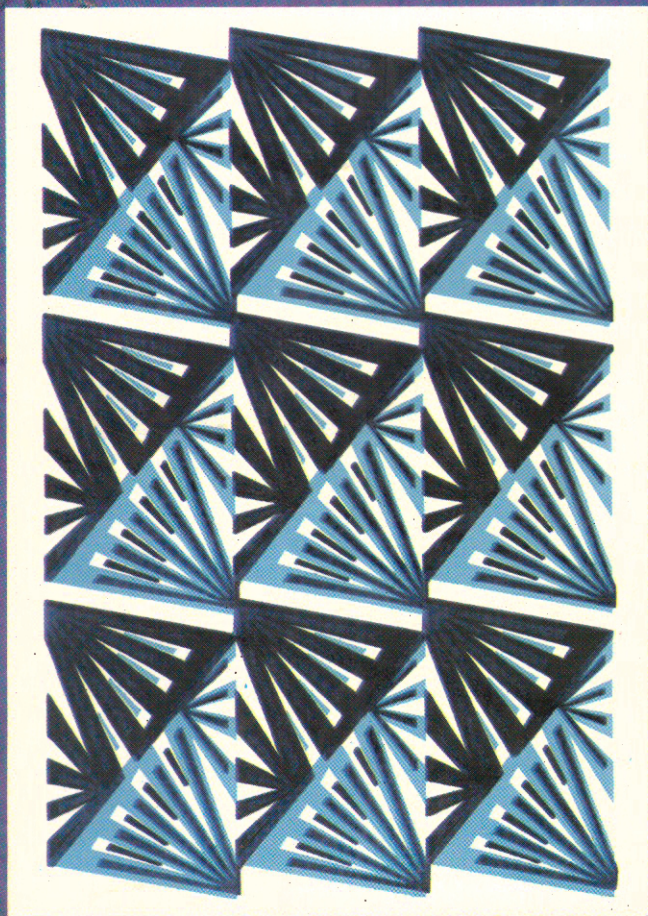


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



39

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

39

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

(DEZEMBRO - 1998)



Odetto Guersoni
é o autor da obra
reproduzida 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

- CNPJ - Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas - comentários acerca da Instrução Normativa SRF/nº 27/83 - *Andrei Mininel de Souza* 7
- A contribuição do salário-educação diante das decisões proferidas pelo STF nos RREE nºs 198.554-2 e 214.206-9 - consequências práticas - *Aroldo Gomes de Mattos* 12
- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores - proibição de discriminar produtos estrangeiros - critérios de sua progressividade - *Aurélio Pitanga Seixas Filho* 22
- Recurso tributário protelatório e o dano processual - *Carlos Henrique Abrão* 27
- A declaração de inconstitucionalidade e a restituição do indébito na seara tributária - *Carlos Henrique da Fonseca* 34
- A contribuição de acidente de trabalho - *Dora Martins de Carvalho* 38
- Excesso de exação - *Hugo de Brito Machado* 49
- ICMS - base de cálculo - venda de mercadoria por preço inferior ao custo - *José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis* 64
- O alcance da anistia, aos crimes de omissão no recolhimento de contribuições, introduzida pela Lei 9.639/98 - *Miguel Teixeira Filho* 75
- Retenção, por parte do co-obrigado, de contribuições não recolhidas pelo sujeito passivo original - *Wladimir Novaes Martinez* 83

Opinião Legal

- Distinção entre os regimes jurídicos de mandato mercantil e da distribuição de produtos - disciplina tributária - *Ives Gandra da Silva Martins* 89

Excesso de Exação

Hugo de Brito Machado

1. O Tipo e suas Modalidades

1.1. O texto legal

A definição legal do excesso de exação está no § 1º, do art. 316, do Código Penal, que estabelece:

“Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza.”¹

Na cabeça do art. 316 o Código define como concussão “exigir, para si ou para outrem, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida”.

Como se vê, a não ser por terem como agentes o funcionário público, não há nenhuma semelhança entre esses dois tipos penais. O fato de ser um descrito na cabeça do artigo, e o outro no parágrafo, deve-se a simples defeito de técnica legislativa. Melhor seria a definição de cada um deles em dispositivo autônomo.

