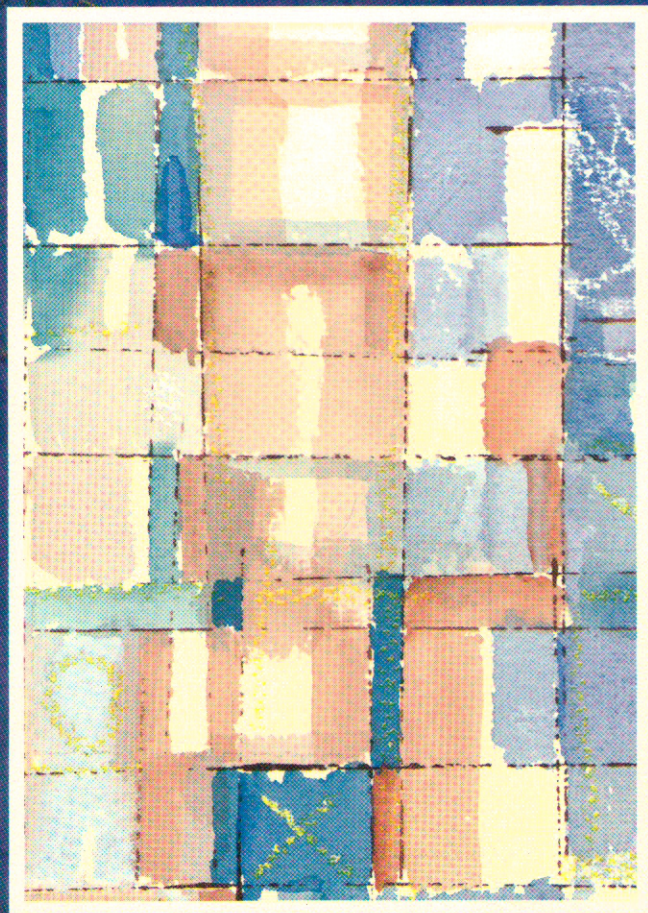


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



35

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

35

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(AGOSTO - 1998)



Lyria Palombini
é a autora da obra cujo detalhe
é reproduzido em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- A Responsabilidade penal dos administradores públicos pelo crime do art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, e as alterações contidas na Lei nº 9.639/98 - *Andreas Eisele* 7
- Compensação de créditos tributários nas esferas estaduais e municipais - *Asdrubal Franco Nascimbeni* 16
- Da inconstitucionalidade da destinação dos recursos da CPMF - *Bruno Noura de Moraes Rêgo* 22
- A incidência da CPMF sobre as movimentações financeiras das cooperativas - *Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel* 26
- O tratado internacional e a isenção de tributos estaduais e municipais - breves reflexões - *Francesco Conte* 33
- Republicação e incidência imediata da norma penal de anistia - *Hugo de Brito Machado* 40
- As contribuições sociais e a vedação de incidência do art. 155 § 3º da Constituição - *João Luiz Coelho da Rocha e Isabella Andrade* 46
- Reflexões sobre o “factoring” e o IOF - *Luís Henrique Cavalcanti Mélega* 51
- Da cobrança indevida da contribuição para o Sebrae relativa às empresas de transporte - *Manuel Luís da Rocha Neto* 57
- *Software* de prateleira e o ICMS - *Marcello Martins Motta Filho* 64
- A anistia no crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias - *Sérgio Rosenthal e Roberto Podval* 71
- ICMS: indevido e estorno de crédito nas vendas por valor inferior ao de compra - *Thadeu Andrade da Cunha* 74

Pareceres

- Transferência de cana própria da área de produção para a usina - hipótese sem incidência do ICMS à luz de jurisprudência dos tribunais superiores - outros aspectos correlatos - *Ives Gandra da Silva Martins* 81
- ICMS devido na importação - Fundap - competência ativa - *Júlio M. de Oliveira e Victor Gomes* 98

