

A Análise da Culpabilidade do Contribuinte na Aplicação da Multa Punitiva Tributária nos Termos do Artigo 136 do CTN

FLÁVIO AZAMBUJA BERTI

Doutor em Direito do Estado pela UFPR, Mestre em Direito pela UFSC, Especialista em Direito Processual Tributário, Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, Professor Universitário.

HELTON KRAMER LUSTOZA

Mestrando em Direito Constitucional pela UniBrasil, Especialista em Direito Tributário, Advogado, Membro do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, Professor Universitário.

RESUMO: Este trabalho tem por escopo analisar os fundamentos das correntes existentes acerca da *responsabilidade* pelas *infrações* administrativo-tributárias. Busca-se descobrir caminhos acerca do modo de responsabilização diante do cometimento de uma infração tributária dentro do direito tributário sancionador.

SUMÁRIO: Introdução; I – Estrutura jurídica da norma punitiva tributária; II – Considerações acerca da apuração da responsabilidade por infrações administrativas; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem por escopo analisar os fundamentos das correntes existentes acerca da responsabilidade pelas infrações administrativo-tributárias. Busca-se descobrir caminhos acerca do modo de responsabilização diante do cometimento de uma infração tributária dentro do direito tributário sancionador.

É fundamental encontrar um método legitimado pela Constituição Federal para imposição da responsabilidade pela prática de infrações fiscais.

Por isso, é necessário encontrar fundamentos para se utilizar a teoria adequada (objetiva ou subjetiva) para caracterizar a responsabilidade por infrações ao direito administrativo tributário. A utilização desbalanceada e sem critérios da responsabilidade objetiva, prevista no art. 136 do Código Tributário Nacional, pode acarretar sérios riscos para a segurança do ordenamento jurídico.

I – ESTRUTURA JURÍDICA DA NORMA PUNITIVA TRIBUTÁRIA

O art. 146, III, da Constituição Federal¹ dispõe que caberá à União estabelecer normas gerais em matéria tributária, o que levou a ordem constitucional

1 “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]”

de 1988 recepcionar a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) com *status* de lei complementar; esta, por sua vez, ao dispor sobre normas gerais em direito tributário, tratou também de definir as regras a propósito da responsabilidade tributária, inclusive em caso de infração, senão vejamos o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Para uma adequada exegese desse dispositivo legal sancionatório de forma a se visualizar claramente sua aplicação, será necessário, preliminarmente, desenvolver uma reflexão sobre a estrutura da norma sancionatória.

Para o jurista Hans Kelsen, “[...] as ordens sociais a que chamamos Direito são ordens coativas da conduta humana. Exigem uma determinada conduta humana na medida em que liga a conduta oposta a um ato de coerção dirigido à pessoa que assim se conduz”². Em outras palavras, existe uma norma de comportamento ligada a uma norma sancionatória, na medida em que a obediência social pela primeira só se daria com o efeito de coação da segunda.

A doutrina de Kelsen acerca da norma jurídica ensina que há uma *dúplice* estrutura formada por uma norma primária e outra secundária, sendo que a primária determina a prática de uma determinada conduta e a secundária prescreve uma sanção. Por isso que se concebe que essas duas espécies de preceitos estão intimamente interligadas, garantindo a eficácia da norma comportamental³.

Nesta mesma seara, Norberto Bobbio define a sanção como “o expediente através do qual se busca, em um sistema normativo, salvaguardar a lei da erosão das ações contrárias”⁴. Assim, a sanção surge com dois objetivos; de um lado, funciona como meio retributivo, a fim de se punir aquele que desobedecer a alguma norma social de conduta e, de outro, visa a proteger as diretrizes daquele mandamento legal.

E quando este mandamento legal é desobedecido, é bom que se atente que essa transgressão pode se dar em dois sentidos, como bem alerta Sacha Calmon Navarro Coelho:

Não praticar um comportamento tem dois sinais: positivo e negativo. Quando um comportamento é punível, é porque o seu contrário é obrigatório. Se age quando o dever é uma omissão (por exemplo: não matar), a ação de matar é que é a hipótese de punição. Se não se age quando o dever é agir (por exemplo: pagar

2 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 36.