1.2. Elementos objetivos

Segundo Balestra, *exacción significa el hecho de exigir, com aplicación a impuestos, prestaciones, multas o deudas. Se trata de algo que sólo puede percibir el Estado, en cuyo nombre se actúa. También tiene la aceptación de cobro injusto y violento.*²

O excesso de exação, portanto, é a cobrança de tributo de forma exacerbada. A conduta nuclear do tipo é definida pelo verbo *exigir*, que há de ser entendido no contexto do dispositivo legal. Como se trata de exigir tributo, tem-se que o objeto exigido não se destina ao funcionário, mas ao ente público, e a *exigência* somente se caracteriza se formulada mediante a conduta própria a ser adotada na atividade de cobrança que é, em princípio, a lavratura do auto de infração correspondente. Pode a exigência consistir, também, no colocar o pagamento de determinado tributo como condição para o atendimento de pretensão do contribuinte junto ao ente público.

A “exigência” feita por meios que não sejam adequados a demonstrar que o tributo há de ser pago ao ente público não



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 Dispositivo com redação que lhe deu o art. 20, da Lei nº 8.137, de 27.12.90

² Carlos Fontán Balestra, Tratado de Derecho Penal, tomo VII, 2ª edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, (Argentina), tomo VII, p. 343.

configura o tipo em exame, podendo, é certo, configurar outro crime, inclusive o de *concussão*, ou de *corrupção passiva*, conforme as circunstâncias.

O objeto da exigência há de ser tributo, como tal definido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional. A lei refere-se a tributo ou contribuição social, mas na verdade a contribuição social é um tributo. O legislador explicitou para evitar dúvidas.

Configura-se o excesso de exação quer pela exigência de *tributo indevido*, como pelo emprego, na cobrança de *tributo devido*, de meios vexatórios ou gravosos, que a lei não autoriza. Existem, portanto, duas modalidades do mesmo tipo, configurada, uma, pela exigência de tributo que o funcionário sabe ou deveria saber *indevido*; e a outra, pela utilização, na cobrança de tributo *devido*, de meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.

1.3. Elementos normativos

Constituem elementos normativos o ser o tributo *indevido*, em uma das modalidades do tipo, e o serem os meios utilizados na cobrança vexatórios e *não autorizados por lei*, na outra de suas duas modalidades. O erro quanto a esses elementos normativos exclui o dolo, mas não exclui a culpa, porque em se tratando de crime próprio, cujo agente tem o dever legal de conhecer as normas que lhe cumpre aplicar, não se pode ter como inevitável o erro de direito.

1.3.1 Tributo indevido

Como tributo *indevido* entende-se o que não foi instituído por lei, ou já foi pago, ou está sendo exigido em quantia maior que a devida.³

Pode ocorrer que o tributo tenha sido instituído por lei, mas exista dúvida quanto à ocorrência do fato gerador respectivo. Dúvida que pode residir na interpretação da lei, ou do fato. Se é fundada essa dúvida, pode ser que não se configure o ilícito penal. Se infundada, evidentemente não impede que o crime se configure. É o que ocorre nos casos em que a jurisprudência tenha afastado a dúvida. Assim, havendo jurisprudência firmada no sentido de ser indevido o tributo em determinada situação, a exigência deste configura claramente o excesso de exação.

Pode ser indevido o tributo, outrossim, porque instituído por lei inconstitucional. A autoridade administrativa não tem, no Direito brasileiro, competência para decidir a respeito da constitucionalidade das leis. Assim, não comete crime de excesso de exação o funcionário que cobra tributo fundado em lei inconstitucional, se essa inconstitucionalidade ainda não foi afirmada pelo Supremo Tribunal Federal, definitivamente, seja no controle direto, ou no controle difuso, sendo irrelevante, neste caso, que já tenha sido seguida de resolução do Senado Federal suspendendo-lhe a vigência.

