*.⁴

Por fim, é pelo consequente (prescritor) que se distinguem as normas que estabelecem deveres instrumentais das hipóteses normativas tributárias. Nessas, a conduta prescrita, como visto, será uma obrigação patrimonial (pagamento, obrigação de dar), ao passo que os deveres instrumentais estabelecerão uma obrigação de fazer (emitir nota fiscal, por exemplo).

De modo sintético, portanto, pode-se elaborar o seguinte quadro comparativo:

Antecedente	Consequente
-------------	-------------

² FÉLIX, Talita Pimenta. Da infração à sanção tributária. In Congresso Nacional de Estudos Tributários. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 1097.

³ Embora despiçando, o art. 3º do CTN positiva o modelo definido pelo arquétipo constitucional brasileiro: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. No mesmo sentido, o §1º do art. 113 do CTN, reproduz a diferenciação ora apontada.

⁴ Relativamente ao consequente normativo, as hipóteses sancionatórias albergam tanto obrigações de dar (pagamento de multa em determinado percentual) como de fazer (regime jurídico de acompanhamento diferenciado, suspensão de determinada atividade, retificação da declaração, inscrição em cadastro de devedores, etc.).

obrigação tributária	fato lícito	obrigação de dar
obrigação sancionatória	fato ilícito	obrigação de dar, fazer (ou não fazer)
deveres instrumentais	fato lícito	obrigação de fazer

A diferenciação estrutural possui relevância dogmática, devido ao regime jurídico dispensado às obrigações sancionatórias. Numa análise comparativa com as obrigações tributárias, pode-se afirmar que:

- a) as duas estão sujeitas à Legalidade;
- b) a anterioridade, entabulada pelo art. 150, III, da Constituição Federal, não se aplica às normas sancionatórias;
- c) a retroatividade normativa, vedada às normas que entabulam obrigações tributárias⁵, é admitida para as normas que instituem sanções em matéria tributária, desde que não estabeleçam regime mais gravoso, conforme previsão expressa do art. 106, do CTN⁶ - enunciado que incorpora expressamente a denominada “retroatividade benigna”;

⁵ Conforme a Constituição Federal de 1988:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

No mesmo sentido o Código Tributário Nacional:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

⁶ *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

d) relativamente à amplitude dos critérios interpretativos e retóricos utilizados pelos aplicadores da legislação tributária, ponto de extrema relevância ao presente estudo, verifica-se que as obrigações tributárias seguem o regime positivado pelo art. 108, do CTN⁷, ao passo que, nas aplicações das sanções, devem ser seguidos os preceitos contidos pelo art. 112, do CTN⁸, enunciado que, como será evidenciado, positiva no âmbito tributário o denominado “princípio in dubio pro reo”, reproduzindo em cada um dos seus incisos as circunstâncias que pautaram a evolução desse instituto no direito.

2. IN DUBIO PRO REO

2.1. Origem e evolução

Na Grécia antiga, os julgamentos eram realizados por um conselho de aristocratas — areópago —, no qual, após a exposição dos argumentos por parte dos litigantes, era realizada a votação através do depósito de pedras em uma urna. Cada julgador recebia duas

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

⁷ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

⁸ 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.

pedras: uma inteira e uma furada, devendo depositar a primeira caso entendesse que o réu era o detentor da razão, e a segunda caso entendesse procedente a acusação. Ao final do depósito dos votos, era realizada a contagem em voz alta e, no caso de empate, sagrava-se vencedor o réu⁹.

Em Roma nasceu a figura do *non liquet*,¹⁰ que consistia na possibilidade de o jurisconsulto, em virtude de incerteza quanto à correta aplicação da justiça ao caso concreto, se abster de emitir opinião sobre a causa levada perante sua jurisdição. As Institutas de Gaio consagravam implicitamente o princípio através do brocardo *favorabiliores rei potius quam actores habentur*¹¹, transcrito no Digesto de Justiniano.

A segregação da aplicabilidade do referido princípio ao direito penal pode ser remetido à Idade Média, no qual o *in dubio pro reo* estava ligado a motivos religiosos. A partir do Versículo 7, do Capítulo 23, do Livro do Êxodo¹², os filósofos morais cristãos defendiam que a condenação de um inocente implicaria condenação da alma do julgador, motivo pelo qual, em caso de dúvida, deveria ocorrer a absolvição do réu.