Republicação e Incidência Imediata da Norma Penal de Anistia

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, publicada no DOU 1 de 26.05.98, estabeleceu

Art. 11. São anistiados os agentes políticos que tenham sido responsabilizados, sem que fosse atribuição legal sua, pela prática dos crimes previstos na alínea "d" do art. 95, da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 86 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Parágrafo único. São igualmente anistiados os demais responsabilizados pela prática dos crimes previstos na alínea "d" do art. 95, da Lei nº 8.212, de 1991, e no art. 86 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Isto quer dizer que ficaram livres de processos para serem punidos pelo não recolhimento de contribuições ao INSS, descontadas de empregados, os prefeitos municipais e outras autoridades abrangidas pelo conceito de agentes político (cabeça do artigo), e também todos os demais responsáveis pelo não recolhimento daquelas contribuições.

Já no DOU 1 do dia 27 de maio de 1998 a mesma lei foi "república por ter saído com incorreção ..." e do texto não mais consta o parágrafo único do artigo 11.

Leva problema, então, saber qual o efeito da republicação. Exclui inteiramente os efeitos da norma do parágrafo único, do art. 11, não reproduzida?

O jornal Folha de São Paulo noticiou o fato¹, reportando-se a opiniões dos ilustres juristas Octávio Bueno Magano e Wladimir Novaes Martinez, que admitiriam a prevalência do texto republicado.

No caso de que se cuida não é bem assim. Em nosso Direito positivo, lei é a que foi publicada, e norma de anistia tem incidência imediata, não havendo, portanto, como se possa desfazer a anistia em questão.

É o que vamos demonstrar.

2. Natureza Retroativa da Norma de Anistia

É certo que, em princípio, vale o texto como republicado. Vale para o futuro, como acontece com as normas jurí-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

¹ Edição de 03/06/98.

dicas em geral. Feita a correção, a norma passa a vigorar com o texto novo, retificado. No caso de que se cuida, porém, tem-se de considerar a natureza retroativa da norma de anistia, sua incidência imediata, e a irretroatividade da norma penal que não seja benéfica ao acusado, como garantia constitucional.

As normas jurídicas em geral produzem efeitos apenas em relação ao futuro. Em outras palavras, somente os fatos ocorridos a partir da data em que começa a vigorar ganham a significação que lhes atribui a lei. Excepcionalmente, porém, desde que nos limites permitidos pela Constituição, as leis podem alcançar fatos ocorridos antes do início de sua vigência.

As leis alcançam fatos ocorridos antes do início de sua vigência: a) nos casos em que o legislador expressamente o determine, e o legislador, nesses casos, tem de respeitar os limites fixados pela Constituição, e b) naqueles casos em que a norma nelas albergada seja essencialmente retroativa.

A norma de anistia é exemplo típico de norma essencialmente retroativa. Só existe anistia para fatos já praticados. Para o futuro, o que se poderia ter seria a descriminalização da conduta, jamais a anistia.

A norma de anistia, por sua própria natureza retroativa, incide imediatamente. Tão logo entra em vigor, consumam-se todos os seus efeitos jurídicos, porque os fatos sobre os quais incide já estão consumados.

3. Efeito da Republicação

A afirmação segundo a qual prevalece o texto constante da republicação,

portanto, há de ser entendida em termos. Em se tratando de uma norma que se destine a incidir sobre fatos posteriores ao início de sua vigência, como acontece com as normas jurídicas em geral, é indubitado que prevalecerá o texto republicado. Não o anterior, publicado com incorreções. Em se tratando, porém, de norma que incide imediatamente no primeiro instante de sua vigência, porque o seu suporte fático é coisa do passado, a republicação resulta absolutamente inútil.

Não se diga que a lei publicada incorretamente resta anulada, e que por isto mesmo não produz nenhum efeito. Tal assertiva até poderia ser correta em outros ordenamentos jurídicos. Não no Direito positivo brasileiro, porque temos norma expressa em face da qual não subsiste.