Efetivamente, a Administração não deve seguir cobrando tributo fundado em lei que o Supremo Tribunal Federal já declarou inconstitucional, em decisão definitiva. A afirmação da inconstitucionalidade, em decisão definitiva, implica liberação da autoridade administrativa de seu dever de lançar, previsto no art. 142 e seu parágrafo único do Código Tributário Nacional.⁴

³ Cf. Nelson Hungria, Comentários ao Código Penal, vol. IX, Forense, Rio de Janeiro, 1959, vol. IX, p. 363; Damásio E. de Jesus, Código Penal Anotado, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 778.

⁴ Nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional.

A afirmação da inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, tem efeito geral, fazendo cessar a vigência da lei. A cobrança do tributo, fundado em lei assim declarada inconstitucional, configura indubitavelmente o excesso de exação, além de ser um desrespeito à Corte Maior.

Se a decisão ocorre na via de exceção, pode parecer que o funcionário não estaria cometendo excesso de exação ao aplicar a lei assim declarada inconstitucional. A decisão, produzindo efeito apenas entre as partes no processo, não obrigaria a Fazenda a abster-se de aplicá-la.

Tal entendimento, todavia, é equivocado. Não se pode confundir o efeito jurídico processual da decisão, com o seu significado como elemento formador da Ciência do Direito. Tributo que o funcionário sabe, ou deve saber indevido, não é apenas aquele já declarado indevido pelo Judiciário, mas aquele que diante das normas do sistema jurídico se há de considerar indevido. E não é razoável considerar-se devido o tributo por um contribuinte, se outro, em situação igual, já obteve decisão da Corte Maior, dando pela inconstitucionalidade da lei em que se funda.

Não se venha argumentar com a inexistência de efeitos gerais da decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida no controle difuso. Primeiro, porque a Administração é parte também no caso idêntico, em que foi afirmada a inconstitucionalidade, e assim *conhece* a decisão *oficialmente*. Segundo, porque desconsiderar a decisão da Corte Maior, ao argumento de que fora proferida em outro processo, é puro desrespeito ao princípio da *harmonia* entre os Poderes.⁵

A harmonia se constrói com o respeito, independentemente do dever formal. A decisão do Supremo Tribunal Federal, na via do controle concentrado, impõe-se à Administração Pública, como a todos se impõe, pela via do dever jurídico formal, independentemente de se cogitar de harmonia. A decisão proferida na via do controle difuso há de ser respeitada pela Administração porque a esta cabe contribuir *voluntariamente* para a construção da harmonia entre os Poderes.

Para a configuração do excesso de exação a lei não exige tenha sido o tributo declarado indevido em decisão judicial definitiva. Muito menos que isto tenha ocorrido em processo no qual a Fazenda seja parte. Não se trata de crime de desobediência a decisão judicial. O crime configura-se em face da lei, simplesmente. Não é necessária a existência de decisão, seja administrativa ou judicial, a respeito. Basta que o funcionário saiba, ou deva saber, ser indevido o tributo cobrado.

Se o Supremo Tribunal Federal já afirmou, por qualquer via, a inconstitucionalidade de uma lei, é indubitoso que o funcionário sabe, ou deve saber, que o tributo na mesma fundado é indevido. Tal decisão, em qualquer caso, só é possível pelo voto da maioria absoluta dos membros do Tribunal, de sorte que, sobretudo diante da lição que nos é dada pela experiência, não é razoável presumir-se a mudança de uma decisão desse porte.⁶

1.3.2. Tributo devido cobrado indevidamente

Configura também o tipo a cobrança de tributo devido, se o agente utiliza

⁵ Constituição Federal, art. 2º.

⁶ Constituição Federal, art. 97.

meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza. Em outras palavras, o crime estará configurado quando, mesmo sendo devido o tributo, o agente do fisco faz sua cobrança utilizando meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.

Segundo registro de Hungria, esta modalidade do tipo “remontando ao Código de 1830, é uma singularidade da legislação penal brasileira, que teve, a propósito, o aplauso de Silva Ferrão (ao notar a omissão de critério idêntico no Cód. Penal português).”⁷

Constituem meio vexatório, que a lei não autoriza, as denominadas sanções políticas. Quer no caso em que a lei, em sentido estrito, não comina a sanção política, quer no caso em que a lei comina a sanção, mas é inconstitucional.