3 Observa Kelsen que, “quando uma norma prescreve uma determinada conduta e uma segunda norma estatui uma sanção para a hipótese da não observância da primeira, estas duas normas estão essencialmente interligadas”. (KELSEN, Hans. Op. cit., p. 61)

4 BOBBIO, Norberto. *Teia da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2008. p. 153.

tributo), o comportamento consistente em não pagar – comportamento omissivo – é que é a hipótese de punição.⁵

Isso transforma a sanção num instrumento desestimulador da prática de ilícito por parte do contribuinte, o que pode variar em intensidade dependendo da severidade da pena imposta, inclusive a pecuniária. Tal assertiva parece encontrar apoio em Michel Foucault, quando disserta sobre a punição, defendendo que “sua eficácia é atribuída à sua fatalidade, não à sua intensidade visível; a certeza de ser punido é que deve desviar o homem do crime e não mais o abominável teatro [...]”⁶.

Assim, a função da norma punitiva, além de visar à aplicação de medidas coativas, possui também um caráter ideológico, na medida em que atende aos anseios sociais de se testemunhar a punibilidade do infrator, conforme entende Paulo Roberto Coimbra Silva, quando leciona que, “no caso concreto, a sanção aplicada provê um castigo ou aflição como uma solução ordeira para aplacar o instintivo sentimento humano de demandar uma retribuição”⁷.

É neste ponto em que surgem significativas polêmicas acerca da natureza jurídica das multas tributárias. Há uma corrente doutrinária que defende que elas teriam aspecto punitivo, ou seja, seria uma penalidade imposta a uma transgressão à norma comportamental previamente estabelecida (não pagamento do tributo no prazo fixado). Já para a corrente doutrinária que defende a função indenizatória da multa tributária, o raciocínio que se faz é de uma consequência automática da ocorrência de dano ao Erário (em virtude da mora no pagamento do tributo), sendo que multa de cunho indenizatório deveria ocorrer independente de questões subjetivas.

Para a corrente doutrinária que defende que as multas teriam cunho punitivo, a interpretação do fato parte de uma análise da conduta a fim de enquadrá-la na tipificação legal que a define como antijurídica.

No campo tributário, existe uma estrutura na qual se estabelece uma norma criadora da obrigação tributária (hipótese de incidência + lançamento tributário), de modo que o seu não cumprimento acarretará sanções, assumindo uma estrutura semelhante ao direito penal. Alfredo Augusto Becker defende que

sempre terá natureza penal a norma jurídica que contempla uma possível ofensa ao ordenamento e associa à conduta infratora uma sanção. É indiferente, portanto, que essa norma apareça alojada em uma lei administrativa, em uma lei penal, ou ainda em uma lei tributária. O modo de qualificar a lei não é essencial. O que importa é a natureza da norma, que será jurídico-penal, onde quer que se

5 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 23-24.

6 FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir*. 19. ed. Petrópolis: Vozes, 1999. p. 13.

7 SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 62.

encontre encartada, sempre que preveja uma infração e associe a essa infração uma sanção.⁸

Assim, as sanções administrativas fiscais representam medidas repressivas a uma conduta reprovável, isto é, o não recolhimento de tributos, atraso da entrega de declarações fiscais, etc., configuram hipóteses que autorizam o Estado a utilizar os meios repressivos em face do contribuinte. Esse *modus operandi* do direito administrativo tributário se aproxima significativamente da estrutura de operacionalização do direito penal, de modo a criar sistemas análogos na apuração da conduta infratora.

II – CONSIDERAÇÕES ACERCA DA APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADMINISTRATIVAS

Superada a discussão acerca da estrutura da norma punitiva tributária, passa-se a analisar seu modo de aplicação e a forma de perquirir a responsabilidade por infrações fiscais.