Realmente, a Lei de Introdução ao Código Civil, que se presta como lei de introdução ao ordenamento jurídico brasileiro, estabelece que *salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada*.² Diz adiante que se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo para o início de sua vigência começará a correr da nova publicação.³ E diz ainda que *as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova*.⁴

Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, asseveram:

"A Lei de introdução, focalizando, expressamente, a questão, decidiu, de modo mais sistemático (art. 1º, § 3º), que a publicação repetida, destinada a correção de lei já publicada, mas

² Art. 1º.

³ Art. 1º, § 3º.

⁴ Art. 1º, § 4º.

ainda não vigente, porque aquela se verificou no decurso da *vacatio legis*, terá a consequência de anular totalmente os efeitos da primeira publicação, de sorte que é à última, exclusivamente, que se atende, para dela contar o prazo, decorrido o qual (nos termos do art. 1º e seu § 1º daquela Lei), começará a obrigatoriedade da lei em questão.

Se, porém, publicada errada, a lei chegou a entrar em vigor, a correção, que a ela, no seu todo, ou a algum dos seus dispositivos, se faça em nova publicação, é equiparada a uma lei nova, que ab-rogará, ou derrogará, nos pontos focalizados, a anterior, cuja obrigatoriedade, no interregno, se reconhece, portanto, com os efeitos que acima salientamos.”⁵

A Lei nº 9.639, de 25/5/98, publicada no DOU 1 de 26/05/98, tem regra expressa dizendo que entra em vigor na data de sua publicação. Admitindo-se que a lei se considera publicada no dia seguinte ao da data do Diário Oficial em que está encartada, tem-se que a norma de anistia estava em vigor no dia 27/05/98, quando ocorreu a publicação do texto novo. Cuida-se, pois, de *lei nova*.

Em se tratando de lei nova, o texto republicado por incorreção submete-se aos limites constitucionais no tocante à retroatividade. Assim, em se tratando de norma penal, como acontece no caso de que se cuida, a retroatividade está expressamente vedada pela vigente Constituição, que só admite retroatividade de lei penal para beneficiar o infrator.

A esta conclusão se chega seja qual tenha sido o motivo do erro que ensejou a republicação. Não importa que o dispositivo excluído do texto republicado

não tenha sido aprovado pelo Congresso. Aliás, a incorreção resulta exatamente do fato de não ser o texto da publicação originária aquele que na verdade foi aprovado e é lei.

4. Hipótese de Veto

Segundo publicação da Folha de São Paulo, o ilustre Professor Octávio Bueno Bagano teria admitido que tendo havido veto do Presidente da República ao parágrafo único, do art. 11, em questionamento, e mesmo assim tendo sido publicado o texto sem o veto, valeria o texto novo, republicado.

Preferimos entender que houve erro do Jornal, ao interpretar e expressar a opinião daquele ilustre Professor. Na verdade, não importa qual tenha sido o fato que deu lugar à incorreção, motivando a republicação. O texto publicado há de ser acreditado como autêntico. A não ser assim a publicação oficial restaria desacreditada. O Presidente da República poderia, sempre, editar normas retroativas, alegando que vetara um dispositivo e fora este publicado por engano.

Se vetou, cuide para que o dispositivo vetado não seja publicado. Se a publicação acontece, vale, até que seja feita a retificação. A publicação oficial é ato de extrema seriedade. Integra a feitura a lei, e lhe confere a presunção de conhecimento, na medida em que garante a certeza a quantos queiram saber de seu conteúdo.

5. Confiabilidade da Publicação Oficial

No dizer de Del Vecchio, a publicação oficial é importante precisamente porque garante a certeza da fonte. Quem

⁵ Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Renovar, 1995, pp. 51/52.

quer tomar conhecimento das leis sabe onde as vai encontrar. Por isto não se pode negar prevalência ao texto que tenha sido oficialmente publicado, até que seja alterado por outro que seja também oficialmente publicado.