Já em 1971 afirmamos:

“É torrencial a jurisprudência dos tribunais no sentido de que é inconstitucional toda e qualquer forma de sanção administrativa que importe em restringir, impedir ou dificultar a atividade do contribuinte, como de qualquer cidadão. É incontável o número de decisórios do Supremo Tribunal Federal em que se tem afirmado: ‘Não é lícito a administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte para compeli-lo ao pagamento do débito fiscal.’ (STF, RE nº 63.045, em RDA, vol. 93, p. 45).”⁸

Em Direito Tributário a expressão *sanções políticas* corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

O Supremo Tribunal Federal sumulou sua jurisprudência no sentido de serem inconstitucionais as sanções políticas. A Súmula 70 diz que *é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo*. Diz a Súmula 323 que *é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributo*, e a 547 estabelece que *não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais*.

Não obstante inconstitucionais, as sanções políticas, que no Brasil remontam aos tempos da ditadura de Vargas, vêm se tornando a cada dia mais numerosas e arbitrárias, consubstanciando as mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos, ou às vezes como forma de retaliação contra o contribuinte que vai a Juízo pedir proteção contra cobranças ilegais.

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa

⁷ Nelson Hungria, Comentários ao Código Penal, vol. IX, Forense, Rio de Janeiro, vol. IX, p. 363.

⁸ Hugo Machado, Imposto de Circulação de Mercadorias, Editora Sugestões Literárias, São Paulo, 1971, pp. 222/223.

de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal.

A suspensão e o cancelamento da inscrição no cadastro fazendário implicam verdadeira proibição do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nada, portanto, justifica tal providência, posto que o art. 5º, inciso XIII, da CF/88, coloca no altiplano dos direitos fundamentais a liberdade profissional, a dizer que *é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*, enquanto o art. 170, parágrafo único, da Lei Maior, diz que *é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei*.

No primeiro desses dispositivos consagra-se a liberdade de exercício profissional, e a única exigência possível, como condição para tal exercício, diz respeito à capacidade profissional. Assim, por exemplo, para exercer a atividade de médico, ou de advogado, é válida a exigência do diploma univer-

sitário, que atesta a respectiva capacitação profissional.

No segundo, consagrada está a liberdade de exercício de atividade econômica. Mais ampla, tanto que não comporta exigência nenhuma, nem mesmo de capacitação, seja de que natureza for.

É certo que a norma constitucional, acima transcrita, ressalva os casos previstos em lei. Isto, porém, não quer dizer que a lei possa condicionar o exercício da atividade econômica ao pontual pagamento dos tributos. Admitir que somente os que pagam pontualmente os tributos têm direito ao exercício da atividade econômica, e em consequência, admitir o cancelamento da inscrição do contribuinte inadimplente, seria converter em regra a exceção prevista no art. 170, parágrafo único, da Constituição. Como as atividades econômicas estão, em princípio, sujeitas aos tributos, a inscrição funcionaria como autorização para o respectivo exercício.

A ressalva contida no final do dispositivo na verdade diz respeito a certas atividades que, por questão de segurança, ficam a depender da autorização estatal, como acontece, por exemplo, com o fabrico e comercialização de determinadas armas e munições. Obviamente não seria razoável admitir-se a produção, ou o comércio, de metralhadoras, por exemplo, sem autorização e controle do Estado.

