

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



11

REVISTA DIALÉTICA **DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

11

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico e Editoração Eletrônica
Escrituras Editora

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

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito de Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(AGOSTO - 1996)



Zina Ferraz é a autora
da obra reproduzida
em destaque na capa.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/Fax (011)284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

DOCTRINA

- A nova disciplina do agravo e seus efeitos no recebimento da apelação em embargos à execução fiscal - *Antônio Maurício da Cruz*
- Tributação dos negócios jurídicos fiduciários e dos condicionais - *Edvaldo Brito*
- A contribuição social sobre o lucro, o Finsocial e o princípio da isonomia tributária: a ilegitimidade da imposição de alíquotas diferenciadas - *Gabriel Lacerda Troianelli*
- Contribuição previdenciária sobre remunerações pagas a autônomos e administradores - hermenêutica constitucional - análise da Lei Complementar 84/96 - *Halley Henares Neto*
- Vinculação entre o direito penal e o direito tributário nos crimes contra a ordem tributária - *Heloisa Estellita Salomão*
- Crime continuado e lei nova mais severa na sonegação fiscal - *Hugo de Brito Machado*
- A dedutibilidade ou não das multas moratórias perante o imposto de renda - *João Dácio Rolim e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva*
- A decadência do direito de constituir o crédito tributário - perigoso precedente jurisprudencial - *João Luiz Coelho da Rocha*
- A base de cálculo do ICMS nas operações de consumo de energia elétrica e telefonia - *Paulo Magalhães da Costa Coelho*

7-687

13-

23

31

54

67

72

80-687

86-687

CRIME CONTINUADO E LEI NOVA MAIS SEVERA NA SONEGAÇÃO FISCAL

Hugo de Brito Machado

Decidiu a Justiça Federal de Primeira Instância no Rio Grande do Sul que ilícitos penais tributários ocorridos na vigência da Lei nº 4.729/65, por terem repercussão no valor do tributo devido em exercício posterior, quando já vigente a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, sujeitam-se ao tratamento penal por esta previsto, ainda quando seja este mais severo. A omissão de receitas, com a conseqüente diminuição do patrimônio líquido da empresa, levaria a uma correção monetária indevida, sobre a qual seria devido o imposto de renda, e estando a exigência deste diferida pela legislação pertinente, somente no exercício em que ocorreu a exigibilidade é que se consumou o delito. E como já então vigente estava a Lei nº 8.137/90, seria esta aplicável, e não a Lei nº 4.729/65¹.

A sentença, que no seu contexto revela extremo zelo e elogiável dedicação de sua ilustre prolatora, merece análise e reflexão, especialmente em dois pontos, a saber: o primeiro concerne ao efeito tributário da diminuição do patrimônio líquido da empresa em decorrência da omissão de receitas; e o segundo diz respeito à configuração da continuidade delitiva justificadora da aplicação de lei penal nova mais severa.

Vejamos.

A diminuição do patrimônio líquido, decorrente da omissão de receitas, não enseja aumento indevido da correção monetária a ser tributada. Pelo contrário, essa diminuição do patrimônio líquido leva inexoravelmente a um resultado desvantajoso para a empresa, no que concerne à tributação da correção monetária.

A correção monetária dos balanços foi introduzida na legislação do imposto de renda para evitar que esse tributo, em virtude da inflação terminasse onerando o *lucro simplesmente nominal*. Assim, faz-se a correção do ativo permanente (que está expresso no ativo) e também do patrimônio líquido (que está expresso no passivo). Se o ativo permanente é maior que o



Hugo de Brito Machado

é Juiz do Tribunal Federal da 5ª Região e Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará.

¹ Sentença de 27/11/95, da ilustre Juíza Federal Salise Monteiro Sanchotene, da 2ª Vara Criminal/RS, (Processo nº 93.0004841-4).

patrimônio líquido, a diferença das respectivas correções é tributável². Se o ativo permanente é menor que o patrimônio líquido, a diferença das respectivas correções monetárias é deduzida do resultado operacional, para fins de cálculo do imposto. Em qualquer caso, portanto, quanto maior seja o patrimônio líquido, menor será o ônus tributário em virtude da correção monetária do balanço.