A confiabilidade da publicação oficial é fundamental para a segurança jurídica, e não se pode admitir que a sua prevalência deixe de ser garantida, seja qual for o motivo que tenha dado lugar a uma publicação que depois se vem a dizer que estava incorreta.

6. Anistia, Isonomia e Moralidade

É oportuno, outrossim, questionar-se o texto novo, constante da republicação, porque a norma que concede anistia aos agentes políticos, e não o faz aos dirigentes de empresas privadas, sendo o fato tido como crime exatamente o mesmo, lesiona flagrantemente os princípios da isonomia e da moralidade pública.

Lesão o princípio da isonomia porque o critério de diferenciação, no caso, o ser agente político e não um cidadão qualquer, é inaceitável. O agente político, mais do que o cidadão, tem o dever de respeitar a lei, até para dar exemplo. Não se pode conceber que o agente político tenha direito à impunidade, quando em relação à lei penal esteja a mesma situação em que encontra um dirigente de empresa privada.

Lesão o princípio da moralidade pública porque, garantindo a impunidade dos agentes públicos, estimula nestes comportamentos ilícitos que se adotados por particulares ensejam penas criminais.

Cabe, assim, questionar-se qual seria o verdadeiro motivo para a concessão

de anistia aos prefeitos municipais que não pagam contribuições de previdência.

Não apenas os Municípios, mas as entidades do Poder Público, em sentido amplo, as chamadas estatais, são os maiores devedores da Seguridade Social. Há, aliás, nesse terreno, um problema crônico, que parece ser uma consequência indesejável do princípio republicano, ou mais especificamente, do princípio da rotatividade no poder. Os prefeitos municipais, como outros agentes políticos, deixam de pagar as contribuições devidas ao INSS porque sabem que o processo de cobrança, se vier, será concluído já na gestão de seu sucessor, e assim preferem ficar repassando indefinidamente a inadimplência.

Considere-se, finalmente, que os agentes políticos a que se reporta a norma de anistia em questão constituem elementos de grande significação eleitoral. Seria, então, mais uma forma de conquistar votos, em ano eleitoral?

7. Extinção da Punibilidade. Coisa Julgada

Não há dúvida, portanto. Em face das normas do art. 11, e de seu parágrafo único, extinguiu-se a punibilidade de todos os que, até o dia 26/05/98, cometeram o crime de não pagar contribuições de previdência descontadas de empregados.⁶ Mesmo aqueles contra os quais já exista sentença com trânsito em julgado.⁷

Realmente, a coisa julgada penal não impede a aplicação da lei de anistia, que apaga inteiramente o caráter criminoso do fato. Mesmo havendo sentença condenatória com trânsito em julgado, esta não pode mais ser executada, e se

⁶ Código Penal, art. 107, inciso II.

⁷ Cf. Damásio E. de Jesus, Código Penal Anotado, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 247.

está em execução, esta deve cessar imediatamente.⁸

Assim é também no estrangeiro, posto que a anistia, como instituto do Direito Penal, tem conformação praticamente universal.⁹

8. Extinção da Punibilidade e Reincidência

Ressalte-se, finalmente, que uma vez extinta a punibilidade, cessam todos os efeitos da condenação, salvo apenas aqueles do âmbito civil, como o dever de indenizar danos.

Assim, o condenado beneficiário da anistia volta imediatamente a ser primário, para todos os efeitos.

É certo que, neste ponto, valiosa opinião em sentido contrário pode ser registrada, que é a de Nelson Hungria, mas a doutrina daquele notável penalista brasileiro é, neste ponto, absolutamente minoritária.¹⁰

A razão, neste ponto, está com Magalhães Noronha, cuja opinião é adotada pela esmagadora maioria dos penalistas brasileiros e estrangeiros. "A anistia opera *ex tunc* rumo ao passado, concedida, cessam todos os efeitos penais e retorna o delinquento à primariedade".¹¹

9. O Tipo Previsto no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90

O art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, define como crime o *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos*.