A legislação de alguns Estados facultava a suspensão, e até o cancelamento, da inscrição no cadastro de contribuintes como forma de punição. A legislação tributária do Estado do Ceará, por exemplo, admite a suspensão das inscrições de contribuintes que praticarem determinadas infrações, que menciona, e até a cassação da inscrição, *na hipótese de não resolução das pendências no prazo*

de 60 dias.⁹ A de Pernambuco, a seu turno, estabelece o cancelamento da inscrição como forma de punição das infrações que menciona, chegando ao cúmulo de colocar entre os casos de cancelamento *outras hipóteses previstas em portaria do Secretário da Fazenda*.¹⁰

A legislação do Rio Grande do Sul estabelece tratamento curioso para o problema, determinando que o deferimento da inscrição como contribuinte desse imposto “fica condicionado à prestação de fiança idônea, cujo valor será equivalente ao imposto calculado sobre operações ou prestações estimadas para um período de 6 (seis) meses, caso o interessado, tendo sido autuado por falta de pagamento de impostos estaduais, tenha deixado de apresentar impugnação no prazo legal ou, se o fez, tenha sido julgada improcedente, estendendo-se o aqui disposto, no caso de sociedades comerciais, aos sócios ou diretores.”¹¹

Estabelece, também, o regulamento gaúcho, que a garantia exigida como condição para inscrição do contribuinte “não ficará adstrita à fiança, podendo ser exigida garantia real, ou outra fidejussória;” e mais, “deverá ser complementada sempre que exigida e, sempre que se tratar de garantia fidejussória, atualizada a cada 6 (seis) meses.”¹²

Diz ainda o referido regulamento que a inscrição do contribuinte do ICMS poderá ser cancelada, entre outras hipóteses também inadmissíveis, se este não prestar a fiança exigida. Inscrição que somente poderá ser novamente concedida “se comprovado terem cessado as

causas que determinaram o cancelamento e satisfeitas as obrigações dela decorrentes” (sic).¹³

Maior absurdo não pode haver, porque isto significa colocar como condição para o exercício da atividade econômica o pagamento do tributo.

A inscrição no cadastro de contribuintes não pode ser transformada em autorização para exercer a atividade econômica. Nem o seu cancelamento em forma de obrigar o contribuinte a cumprir seus deveres para com o Estado. Mesmo o contribuinte mais renitente na prática de infrações à lei tributária não pode ser proibido de comerciar. Mesmo aquele que tenha sido condenado, no juízo criminal competente, por prática de crime de sonegação de tributos, tem o direito de continuar exercendo o comércio, porque a lei não comina aos que cometem esse crime a pena de proibição do exercício do comércio.

Aliás, mesmo a lei penal, lei ordinária federal posto que à União compete legislar em matéria penal, não pode cominar a pena de cancelamento da inscrição do contribuinte, posto que estaria instituindo pena de caráter perpétuo, que a Constituição proíbe.¹⁴

A ilicitude do não pagar os tributos devidos não exclui o direito de exercer a atividade econômica, que é direito fundamental. Atividade econômica lícita, é certo, mas a ilicitude do não pagar o tributo não faz ilícita a atividade geradora do dever tributário. Uma coisa é a ilicitude de certa atividade. Outra, bem diversa, a ilicitude consistente no descumprimento da obrigação tributária, prin-

⁹ Decreto nº 24.569, de 31/07/97, artigos 101 a 103.

¹⁰ Decreto nº 14.876, de 12/03/91, artigo 77.

¹¹ Art. 3º, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 26/08/97.

¹² Art. 3º, parágrafo único, alíneas “a” e “b”.

¹³ Art. 6º, inciso I, e seu parágrafo único.

¹⁴ Art. 5º, inciso XLVII, alínea “b”.

principal ou acessória. Mesmo incorrendo nesta última, quem exercita atividade econômica continua protegido pela garantia constitucional. Cabe ao fisco a utilização dos caminhos que a ordem jurídica oferece para constituir o crédito tributário, e cobrá-lo, mediante a ação de execução fiscal.

De todo modo, apesar de flagrantemente inconstitucionais, as sanções políticas seguem sendo largamente praticadas, não mais das vezes por puro comodismo das autoridades da Administração Tributária, que nelas encontram meio fácil de fazer a cobrança de tributos. Tem sido freqüente, assim, a impetração de mandados de segurança para garantir aos contribuintes a prática da atividade econômica, livrando-os das restrições arbitrárias que as autoridades fazendárias teimam em lhes impor.

Ocorre que do deferimento do *writ* nenhuma consequência decorre, capaz de inibir tais práticas arbitrárias. Por isto proliferam, e se repetem até para o mesmo beneficiário da ordem judicial, que tem de ser repetida em todos os casos, gerando enorme encargo para o Judiciário.