Esse pensamento também auxiliou no estabelecimento de regimes diferentes de prova em relação aos acusados, nos quais o julgador poderia utilizar o conhecimento próprio para inocentar, mas nunca para condenar alguém¹³. Contudo, a despeito disso,

⁹And when all have voted, the attendants take the vessel that is to count and empty it out on to a reckoning-board with as many holes in it as there are pebbles, in order that they may be set out visibly and be easy to count, and that the perforated and the whole ones may be clearly seen by the litigants. And those assigned by lot to count the voting-pebbles count them out on to the reckoning-board, in two sets, one the whole ones and the other those perforated. And the herald proclaims the number of votes, the perforated pebbles being for the prosecutor, and the whole ones for the defendant; and whichever gets the larger number wins the suit, **but if the votes are equal, the defendant wins.**

Aristóteles. Athenian Constitution. 69.1. in **Aristotle in 23 Volumes**. vol. 20. Cambridge : Harvard University Press, 1952.

¹⁰ O termo *non liquet* é abreviação da frase *iuravi mihi non liquere atque ita iudicatu illo solutus sum*, que representa o juramento proferido pelo juiz ao abster-se de julgar por entender que a causa não estava clara. O trecho encontra-se na obra *Noctes Atticae*, de Aulus Gellii, no Livro XIV, Capítulo 2, Versículo 25.

¹¹ A condição do réu deve ser favorecida em relação à do autor (Digesto Justiniano 50.17.125).

¹² De palavras de falsidade te afastarás, e **não matarás o inocente e o justo**; porque não justificarei o ímpio.

¹³ AMES, William. *Conscience with the Power and Cases Thereof*. Londres: Edw. Griffin, 1643. pp. 281-283. *Apud* WHITMAN, James Q. The Origins of “Reasonable Doubt”. Faculty Scholarship Series. pp. 109-111. Disponível em <http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/1>. Acesso em 28/10/2013.

muitos juízes eram pressionados pela condenação, motivo pelo qual sempre se tentava aplicar algum benefício que livrasse o acusado da pena de morte, como a confissão. Exemplos de penas alternativas eram o benefício do clero¹⁴, e a deportação¹⁵.

O *non liquet* e o *in dubio pro reo*, na realidade, decorrem da mesma vertente e tomaram formas distintas a partir do curso adotado por cada ordenamento, notadamente no que tange aos limites impostos aos provimentos jurisdicionais.

Assim, diante do veto à prolação de sentença de *non liquet* nascido na era moderna, a dúvida razoável do julgador encontrou no *in dubio pro reo* o mesmo destino. O juiz estava obrigado a decidir em todos os casos, mesmo sem convicção absoluta. A primeira manifestação desse veto pode ser atribuída ao Código Napoleônico, de 1803, cujo art. 4º dispõe que “o juiz que se recusar a julgar, sob o pretexto de silêncio, obscuridade ou insuficiência da lei, poderá ser processado como culpado por negativa de justiça”.¹⁶ A partir desse momento, o papel atribuído ao *non liquet* passou a ser ocupado pelo *in dubio pro reo*.

O século XVIII apresentou uma série de mudanças no contexto jurídico inglês que permitiu o desenvolvimento do *in dubio pro reo* sob a roupagem do *standard of reasonable doubt*. Os fatos que levaram a tal evolução foram: o crescimento da independência dos julgadores perante as arbitrariedades dos outros poderes, o abrandamento das penas e a impossibilidade de se aplicar as penas alternativas dantes existentes. O alcance desse instituto no direito inglês pode ser sintetizado pelo pensamento de um dos seus expoentes, William Blackstone, para quem “todas as evidências presuntivas devem ser admitidas com

¹⁴ Uma espécie de transação penal, na qual o acusado confessava seu crime, e em troca era enviado ao clero para que esse decidisse seu destino. A vantagem era que as punições aplicadas pela igreja não envolviam a morte ou o derramamento de sangue do condenado, por motivos de convicção religiosa.

¹⁵ Pena disponível a partir das grandes navegações, que foi mais utilizada após terem sido restringidos os crimes passíveis de receberem o “benefício do clero”.

¹⁶ No original: *Le juge qui refusera de juger, sous prétexte du silence, de l'obscurité ou de l'insuffisance de la loi, pourra être poursuivi comme coupable de déni de justice.*

cuidado, pois ao Direito é melhor que dez culpados escapem, do que um inocente seja condenado¹⁷”.