Vê-se, pois, que a omissão de receitas, com a conseqüente diminuição do lucro, e por isto mesmo com a *diminuição do patrimônio líquido* que seria por aquele incrementado, não leva à redução do imposto de renda, mas ao acréscimo deste, no concernente à correção monetária do balanço. Assim, quanto à tributação da correção monetária, a diminuição indevida do patrimônio tem efeito favorável ao Fisco.

De todo modo, ainda que assim não fosse, no caso em exame não se poderia, a meu ver, considerar configurado o crime continuado para com isto aplicar a lei mais severa, posterior aos fatos. Este é o segundo ponto de nossa reflexão sobre o caso, que vamos agora examinar.

A sentença diz que “os fatos descritos na denúncia como falsidade ideológica ocorreram nos anos de 1988 e 1989, consumando-se, respectiva-

mente, nos exercícios de 1989 e 1990”. E aqui já se mostra cabível a primeira reflexão: A Lei nº 4.729/65, definia o crime de sonegação fiscal como crime formal, ou de mera conduta³. O crime assim definido estava consumado independentemente do não pagamento do tributo, e por isto o fato de ser o vencimento do imposto de renda diferido para o exercício seguinte não implicava em que somente no exercício seguinte estivesse consumado o crime.

Tem-se, portanto, como indubitosa a conclusão de que, se os fatos ocorreram em 1988 e 1989, e eram capituláveis na Lei nº 4.729/65, naqueles anos restaram consumados os crimes. E se houve continuidade delitiva, esta não é de molde a fazer aplicável a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Pela mesma razão, mesmo que a diminuição do patrimônio líquido da empresa, decorrente da omissão de receitas e distribuição disfarçada de lucros, viesse a resultar diminuição do imposto em exercícios posteriores, em virtude de diferenças da correção monetária do balanço, não teria aplicação a lei nova mais severa, como se pode concluir da própria lição de Assis Toledo, invocada na sentença, a dizer:

“Nos crimes continuados, se a nova lei intervém no curso da série delitiva, só se pode aplicar a lei

² Ativo permanente maior que o patrimônio líquido quer dizer que a empresa está operando com recursos de terceiros, e como a remuneração de tais recursos é retirada do resultado operacional, é justo que a correção monetária daqueles recursos de terceiros seja somada ao lucro para fins de tributação. É o denominado lucro inflacionário, cuja tributação é diferida, nos termos da legislação específica.

³ Cf. Aristides Junqueira Alvarenga, Crimes Contra a Ordem Tributária, em Crimes Contra a Ordem Tributária coord. Ives Gandra da Silva Martins, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1995, p. 52, e quase todos os demais autores de estudos publicados no referido livro; Gerd W. Rothmann, Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária, no Repertório IOB de Jurisprudência nº 2/95 p. 29.

nova - se mais grava - ao segmento da série continuada ocorrido durante a sua vigência, como os fatos anteriores sejam impuníveis pela lei da época. Se os fatos anteriores já eram punidos, tendo ocorrido somente a agravação da pena, aplica-se, em princípio, salvo hipótese adiante examinada, o critério da lei nova a toda a série delitiva, pois no crime continuado, tanto se considera momento da ação o do primeiro fato parcial, quanto o do último. O agente *que prosseguir na continuidade delitiva após o advento da lei nova* tinha possibilidade de motivar-se pelos imperativos desta ao invés de *persistir na prática de seus crimes*. Submete-se, portanto, ao novo regime, ainda que mais grave, sem surpresas e sem violação do princípio da legalidade”⁴.

Como se vê, o fundamento da aplicação da lei nova, segundo a valiosa proposição doutrinária do eminente Professor e Ministro do Superior Tribunal de Justiça, acolhida, aliás, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região⁵, está em que o agente, diante da lei nova, persistiu na prática de seus crimes. Vale dizer, continuou praticando atos delituosos. Atos que, isoladamente, tipificam crimes.