O caminho para inibir as sanções políticas é a ação de indenização por perdas e danos, contra a entidade pública, com pedido de citação também da autoridade responsável pela ilegalidade, tudo com fundamento no art. 37 e seu § 6º, da vigente Constituição Federal. A sanção política, conforme o caso, pode causar dano moral, dano material, e lucros cessantes, tudo a comportar a respectiva indenização, desde que devidamente demonstrados.

A questão da responsabilidade da Administração Tributária pelos danos causados ao contribuinte vem sendo objeto de atenção de juristas do Velho Mundo, onde também o assunto não era tratado.¹⁵ Cuida-se de reação legítima do cidadão contra os freqüentes abusos do fisco, que se não reprimidos poderão provocar grande e indesejável retrocesso na relação tributária, que de relação jurídica poderá voltar a ser relação simplesmente de poder.

No Brasil a questão ainda foi explorada pela doutrina, mas a jurisprudência já registra precioso precedente do Supremo Tribunal Federal, que em recente julgado condenou o fisco a indenizar dano causado ao contribuinte por indevida resposta a consulta que este lhe formulara.¹⁶

O referido julgado da Corte Maior fundou-se no art. 107 da CF de 1969, (vigente na época dos fatos), ao qual corresponde o § 6º, do art. 37, da CF/88, a dizer: "As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa."

A nosso ver, porém, faz-se necessária a responsabilização pessoal da autoridade. Não basta a do Estado. Enquanto ninguém for pessoalmente responsabilizado pelas práticas ilegais, o fisco vai continuar agindo de forma arbitrária, porque as autoridades não estão preocupadas de nenhum modo com a legalidade. Mesmo que haja responsabilização da entidade pública, a ilegalidade

¹⁵ Cf. Maria Teresa Mata Sierra, *La Responsabilidad Patrimonial de la Administracion Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1997.

¹⁶ RE 131.741-SP, rel.: Min. Marco Aurélio, julgado em 09.04.96, Informativo STF nº 26, p. 1.

seguirá sendo praticada, porque cada governante vai deixar o problema da indenização para o sucessor, cuidando apenas de protelar o desfecho da questão. Entretanto, no momento em que a autoridade sentir-se responsabilizada, pessoalmente, pela conduta ilegal ou abusiva, certamente vai pensar bem antes de prosseguir em sua prática.

1.4. Elemento subjetivo

1.4.1. O dolo

Na redação anterior, configurava-se o crime pela exigência de tributo que o funcionário *sabia* ser indevido. Era, pois, necessário tivesse o funcionário pleno conhecimento da circunstância de ser o tributo indevido. Havendo desinformação a esse respeito não se configurava o tipo.¹⁷ Necessária, portanto, era a presença do dolo direto.

Na redação atual foi introduzida importante mudança quanto ao elemento subjetivo do tipo, nesta parte. Agora, configura-se o crime pela exigência de tributo que o funcionário sabe *ou deveria saber* indevido. A dúvida, portanto, já não exclui a tipicidade do fato. Aliás, sendo a conduta de exigir o tributo praticada por agente fiscal, titular de cargo ou função técnica para cuja investidura se exija conhecimento especializado, a alternativa *ou deveria saber* é sempre invocável. O funcionário competente para o exercício da fiscalização tributária tem o dever legal de saber quais são os tributos devidos. Assim, se exige tributo indevido, comete excesso de exação.

Segundo Damásio, a expressão *ou deveria saber* tornou o fato punível a título de dolo eventual, ou indireto, mas o tipo não admite a modalidade culposa.¹⁸

1.4.2. Dolo eventual ou indireto

Diz-se que há dolo eventual, ou indireto, quando o agente assume o risco de produzir o resultado. Ele não age movido pela vontade de atingir o resultado, mas admite a possibilidade de produzi-lo e, mesmo assim, age, sem se preocupar em evitá-lo.