Trazendo a discussão para o direito continental, a doutrina de língua espanhola¹⁸ considera que a dúvida pode ser relativa ao direito — dúvida quanto à norma —, relativa ao

¹⁷ No original: *All presumptive evidence of felony should be admitted cautiously; for the law holds it better that ten guilty persons escape, than that one innocent party suffer.*

¹⁸ Nesse sentido, Santiago Sentís Melendo:

a) Los hechos; la prueba. – Estamos ante el aspecto indiscutible y pacífico de aplicación del aforismo. (...) El autor que ha dado la interpretación correcta, no del aforismo o del principio, sino de la situación, ha sido Carnelutti (...), nos dice: “La duda debe resolverse de igual manera de la superficie del círculo debe medirse. Si es así, no queda más que recurrir a una ecuación. Y las ecuaciones no pueden ser más do que dos: o insuficiencia de pruebas = existencia de pruebas, o bien insuficiencia de pruebas = falta de pruebas; *tertium non datur*” Entre nosotros, una postura semejante adopta Genócrates, al decir: “La verdad es que un caso de duda, ni lo es siempre la situación de una prueba insuficiente o no plena”. Así es como hay que plantear el problema; y aquí está el eje de todo este trabajo que gira alrededor de la ecuación carneluttiana. **El juez que dice, en su sentencia, que absuelve por duda, por beneficio de la duda, que decide a favor del reo, no está en duda; está firme y seguro de que carece de pruebas; de que no tiene, al menos, las suficientes para condenar; y sin pruebas no se puede condenar.** No se puede dar lugar a una pretensión formulada en demanda (civil o penal), cuyas afirmaciones lo exigen; no absuelve por insuficiencia de pruebas, sino — como nos dice el Maestro — por falta de pruebas. Y esto tiene importancia — como veremos luego — sobre el carácter de la sentencia y la forma del pronunciamiento. En tal sentido, la jurisprudencia, como he dicho, es pacífica, aunque unas veces se haga referencia a la duda y otras veces a la incertidumbre, a la creencia o, lo que es más exacto, a la prueba plena. **Y ha de afirmarse que, aun que debiéndose examinar en particular cada elemento probatorio, es el conjunto de la prueba el que determina la convicción absoluta o la inexistencia de ésta.**

(...)

b) El derecho; la interpretación. – Hemos visto que hay autores que quieren eliminar del ámbito del principio aquí estudiado, las dudas que ofrezcan los textos legales. Creo que se confunden dos problemas o cuestiones diferentes: el problema de la duda y el da interpretación. La duda es un estado de espíritu; la interpretación es una forma de salir de él. Pero nadie negará que puede haber textos legales de sentido dudoso: de lo contrario, a los legisladores no se les hubiera establecer un precepto concreto, advirtiendo a los jueces que tienen el deber de sentenciar y que no pueden apoyarse en el carácter dudoso, o insuficiente o inexistente, de la ley para eludir aquel deber. Lo que ocurre es que la duda en cuanto a las pruebas y la duda en cuanto a las normas legales representan dos fenómenos bien distintos: examinar y valorar pruebas es cosa diferente de interpretar un texto legal. Pero eso no quiere decir que la duda no pueda producirse en el espíritu del juez en ambos casos; y que es necesario resolverla. Y así como ante la duda en orden a los hechos el juez no puede decir *non liquet*, tampoco le está permitido decirlo ante la duda respecto del texto legal. Sin duda, tiene que salir de esa situación; y así como cuenta con una fórmula para salir de la duda de orden fáctico, tiene otra fórmula para salir de la duda jurídica: esta fórmula es la interpretación; una fórmula o un conjunto de fórmulas. Este trabajo no puede convertirse en un estudio de la interpretación de la ley, materia sobre la cual hay obras que debemos considerar definitivas. Pero resulta evidente que, a pesar de todas as reglas sobre la interpretación, puede ser imposible salir de la duda. Y creo que aquí es donde tiene aplicación, respecto de la norma, el principio estudiado.

(...)

fato — dúvida quanto à prova da ocorrência do fato (prova do fato) —, ou relativa à subsunção — dúvida quanto ao enquadramento do fato provado na norma construída.