Na seara da responsabilidade tem-se, tradicionalmente, a classificação da mesma em objetiva e subjetiva. A primeira é o dever de reparar (ou responder) pelo dano independente da existência de culpa, bastando a configuração do dano e nexo causal. Já na responsabilidade subjetiva, é necessária a presença da culpa em sentido *lato sensu*, entenda-se dolo ou culpa (estrito *sensu*), para configurar a responsabilidade pelo ato ilícito.

A respeito da responsabilidade do contribuinte por infrações tributárias, assim dita o art. 136 do Código Tributário Nacional: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

O Código Tributário Nacional, ao preceituar a aplicação de sanção por infrações tributárias, utiliza a expressão “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, ou seja, desconsidera a intenção do agente ou responsável como pressuposto para a aplicação da devida punição, bem como dispensa a comprovação dos efeitos e extensão dos danos à Fazenda Pública.

Com essa atitude, quis o legislador consagrar a responsabilidade objetiva por atos infracionais tributários, dispensando a Fazenda Pública de perquirir fatos comprovadores da presença do dolo ou da culpa e elementos de materialidade efetiva para aplicar a sanção correspondente. Em outras palavras, para legitimar a sanção, bastava-se a certificação do fato infracional, independente da existência de culpa, demonstração de boa-fé e ocorrência de efetivo dano ao Erário público.

8 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 552.

Existe uma corrente doutrinária que defende a aplicação desta responsabilidade objetiva, justificando não haver necessidade de procurar o elemento subjetivo (dolo ou culpa) para imputar-se a sanção tributária. O argumento utilizado é no sentido de que se o Fisco tivesse obrigado a perquirir a culpa em toda infração administrativa, estar-se-ia criando um obstáculo ao combate à impunidade destas infrações, uma vez que tornaria o procedimento muito mais demorado, complexo e direcionado ao fracasso. Entre os doutrinadores filiados a esta corrente, destaca-se o Professor Werther Botelho Spagnol, que leciona na seguinte linha de raciocínio:

Nas hipóteses de sujeição passiva direta, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, salvo disposição de lei em contrário (art. 136). Referido dispositivo consagra, em termos nítidos e sem restrições, o critério da responsabilidade objetiva para a configuração das infrações tributárias.⁹

É possível perceber, ainda, autores que defendem outras interpretações para o dispositivo legal em voga. O Professor Hugo de Brito Machado¹⁰ entende haver a existência de uma responsabilidade presumida, através da qual a presunção de culpa mostra-se prevalente sobre a presunção de inocência das infrações, porque obedece ao princípio da praticidade¹¹.

Embora a interpretação literal do art. 136 do CTN denote que a legislação tributária tenha adotado a responsabilidade objetiva por sanções fiscais, Vittorio Cassone¹² analisa com receios esse dispositivo legal:

Nas discussões da Comissão V (e no Plenário), ficou claro que a resposta foi dada em função do direito posto (art. 136), o qual efetivamente encerra o princípio da responsabilidade objetiva. Contudo, isso não quer dizer que essa disposição não tenha sido condenada e, mais do que isso, está ela a merecer nova redação, a fim

9 SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário* – Conforme a Emenda Constitucional nº 42/2003, DOU 31.12.2003. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 205.

10 “A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe de intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.” (MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 159-191)

11 “As discussões a respeito do princípio da praticidade da tributação ainda são recentes no Brasil e não apresentam a mesma produção doutrinária dos demais princípios tributários. [...] A praticidade tem sido usada não só pelo Fisco para justificar certas práticas administrativas, como pelo legislador para fundamentar normas tributárias (principalmente as que instituem presunções e criam obrigações acessórias) e também pelo Poder Judiciário como fundamento de decisões.[...] Mas ressaltamos novamente que essa justificativa não pode subsidiar uma aplicação irrazoável e desproporcional de uma norma fundamentada na praticidade da tributação.” (CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 68, p. 141/178, jul. 2006, p. 160)

12 CASSONE, Vittorio. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Op. cit., p. 475-476.

de agasalhar o princípio da responsabilidade subjetiva, por ser aquele que atende ao ideal de justiça.