Como no caso apreciado pela sentença objeto de nossa reflexão os atos, todos, tidos como delituosos, foram praticados na vigência da lei anterior, embora efeitos desses atos tenham dito projeção para o período em que já vigorava a lei nova, esta não

se pode aplicar com fundamento naquele postulado de direito penal intertemporal.

É possível que tenha havido continuidade delitiva nos anos de 1988 e 1989. Todavia, como a Lei nº 4.729/65, não considerava o resultado das condutas nela definidas integrante do tipo penal, o momento em que o imposto de renda se tornou exigível era irrelevante para a consumação do crime. A ocorrência dessa exigibilidade quando já em vigor a Lei nº 8.137/90, não autoriza a aplicação desta aos fatos consumados anteriormente.

Aliás, segundo a lição de Assis Toledo, se apenas um crime deu-se na vigência da lei nova mais severa, não se aplica esta à continuidade delitiva. Diz aquele insigne Mestre:

“Assim, podem ocorrer duas hipóteses: a) o agente de crimes de roubo, por exemplo, cometeu vários roubos antes e depois do início de vigência da nova Parte Geral; b) o agente dos mesmos crimes cometeu vários roubos antes da vigência da lei e apenas um depois dessa vigência. Admitindo-se que tanto na primeira como na segunda hipótese configura-se uma única série de delitos continuados, parece-nos que só na primeira (vários roubos antes e depois da vigência da nova lei) se poderá aplicar o aumento de um triplo, tendo em conta que o seguimento da série, situado sob a lei nova, bastaria para tanto. Como os fatos anteriores integram a continuidade delitiva, aplica-se a pena

⁴ Princípios Básicos de Direito Penal, Saraiva, São Paulo, 1991, pp. 32/33. O grivo não é do original.

⁵ O Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região já decidiu que “a lei nova que sobrevém ao início do crime continuado, ainda que mais severa, é aplicável a toda a série de delitos que o unificam, se o agente persevera na respectiva prática, porque está advertido das consequências de sua conduta” (HC nº 450951 - SC, julgado em 29.11.94, DJ de 25.1.95, p. 2184).

de um só dos crimes, ou a mais grave, aumentada até o triplo. Na segunda hipótese (somente um roubo na vigência da lei nova), parece-nos que, levando-se em conta o conjunto das determinações e das consequências acarretadas pela nova regulamentação do crime continuado, não se poderá fazer incidir o critério mais grave da lei nova (aumento até um triplo), porque isso significaria aplicar-se, uma hipótese de delitos continuados, pena mais grave do que a devida se fosse tomada a série delitiva anterior em concurso material com o único delito posterior. Nesse caso, para não ser infringido o preceito constitucional da anterioridade da lei penal, a única solução possível será a punição de toda a série pelo critério da lei anterior”⁶.

No caso em análise, na vigência da Lei nº 8.137/90 deram-se apenas efeitos jurídico-tributários de fatos anteriores.

Não se deve olvidar, outrossim, que a continuidade delitiva foi instituída para favorecer o acusado. No dizer do Supremo Tribunal Federal ela é uma “expressão da benignidade estatal no tratamento jurídico-penal das infrações múltiplas cometidas pelo mesmo agente”⁷.

Observe, finalmente, que a sentença objeto de nossa reflexão, para justificar a aplicação da lei nova mais severa refere-se também à falta de atendimento de exigência da autoridade no

prazo de dez dias, fato que teria ocorrido em maio de 1991, e que entende tipificado no art. 1º, inciso V, c/c o parágrafo único, da Lei nº 8.137/90.

Este aspecto tem grande relevância até porque suscita a questão de saber se alguém pode ser obrigado a prestar informações ou fornecer documentos que o possam incriminar. Na verdade, o direito ao silêncio está assegurado expressamente pela Constituição, e segundo renomados especialistas o acusado de cometimento delituoso tem o direito até de mentir para inocentar-se. Ada Pellegrini Grinover, ensina: “O réu, sujeito da defesa, não tem obrigação nem dever de fornecer elementos de prova que o prejudiquem. Pode calar-se ou até mentir”. E ainda: “O retorno ao direito ao silêncio, em todo seu vigor, sem atribuir-lhe nenhuma consequência desfavorável, é uma exigência não só de justiça, mas sobretudo de liberdade. O único prejuízo que do silêncio pode advir ao réu é o de não utilizar a faculdade de autodefesa que se lhe abre através do interrogatório. Mas quanto ao uso desta faculdade, o único árbitro deve ser a sua consciência, cuja liberdade há de ser garantida em um dos momentos mais dramáticos para a vida de um homem e mais delicado para a tutela de sua dignidade”⁸.