2.2. *In dubio pro reo* e suas manifestações

Se a intrassubjetividade da dúvida nos aplicadores e julgadores monocráticos pode fazer com que o tema relativo ao *in dubio pro reo*, no mais das vezes, fique adstrito a um problema de fundamentação válida, que retrate a convicção a respeito dos fatos e da legislação que estabelece a consequência aplicada, *sua manifestação nos órgãos julgadores colegiados é latente, explícita e objetivamente retratada pelo quórum da votação.*

O *in dubio pro reo* nasceu como uma forma de resolução de conflitos em órgãos colegiados, nos quais os juízes, a princípio, podem possuir certeza individual acerca de seu posicionamento. Entretanto, a decisão, as certezas e as incertezas são resultado de uma manifestação coletiva, vetor resultante da soma dos vetores individuais. Desde sua origem na Grécia, a presença da dúvida razoável foi identificada pelo empate dos votos colhidos. Esse é um caso a respeito do qual os ordenamentos jurídicos (nos estados democráticos de direito), na aplicação de medidas sancionatórias, jamais transigiram. O ordenamento brasileiro não poderia ser diferente, como será adiante analisado.

Pero en cuanto a su aplicación, ha sido constante la jurisprudencia en el sentido de que, cuando la interpretación de una ley es dudosa, debe estarse siempre a la solución más favorable al contribuyente.

Cuando se trata de excepciones a las leyes impositivas, es natural que la interpretación sea restrictiva; si bien el principio no alcanza a excluir los casos que caben precisamente en los términos de la ley o los que aquélla comprende por necesaria implicancia, aun cuando esa implicancia o inferencia deben aparecer fuera de toda duda. Con razón se ha dicho que la interpretación restrictiva se debe resolver en forma adversa a quien la invoca, puesto que, por su naturaleza, la exoneración incide necesariamente en detrimento de los demás.

(...)

c) La tipificación del hecho controvertido. El dolo. La concurrencia de eximentes. – Acaso sea éste el aspecto más importante de aplicación del principio estudiado: la norma legal es clara; los hechos aparecen probados y, por tanto, tampoco hay duda en cuanto a ellos. Pero la duda existe en cuanto a si esos hechos tipifican la figura jurídica controvertida. (MELENDO. Santiago Sentís. *In dubio pro reo*. Ediciones Jurídicas Europa-América: Buenos Aires, 1971. pp. 80-117).

2.3. A aplicação pelo STF (Ação Penal nº 470)

O Regimento Interno do STF, em seu art. 13, IX, outorga ao Presidente a atribuição de proferir voto de qualidade quando ocorrer empate em votação que decorra de impedimento, suspeição, vaga ou licença médica superior a trinta dias em questões de urgência nas quais não poderá ser convocado o ministro licenciado:

Art. 13. São atribuições do Presidente:

*IX – proferir voto de qualidade nas decisões do Plenário, **para as quais o Regimento Interno não preveja solução diversa**, quando o empate na votação decorra de ausência de Ministro em virtude de:*

a) impedimento ou suspeição;

b) vaga ou licença médica superior a trinta dias, quando seja urgente a matéria e não se possa convocar o Ministro licenciado.

Embora exista ressalva de que o regimento interno possa prever solução diversa, no caso da ação penal originária, por exemplo, não existe previsão expressa de outro critério de resolução de empate.

Mesmo assim, durante o julgamento da Ação Penal nº 470, foi suscitada questão de ordem pelo Ministro Ayres Britto, Presidente à época, na qual se decidiu pela aplicação do preceito do *in dubio pro reo* no caso de empate, em detrimento do voto de qualidade:

Portanto, eu resolvo a questão de ordem no sentido de que, em caso de empate, a proclamação do resultado é pela absolvição do réu.¹⁹

¹⁹ STF. AP 470. Rel. Ricardo Lewandowski. Julg. 17/12/12. pp. 6258-6254.

Durante a questão de ordem, o Ministro Marco Aurélio defendeu existir disposição regimental que determinaria a resolução pelo voto de qualidade, posição que foi rejeitada pelo Plenário do STF:

O Tribunal fez inserir, no Regimento Interno – e não acredito que o regimento interno, no particular, esteja a merecer revogação –, preceito que decorreu do fato de não se poder transportar, para outras situações, a regência do Código de Processo Penal, alusiva ao habeas corpus e aos recursos, para – segundo o capítulo do Código – o tribunal de apelação.