É nesse cenário que o trabalho se torna polêmico, pois o acatamento de uma responsabilidade objetiva estaria retirando a necessidade de averiguação da culpa em infrações sancionatórias, criando dúvidas quanto à aplicação de princípios constitucionais, como a presunção de inocência do administrado, proporcionalidade, individualização da pena, etc.

É inevitável a analogia que se faz da estrutura de punições administrativas tributárias com o sistema do direito penal, haja vista a semelhança de seus resultados.

Em face dessa situação, seria temerário permitir que a Fazenda Pública aplique sanções administrativas sem analisar a presença do elemento subjetivo do agente, sendo que, tanto no tipo penal como no tipo tributário, deve existir a justa causa na persecução estatal. É justamente isso que irá identificar uma conduta como infracional.

Nesse panorama, o Professor Marçal Justen Filho, ao lecionar acerca das sanções administrativas, defende que “o Estado Democrático de Direito excluiu o sancionamento punitivo dissociado da comprovação da culpabilidade. Não se pode admitir a punição apenas em virtude da concretização de uma ocorrência danosa material”¹³.

A interpretação literal da legislação é insuficiente para fornecer uma justificativa razoável ao problema invocado no presente trabalho, pois o Direito exige um fundamento concreto para solucionar as dúvidas que pairam acerca da responsabilização por infrações tributárias.

A fim de traçar uma diretriz entre as mais variadas interpretações existentes, o Professor Luciano Amaro¹⁴ entende que o art. 136 do CTN não prevê que a responsabilização de infrações tributárias ocorre independente da culpa, diz tão só que se dispensa a vontade de ludibriar o Fisco. Em outras palavras, é desnecessária a prova do dolo, mas jamais da culpa em sentido estrito.

Essa raciocínio é adotado também por Sacha Calmon Navarro Coelho, o qual aceita a aplicação da responsabilidade objetiva condicionada a temperamentos, através do qual a autoridade fiscal deve condicionar o tipo infracional ao elemento subjetivo, com vistas aos arts. 108, § 2º (equidade) e 112 (*in dubio pro contribuinte*), ambos do Código Tributário Nacional¹⁵.

As interpretações feitas por Luciano Amaro e Sacha Calmon encontram uma semelhança no ponto de que ambos os autores defendem que, para confi-

13 JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 408.

14 AMARO, Luciano. Infrações tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 67, p. 33-34.

15 COELHO, Sacha Calmon Navarro. In: RESENDE, Flávio Lúcio Chaves de. A responsabilidade pela prática de infrações tributárias não delituosas. Disponível em: www.jusnavegandi.com.br. Acesso em: 22 out. 2008.

gurar o ilícito tributário, dispensaria a comprovação da intenção do agente em contrariar a norma, ou seja, o dolo. No entanto, é imprescindível a prova da culpa em sentido estrito.

Em razão disso, entende-se que tratar-se-ia de um temperamento da responsabilidade objetiva, uma vez que a aplicação de sanções administrativas tributárias dependeria da demonstração de elementos que concorreram para ocorrência do resultado, isto é, deverá haver uma análise dos atos do contribuinte para justificar a sua punição.

Assim, quando o art. 136 do CTN dispõe que a sanção “independe da intenção do agente”, a legislação excluiu a necessidade de a Fazenda Pública perquirir acerca do dolo em criar algum prejuízo ao Erário público, mas não isentou a autoridade fiscal em analisar a culpabilidade do acusado (culpa sentido estrito), a fim de verificar se não se trata de mero erro ou equívoco, tornando incabível a aplicação de uma sanção sem tal averiguação.