Fica difícil, assim, de se justificar esteja o contribuinte obrigado a prestar informações e fornecer documentos, que podem a final constituir prova de cometimento criminoso. Mais difícil, ainda, é justificar a impo-

⁶ Francisco de Assis Toledo, *Princípios Básicos de Direito Penal*, 4ª ed. 1991, Ed. Saraiva, p. 33.

⁷ STF, Processo de Extradicação nº 542, DJ de 20.3.92, p. 3320 e RTJ nº 140, p. 436.

⁸ Citada por Celso Ribeiro Bastos, em *Comentários à Constituição do Brasil*, São Paulo, 1989, 2º vol., p. 296.

sição de gravame a alguém como consequência de haver exercitado um direito. Especialmente depois do advento da vigente Constituição, não há “como defender-se qualquer prejuízo decorrente do exercício do direito ao silêncio até porque não se pode conceber a atribuição de um direito cujo exercício acarrete prejuízos ao seu titular⁹.”

De todo modo, no caso em exame nem é necessário cogitar-se dessa garantia constitucional para concluir pela inocorrência do crime de omissão de informações ou esclarecimentos. Diz a denúncia: “O primeiro denunciado, intimado pela fiscalização para comprovar a origem e o desembolso efetivo dos recursos destinados ao pagamento das quotas de capital da empresa adquirida, em sua resposta limitou-se a juntar documentos que nada esclareceram”. Não imputou o Ministério Público, ao acusado, o crime que a sentença entendeu cometido. Nem podia realmente fazê-lo, posto que o acusado efetivamente prestou os esclarecimentos solicitados. Se tivessem sido os documentos oferecidos pelo acusado suficientes para justificar a origem dos recursos financeiros perquirida, não teria havido a exigência do tributo. Assim, se houve omissão, esta não teve por fim a supressão ou redução do tributo, não configurando, pois, à minguada do elemento subjetivo, o tipo penal em referência, em cuja descrição, aliás, por isto mesmo, a lei não fala

de esclarecimentos insuficientes, ou insatisfatórios.

Não é razoável, aliás, admitir-se que alguém seja condenado com fundamento no art. 1º, inciso V, da Lei nº 8.137/90, porque, ao prestar os esclarecimentos solicitados pelo fisco, não logrou justificar a origem de recursos. Sobretudo quando tal justificação era impossível, impossibilidade que no caso, aliás, constituiu o fundamento da exigência do imposto.

De todo modo, ainda que se pudesse entender configurado na vigência da Lei nº 8.137/90 o crime previsto em seu art. 1º, inciso V, mesmo assim, segundo a doutrina invocada pela sentença em exame, não se poderia considerar configurada a continuidade delitiva por tal ilícito integrada, para aplicar a lei nova.

A interpretação estritamente literal até poderia levar a entendimento diverso. Entretanto, a interpretação literal decorre de inadmissível concepção reducionista do Direito, semelhante à que, no dizer autorizado do Professor Arnaldo Vasconcelos, “ensejou a amargurada sentença de León Diguít, símbolo do protesto dos homens, de todos os tempos, que têm consciência de sua dignidade e pretendem preservá-la. Reagia o mestre de Bordéus contra o conceito absolutista de lei, diante do qual devia o jurista inclinar-se silenciosamente. “Se assim for - assevera - o estudo do Direito não merece um minuto de esforço, porque não passa de trabalho braçal”¹⁰.”

⁹ Heloisa Estelita Salomão, O Dever de informar e os crimes contra a ordem tributária, em Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, 1995, p. 32.

¹⁰ Arnaldo Vasconcelos, Teoria da Norma Jurídica, Forense, Rio de Janeiro, 1978, p. 64.