Deu-se a inserção, no artigo 13, de preceito linear para resolver esses impasses decorrentes da divisão maior do Tribunal, estampado no empate. O que preceitua o artigo 13? Preceitua – vou repetir também o que gosto muito de sinalizar, em bom vernáculo – que compete ao Presidente:

(...)

E aí vem a situação concreta, porque, se estivéssemos com onze Ministros, teríamos a impossibilidade acaciana do empate.

(...)

A situação concreta – repito – é de vaga.

Admito que Vossa Excelência, porque não versa o Regimento Interno sobre a prevalência da corrente a que integrado, possa, nesse voto de qualidade, até mesmo, sem adentrar o campo da incongruência, manifestar-se – presente o princípio de que, na dúvida, decide-se a favor do acusado – no sentido da absolvição. Mas o sistema não fecha, consideradas – repito – as regras de hermenêuticas e a aplicação do Direito, se, simplesmente, transportar-se, para a definição do julgamento de uma ação penal originária, regência que está ligada ao habeas corpus e ao recurso criminal de efeito amplamente devolutivo.²⁰

Motivou-se a escolha no princípio constitucional da inocência:

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – É. Quer dizer, é preciso que haja algum critério. Mas me parece que, como já foi amplamente demonstrado, a meu ver, no caso, estamos diante daquilo que compõe a nossa tradição e alberga também, tem lastro, portanto, constitucional, princípio da presunção da inocência.

Eu estava até me lembrando, Presidente, de que o próprio Código de Processo Penal permite a absolvição por insuficiência de prova, por dúvida, portanto, quanto à comprovação dos fatos imputados. Se nós temos uma tão cabal dúvida jurídica, como sustentar um outro resultado?

²⁰ STF. AP 470. Rel. Ricardo Lewandowski. Julg. 17/12/12. pp. 6258-6259

Enfim, restou decidido na questão de ordem que, em matéria sancionatória, no caso de empate em órgão colegiado, deve prevalecer a tese que for mais favorável ao réu. A decisão homenageou o vetusto, mas atual, critério ateniense.

3. APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E ANÁLISE TÓPICA (CARF, TIT)

As deliberações tomadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, seguem o critério estabelecido pelo art. 54 do Regimento Interno desse Conselho:

*Art. 54. As turmas ordinárias e especiais só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas **deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.***

No Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo — TIT, a forma de resolução de dissidências é idêntica à adotada pelo CARF, conforme prescreve o § 1º, do art. 25, do Regimento Interno do TIT:

Artigo 25 - O julgamento de cada processo inicia-se com a exposição, pelo juiz relator, do relatório e do voto, seguindo-se os debates e a votação.

*§ 1º - As decisões de Câmara serão tomadas por maioria, sendo contados apenas os votos dos juízes presentes à sessão, que deverão ser proferidos por escrito em seqüência ao voto do juiz relator, **votando por último o juiz que presidir o julgamento, cujo voto de qualidade prevalecerá em caso de empate.***

É impossível não observar que a situação presente nos regimentos internos desses tribunais é idêntica à existente no regimento interno do STF: previsão regimental que prevê a utilização do voto de qualidade para resolver situações de empate.²¹

Como se observa, a aplicação do princípio do *in dubio pro reo* nos casos de empate nas votações proferidas por órgãos colegiados, **que disponham sobre medidas sancionatórias**, parece inquestionável.

A *um*, porque, sendo norma sancionatória (em sentido lato), o regime das normas punitivas primárias, com exceção das ressalvas expressamente alinhadas pela legislação²², deve seguir todos os preceitos próprios dos regimes punitivos, como aponta Ramón Valdés Costa:

Es indudable que la norma tributaria material que impone obligaciones requiere necesariamente el complemento de que el derecho

²¹ No Decreto-lei nº 3.689/41 — Código De Processo Penal, esse preceito encontra-se no art. 386, que estipula as causas de absolvição do réu, e nos arts. 615 e 664, que disciplinam o julgamento de recurso de apelação e de habeas corpus, respectivamente:

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

II - não haver prova da existência do fato;

VI - existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência;

VII - não existir prova suficiente para a condenação.

Art. 615. O tribunal decidirá por maioria de votos.

§ 1º Havendo empate de votos no julgamento de recursos, se o presidente do tribunal, câmara ou turma, não tiver tomado parte na votação, proferirá o voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao réu.