Esse entendimento é comprovado nas palavras do Professor Luciano Amaro, que assim leciona:

Quando cometo uma infração por engano, um erro material que não dependeu da minha vontade, que pode ter decorrido da minha imperícia, da minha negligência, mas não decorreu da minha intenção, a coisa parece que muda um pouco de figura. O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. Ele está dizendo que a aplicação penal independe de intenção, o que libera o Fisco de obter a prova diabólica de que, em cada situação de infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei. O Fisco não precisa fazer essa prova.¹⁶

No âmbito judicial, pode-se observar que, no ano de 2000, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu pela aplicação da responsabilidade objetiva, realizando uma interpretação literal do art. 136 do CTN, conforme o presente aresto:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – RESPONSABILIDADE OBJETIVA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: ART. 136 DO CTN – 1. É dever do contribuinte ou responsável portar a documentação da mercadoria que transporta. 2. Justificada, no processo administrativo, a ausência dos documentos, por razão relevante, não houve oportunidade de o contribuinte provar a alegação. 3. Cerceamento de defesa que afasta a responsabilidade objetiva do art. 136 do CTN. 4. Recurso especial não conhecido. (STJ, REsp 117301/RS, 2ª T., Relª Min. Eliana Calmon, DJU 04.12.2000. p. 00057; JCTN.136)

No ano de 2006, essa mesma Turma julgadora, mudou seu entendimento e julgou pela necessidade de prova da culpabilidade (culpa em sentido

16 AMARO, Luciano. Op. cit., p. 25-42.

estrito) do contribuinte em apuração de infração administrativa tributária, é o que dispõe o seguinte aresto:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – ICMS – INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA – QUEBRA DO DIFERIMENTO – COMPRADOR IRREGULAR – VENDEDOR DE BOA-FÉ – RESPONSABILIDADE OBJETIVA – NÃO OCORRÊNCIA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ART. 128 DO CTN – REEXAME DE LEI ESTADUAL – SÚMULA Nº 280/STF – *A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.* (STJ, REsp 200000718475, (267546/MG), 2ª T., Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU 01.02.2006, p. 00473) (Sem grifos no original)

Como se percebe, esta Corte Jurisdicional tem reconhecido a aplicação da responsabilidade objetiva com temperamentos, sendo que, não configurada a má-fé do contribuinte, elemento eminentemente íntimo, fica prejudicada a punição lançada pelo Fisco.

Indo mais além, o Superior Tribunal de Justiça¹⁷ já revogou sanções administrativas diante da boa-fé do administrado, no qual, embora tenha cometido uma infração fiscal, esta não causou nenhum prejuízo ao Erário público nem teve sua má-fé comprovada.

Observe-se que a própria legislação contemporânea ao CTN exige que a graduação de certas multas tributárias seja feita conforme a comprovação de intuito fraudulento do agente. Note-se, ainda, que a Lei nº 9.430/1996, que regulamenta as multas punitivas a serem aplicadas no descumprimento das obrigações tributárias federais, prevê o percentual de 75%, nos casos de falta de pagamento, recolhimento após o vencimento do prazo, nos termos do art. 44, I. Já o inciso II do art. 44 do mesmo diploma legal impõe a aplicação de multa no percentual de 150% do valor do tributo devido, nos casos de evidente intuito de fraude.

Neste caso, fica evidente que a legislação federal exige a análise subjetiva do contribuinte (intuito de fraude) para aplicar a multa no percentual agravado, o que leva à conclusão, até de forma lógica, que deve ser exigida a mesma análise para aplicação de qualquer tipo de punição tributária.

17 “TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – RECURSO ESPECIAL – AUTO DE INFRAÇÃO FISCAL – MERCADORIA 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, *equivoco que pode ser saneado a qualquer tempo*, bastando para tanto uma simples verificação 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.” (STJ, AgRg-REsp 253.061/PR, 1ª T., Rel. Min. Francisco Falcão, DJU 30.09.2002, p. 165) (sem grifos na original)

A título de exemplo, cita-se que a mesma situação ocorre no caso de infrações aduaneiras, sendo que o art. 617 do Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro)¹⁸ exige a comprovação da responsabilidade do condutor para aplicar a pena de perdimento do veículo.