É razoável entender-se que o funcionário, exercendo a atividade de cobrança de tributos sem estar habilitado para tanto está assumindo o risco de fazer exigências de tributo indevido, e que, se em determinada situação concreta ele tem dúvida, e mesmo assim formula a exigência, o dolo eventual pode estar caracterizado.

Ocorre que a distinção entre o dolo direto e o eventual parece ser mais adequada em relação aos crimes de resultado. O excesso de exação, porém, é crime formal, ou de mera conduta, e neste caso fica difícil a sua caracterização. Se o funcionário deveria saber que determinado tributo é indevido, e mesmo assim o exige, não se pode dizer que a exigência, conduta, apenas desencadeia a possibilidade de um resultado ilícito. Ela, a conduta, já em si mesmo configura o crime.

1.4.3. A culpa

Em face da redação anterior tinha-se um crime doloso. O dolo era exigido pela expressão *que sabe indevido*. Agora, porém, em face da nova redação dada ao § 1º, do art. 316, do Código Penal, pelo art. 20 da Lei nº 8.137, de 27.12.90, o tipo aperfeiçoa-se, também, com a exigência de tributo que o agente *deveria saber indevido*. Se alguém exerce as funções de fiscal de tributos, certamente tem o dever de saber quais são os tri-

¹⁷ Cf. Damásio E. de Jesus, Código Penal Anotado, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 778.

¹⁸ Damásio E. de Jesus, Direito Penal, 4º vol., 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 131.

butos devidos, suas hipóteses de incidência, de não-incidência, imunidades, isenções etc. Tem o dever de conhecer a legislação tributária. Se não conhece está atuando com imperícia e, portanto, culposamente.

O excesso de exação, na modalidade configurada pela exigência de tributo indevido, agora já não exige o dolo. Configura-se tanto pela conduta dolosa, como pela conduta culposa. Não se trata de dois tipos penais, um doloso, e outro culposos, com penas diferentes. O tipo é um só, e configura-se pela conduta do agente que sabe ser indevido o tributo, e mesmo assim o exige, e também pela conduta do agente que devendo saber indevido o tributo o exige.

Na modalidade configurada pela conduta de cobrar tributo devido com utilização de meios vexatórios ou gravosos que a lei não autoriza, é necessário o dolo. Assim, se o funcionário utiliza um meio vexatório, ou gravoso, supondo ser o mesmo legalmente autorizado, não se configura o crime.

1.4.4. Erro na interpretação da lei tributária

Se o funcionário comete erro na interpretação da lei tributária, e formula exigência de tributo indevido, na suposição de que o tributo é devido, ou utiliza na cobrança de um tributo devido um meio vexatório que supõe legalmente autorizado, configura-se hipótese de erro de tipo. Seja o erro evitável, ou inevitável, fica excluído o dolo, e assim o crime não estaria configurado se a exigência de tributo indevido fosse punível apenas a título de dolo.

Punível, como é, o excesso de exação, também a título de culpa, tem-se de saber se o erro cometido pelo funcionário na interpretação da lei tributária era

evitável, ou inevitável. Em se tratando de erro evitável, que não exclui a culpa, o crime estará configurado. Sendo o erro inevitável, porém, a culpa fica excluída, e conseqüentemente também fica excluída a configuração do crime.

É razoável considerar-se o erro inevitável se há divergência jurisprudencial a respeito da norma tributária em questão. Se, porém, a jurisprudência é pacífica, ou não existirá erro, ou este há de ser tido como evitável.

Assim, por exemplo, na aplicação de sanção política, considerada forma oblíqua de cobrança de tributo, é inadmissível o erro porque a jurisprudência é torrencial e pacífica no afirmar a inconstitucionalidade das sanções políticas.

Aliás, são comuns as manifestações de autoridades da Administração Tributária no sentido de que o contribuinte pode buscar amparo judicial, que somente mediante ordem judicial poderão adotar as providências pretendidas pelo contribuinte. Isto revela, com meridiana clareza, a consciência da ilicitude do procedimento autoritário.