Art. 664. Recebidas as informações, ou dispensadas, o habeas corpus será julgado na primeira sessão, podendo, entretanto, adiar-se o julgamento para a sessão seguinte.

Parágrafo único. A decisão será tomada por maioria de votos. Havendo empate, se o presidente não tiver tomado parte na votação, proferirá voto de desempate; no caso contrário, prevalecerá a decisão mais favorável ao paciente.

²² Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária depende da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Vide, a respeito, os argutos apontamentos alinhados por Talita Félix, op. cit., pp.1099-1102.

prevea una sanción correlativa para el caso de incumplimiento, so pena de perder su calidad de norma jurídica.

Pero el problema se plantea como consecuencia de la circunstancia histórica de que se ha reconocido a la administración el cometido de aplicar sanciones de carácter punitivo, lo que ha dado lugar a teorías que las caracterizan como sanciones de naturaleza administrativa o tributaria, y aun civil, y no penal. Por lo tanto, no serían aplicables los principios propios del derecho punitivo: así, por ejemplo, en lo que respecta al principio de la culpabilidad, al de la personalidad y la no transmisibilidad a los sucesores.

Nuestra posición firme es que todas las penas deben responder a los mismos principios, cualquiera que sea el órgano que las aplique y cualquiera que sea el orden jurídico violado. Estas circunstancias podrán justificar la denominación de infracciones administrativas o tributarias, pero no puede afectar los principios.

Por lo tanto, si bien reconocemos que el derecho tributario contiene necesariamente penas, sostenemos que a éstas deben aplicárseles los principios del derecho punitivo en general, cuya principal manifestación son los tradicionales códigos penales, y no los principios del D.T. Material. Como hemos dicho en más de una oportunidad, ontológicamente los ilícitos tributarios y las sanciones que revisten la calidad de penas, tienen todos la misma naturaleza jurídica; por consiguiente, el régimen de aplicación debe ser el mismo, tanto en lo que respecta al órgano competente y al procedimiento para aplicar las sanciones como en lo que respecta a las garantías del imputado.²³

A dois, uma vez que o denominado *in dubio pro reo* foi expressamente positivado pelo art. 112 do Código Tributário Nacional, norma geral tributária cujos limites devem ser

²³ VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de derecho tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2004. pp. 21.

observados por toda a legislação infraconstitucional. Assim, mesmo que se discuta a respeito da extensão das garantias do regime punitivo penal às infrações administrativas e tributárias, o dispositivo há pouco citado coloca o tema em questão fora da zona de conflito, ao prescrever expressamente comandos inafastáveis ao aplicador/julgador tributário:

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.

Por fim, à medida que o enunciado acima reproduz fielmente a clássica distinção traçada por Santiago Sentís Melendo, anteriormente referida, entre as hipóteses que sustentam a aplicação do *in dubio pro reo*, senão vejamos:

a) *dúvidas quanto à norma*: capitulação legal dos fatos (inciso I);

b) *dúvidas quanto aos fatos*: natureza ou circunstâncias materiais dos fatos e seus efeitos (inciso II) ou quanto à autoria, à imputabilidade e à punibilidade (inciso III);

c) *dúvidas quanto à subsunção*: natureza da penalidade aplicável, ou sua graduação (inciso IV).

As previsões regimentais que estabelecem a prevalência do voto de qualidade não podem, obviamente, afastar a prescrição contida no art. 112, do CTN, lei nacional cogente. A aparente antinomia deve ser superada do seguinte modo: a regra do voto de qualidade



Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

prevalece em todas as matérias estranhas ao direito sancionatório, como são, de modo geral, as obrigações tributárias. O empate na votação a respeito de uma das matérias elencadas pelo art. 112, do CTN, traz à tona o comando específico que determina a decisão em favor do acusado, diante da dúvida razoável materializada objetivamente pelo quórum de votação. Esse caminho, trilhado pelo Supremo Tribunal Federal, reafirma a milenar regra ateniense e deverá ser adotado pelos demais órgãos julgadores.

A aplicação do art. 112, do CTN, no mais das vezes, deverá ser realizada de ofício²⁴, pois a dúvida objetivamente demonstrada é corolário da interpretação que decorre do julgamento, circunstância inacessível às partes até então.

²⁴ Como alternativas: oposição de embargos declaratórios ou suscitação de questão de ordem por parte do advogado ao final do julgamento.