É possível sustentar-se que, em face da norma de anistia em questão, extinguiu-se a punibilidade, também, dos que foram denunciados como incurso nesse dispositivo.

O art. 34, da Lei nº 9.249/94, restabeleceu o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade nos crimes previstos na Lei nº 8.137/90, e não se referiu ao crime previsto no art. 95, alínea "d", da Lei nº 8.212/91. Houve, então, quem sustentasse ser aquela causa de extinção da punibilidade aplicável, por analogia, aos acusados como neste último dispositivo legal.¹² E o Supremo Tribunal Federal concedeu *habeas corpus* para trancar ação penal, afirmando a identidade essencial entre os tipos penais descritos no art. 95, alínea "d", da Lei nº 8.212/91, e no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.¹³

⁸ Cf. E. Magalhães Noronha, *Direito Penal*, 29ª edição, Saraiva, São Paulo, vol. 1, p. 339.

⁹ Cf. Sebastian Soler, *Derecho Penal Argentino*, Tea, Buenos Aires, 1992, pp. 538/530; Carlos Fontán Balestra, *Tratado de Derecho Penal*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1995, tomo III, p. 476.

¹⁰ Novas Questões, citado por Magalhães Noronha, *Direito Penal*, 29ª edição, Saraiva, São Paulo, vol. 1, p. 339.

¹¹ Paulo José da Costa Jr., *Curso de Direito Penal*, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, vol. 1, p. 228.

¹² Márcio Andrade Torres (Procurador da República) e Maria Cristina Barongeno Cukierkom (Juíza Federal), A extinção da punibilidade pelo pagamento, antes do oferecimento da denúncia, das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, em *Boletim IBCCrim*, nº 40, abril/1996, pp. 5/6.

¹³ HC 73.418-RS, rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 5/3/96, Informativo STF, nº 22, 4 a 8 de março de 1996, a dizer:

"Se a conduta tipificada no art. 95, d, da Lei 8.212/91 ('deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;') coincide essencialmente com a descrita no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 ('deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos'), tem-se como aplicável a réu processado com fundamento no primeiro dispositivo o benefício previsto no art. 34 da Lei 9.249/95 ('Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, ... quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia')."

Agora ocorre o inverso. O art. 11, e seu parágrafo único, da Lei nº 9.639/98, reporta-se apenas aos incursos no art. 95, alínea “d”, da Lei nº 8.212/91. Não faz referência ao art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. Estariam os acusados, ou condenados, como incursos neste último dispositivo legal, favorecidos com a anistia?

Entendo que sim, pois, como afirmou o Supremo Tribunal Federal, há evidente identidade essencial entre os dois tipos penais. Tem-se, em ambos, a conduta típica de não recolher aos cofres públicos tributo que teria sido cobrado, ou descontado, de terceiros. Mais exatamente, tem-se em ambos os tipos a definição como crime da simples situação de devedor, que se choca, aliás, flagrantemente, como temos sustentado, com a

norma da Constituição que veda a prisão por dívidas.

A identidade dos dois tipos penas é indubitosa. Tanto no art. 95, alínea “d”, da Lei nº 8.212/91, como no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, tem-se definida como crime a conduta de deixar de recolher tributo aos cofres públicos, sem que nesses tipos tenha lugar qualquer componente fraudulento. Pura situação de devedor de tributo.

Por outro lado, do ponto de vista social tem-se de considerar que é mais grave deixar de recolher contribuições de seguridade, do que deixar de recolher tributos outros, receitas genéricas do Tesouro Nacional, que tem diversas outras formas para suprir suas deficiências, enquanto a falta de recursos da seguridade social atinge diretamente as classes mais carentes da sociedade.