Ao aplicar infrações administrativas tributárias sem a análise da culpa, configurará uma ofensa ao princípio da proporcionalidade e da isonomia, uma vez que se estaria aplicando a mesma pena para o infrator que teve a má-fé em prejudicar o Erário público e para aquele contribuinte que por um mero equívoco acabou se enquadrando naquele tipo punitivo. Desse modo, o princípio da proporcionalidade funciona como verdadeiro filtro administrativo, exigindo que haja gradação nas punições previstas no ordenamento jurídico, de modo que o Estado aplique sanções na medida da culpabilidade do agente, o que não se coaduna com a teoria da responsabilidade objetiva.

Assim, a aplicação de uma sanção administrativa com base na teoria objetiva da responsabilidade fere profundamente o princípio da segurança jurídica do ordenamento, criando uma fissura na estrutura da norma sancionatória tradicionalmente construída no seio do Estado de Direito.

O que se pretende é estabelecer parâmetros razoáveis para a aplicação de penas administrativas de modo correto, mediante a comprovação de que o agente realmente agiu com culpa diante do fato típico.

Posto isto, na interpretação do art. 136 do CTN, à vista do ordenamento jurídico brasileiro, logo se percebe que não se trata de uma responsabilidade objetiva, mas sim no sentido de que a infração tributária poderá ser configurada independente de dolo, mas, nesse caso, necessariamente deverá haver a presença da culpa em sentido estrito, vez que a própria Constituição Federal (art. 5º, XLVI) prevê a individualização da pena em qualquer tipo de punição, na medida da culpabilidade do agente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora o texto do art. 136 do Código Tributário Nacional desconsidere a intenção do agente ou responsável para a aplicação de sanções administrati-

18 "Art. 617. Aplica-se a pena de perdimento do veículo nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 104, e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 24):

[...]

V – quando o veículo conduzir mercadoria sujeita a perdimento, se pertencente ao responsável por infração punível com essa penalidade; e

[...]

§ 1º Aplica-se, cumulativamente ao perdimento do veículo, nos casos dos incisos II, III e VI, o perdimento da mercadoria (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 104, parágrafo único, art. 105, inciso XVII, e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, inciso IV e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59). (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.06.2003)

§ 2º Para efeitos de aplicação do perdimento do veículo, na hipótese do inciso V, deverá ser demonstrada, em procedimento regular, a responsabilidade do proprietário do veículo na prática do ilícito."

vas no campo tributário, isso não significa que este dispositivo legal houvesse consagrado integralmente a responsabilidade objetiva por atos infracionais tributários.

Significa que a sanção administrativo-tributária será realizada independentemente da prova do dolo, mas depende da demonstração por parte da Fazenda Pública, da ocorrência da culpa em sentido estrito.

Portanto, se constato que o infrator não teve culpa, isto é, que o descumprimento da norma tributária decorreu de razões que escaparam ao seu controle, a sanção não poderá ser aplicada. Assim, tem-se que diferenciar a intenção da culpa, da culpa propriamente dita.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Infrações tributárias. São Paulo, *Revista de Direito Tributário*, n. 67, 1996.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista; Ariani Bueno Sudatti. Bauru: Edipro, 2008.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 68, p. 141/178, jul. 2006, p. 160.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CASSONE, Vittorio. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FEBRETTI, Laudio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Atlas, 2003.
- FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir*. 19. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. Teoria das sanções tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. *O princípio da boa-fé e sua aplicação no direito administrativo brasileiro*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

RESENDE, Flávio Lúcio Chaves de. A responsabilidade pela prática de infrações tributárias não delituosas. Disponível em: www.jusnavegandi.com.br. Acesso em: 22 out. 2008.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário – Conforme a Emenda Constitucional nº 42/2003*, DOU 31.12.2003. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.