

AURÉLIO OLIVEIRA ANDRADE

Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela  
Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais  
Pesquisador em diversos grupos de pesquisa vinculados ao CNPq e  
radicados na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais  
Advogado

# DO ERRO DE PROIBIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR



Belo Horizonte  
2024

## SUMÁRIO

PREFÁCIO .....	19
APRESENTAÇÃO .....	27
CAPÍTULO 1	
INTRODUÇÃO .....	31
CAPÍTULO 2	
DIREITO E LINGUAGEM: INDETERMINAÇÃO E <i>RES DUBIA</i> .....	37
2.1. A TEXTURA ABERTA (OPEN TEXTURE) DA LINGUAGEM.....	37
2.2. A INDETERMINAÇÃO NO DIREITO .....	42
2.2.1. A contribuição de Herbert Hart .....	48
2.2.2. A contribuição de Genaro Carrió.....	50
2.2.3. A contribuição de Noel Struchiner .....	54
2.3. A <i>RES DUBIA</i> COMO CONSEQUÊNCIA DA INDETERMINAÇÃO NO DIREITO .....	61
2.4. CASOS LIMITES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA APRECIADOS PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	64
2.4.1. Dubiedade e divergência entre autoridades fiscais: conflitos de competência .....	65
2.4.1.1. ICMS x ISS.....	65
2.4.1.2. IPI x ISS.....	68
2.4.1.3. ITR x IPTU .....	70
2.4.2. Dubiedade e divergência entre fisco e sujeitos passivos .....	71
2.4.2.1. Conceito de renda .....	71
2.4.2.2. Conceito de serviço .....	75
2.4.2.3. Conceito de rendimento .....	80
2.4.2.4. Conceito de insumo.....	84
2.5. PRIMEIRA CONCLUSÃO INTERMEDIÁRIA.....	86

## CAPÍTULO 3

### A CULPABILIDADE NO DIREITO PENAL E NO DIREITO

TRIBUTÁRIO.....	89
3.1. A CULPABILIDADE NO DIREITO PENAL.....	89
3.1.1. Conceito.....	91
3.1.2. Evolução da teoria.....	93
3.1.2.1. Concepção psicológica.....	93
3.1.2.2. Concepção psicológico-normativa.....	95
3.1.2.3. Concepção normativa pura.....	99
3.1.2.4. Concepção funcionalista.....	101
3.1.3. Causas de exculpação.....	104
3.1.3.1. Inimputabilidade.....	104
3.1.3.2. Ausência de potencial consciência da ilicitude.....	106
3.1.3.3. Inexigibilidade de conduta diversa.....	110
3.2. A CULPABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	112
3.2.1. Tributo e sanção.....	113
3.2.2. Natureza jurídica da sanção tributária.....	122
3.2.3. A unidade do sistema jurídico e os princípios gerais da repressão....	126
3.2.3.1. O garantismo constitucional e as linhas de interpretação do art. 136 do CTN.....	132
3.2.3.2. (Re)interpretando o art. 136 do CTN à luz da Constituição garantista de 1988.....	139
3.2.3.3. A visão da jurisprudência.....	145
3.2.3.4. Causas de exculpação.....	150
3.3. SEGUNDA CONCLUSÃO INTERMEDIÁRIA.....	154

## CAPÍTULO 4

### DO ERRO DE PROIBIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

SANCIONADOR.....	157
4.1. INTROITO: NOSSA OPÇÃO EPISTEMOLÓGICA.....	157
4.2. EFEITOS DO ERRO DE PROIBIÇÃO NA DOCTRINA ESTRANGEIRA.....	158
4.2.1. Espanha: <i>interpretación razonable de la norma</i> .....	159
4.2.2. Itália: <i>condizioni obiettive di incerteza</i> .....	165
4.2.3. Estados Unidos da América: <i>reasonable cause</i> .....	170
4.3. O ERRO DE PROIBIÇÃO COMO CAUSA DE EXCULPAÇÃO NAS SANÇÕES ESTRITAMENTE TRIBUTÁRIAS.....	172
4.3.1. Fundamentos teóricos.....	182
4.3.1.1. Boa-fé.....	182
4.3.1.2. Equidade.....	188
4.3.1.3. Proporcionalidade.....	192
4.3.2. Fundamentos práticos.....	199

4.3.2.1. A complexidade do sistema tributário brasileiro .....	200
4.3.2.2. O lançamento por homologação e a delegação aos sujeitos passivos da tarefa interpretativa.....	203
4.4. EFEITOS DO ERRO DE PROIBIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR BRASILEIRO: NOSSA PROPOSTA.....	207
4.4.1. Hipóteses positivadas na legislação .....	208
4.4.2. Hipóteses de conflito de competência.....	212
4.4.3. Hipóteses de divergência jurisprudencial.....	212
4.5. CONSEQUÊNCIAS .....	216
4.6. O ERRO DE PROIBIÇÃO EM MATÉRIA DE DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR E A JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES .....	217
4.7. TERCEIRA CONCLUSÃO INTERMEDIÁRIA.....	220
CAPÍTULO 5	
CONCLUSÃO .....	223
REFERÊNCIAS .....	225