1.4.5. Obediência a ordem de superior hierárquico

Se o funcionário formula a exigência de tributo indevido, ou se utiliza, na cobrança de tributo devido, meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza, cumprindo determinações de superior hierárquico, constantes de Portaria ou ato semelhante, emanado da autoridade competente da Administração Tributária, coloca-se a questão de saber se fica excluída a sua culpabilidade, e conseqüente responsabilidade penal.

Tem-se de distinguir as duas modalidades do crime.

Na exigência de tributo indevido, como o tipo se configura não apenas

com o dolo, mas também com a culpa, a obediência a ordem não manifestamente ilegal não impede que se configure o crime. Mesmo que em face da ordem de seu superior hierárquico o funcionário incorra em erro de tipo, supondo que o tributo é devido. O erro de tipo, neste caso, se evitável, exclui o dolo, mas não exclui a culpa. Só o erro inevitável exclui também a culpa, mas se o erro é inevitável é mais coerente entender-se que a ilegalidade da ordem não é manifesta. A mesma razão que faz manifesta a ilegalidade da ordem, aponta para a inevitabilidade do erro. Não haverá necessidade de cogitar-se de erro de tipo, portanto. Bastará considerar-se não manifestamente ilegal a ordem.

Já na modalidade do crime, configurada pela utilização, na cobrança de tributo devido, de meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza, a situação é diversa. O tipo, nessa modalidade, somente se configura com o dolo. Assim, se a ordem do superior hierárquico não é manifestamente ilegal e induz o funcionário ao erro de tipo, vale dizer, ao erro quanto a serem ou não autorizados os meios que está utilizando, configurado o erro, seja este evitável ou não, o tipo não se configura, à míngua do dolo. Poderá, neste caso, estar configurado o tipo em relação ao superior hierárquico autor da ordem não manifestamente ilegal.

Entretanto, havendo ordem superior, que não seja manifestamente ilegal, é razoável admitir-se que o próprio autor da ordem incorreu em erro de tipo, quer no atinente ao ser devido o tributo, como no atinente a ser legalmente autorizado

o meio utilizado em sua cobrança. O erro evitável, neste caso, exclui o dolo, elemento subjetivo indispensável à configuração do tipo na modalidade de uso de meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza na cobrança de tributo devido. Não exclui, porém, a culpa, e por isto não impede a configuração do tipo na modalidade de cobrança de tributo que o agente sabe ou deveria saber indevido.

Se a ordem superior é manifestamente ilegal, o autor da ordem e o funcionário que a cumpre, ambos, cometem o crime. Este será o autor material, e aquele o intelectual, ou partícipe. Se, porém, a ordem superior é para a utilização de um meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza, e induz o funcionário subalterno a supor ser aquele meio legalmente autorizado, o dolo deste resta excluído pelo erro de tipo, estará configurada hipótese de autoria mediata.¹⁹ Punível será apenas o superior hierárquico.

1.5. Forma qualificada

O excesso de exação tem uma forma simples, que estudamos acima, e uma forma *qualificada*, prevista no § 2º, do art. 316, do Código Penal, que comina pena mais severa “se o funcionário desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos”.

Nos dias atuais a prática dessa forma qualificada²⁰ do excesso de exação tornou-se mais rara, visto como o recolhimento dos tributos geralmente ocorre pela via bancária. Em pequenas cida-

¹⁹ Damásio E. de Jesus, *Direito Penal*, 1º vol., 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, pp. 362/363.

²⁰ Aliás, fala-se aqui de forma qualificada mas, a rigor, pode-se considerar que se trata de um tipo penal autônomo, que pode ser definido como apropriação de tributo indevido, cujo tipo está configurado pela conduta de *desviar, em proveito próprio ou alheio, tributo indevido que recebeu para recolher aos cofres públicos*. De todo modo, em atenção à doutrina de penalistas ilustres, que trata desse ilícito penal como forma qualificada de excesso de exação, assim também dela estamos tratando.

des do interior, todavia, ainda existem as Coletorias, onde o contribuinte paga seus impostos, sendo possível, neste caso, ocorrer o excesso de exação em sua forma qualificada.

Há quem estabeleça distinção entre o recebimento do tributo, pelo funcionário, e o seu recolhimento aos cofres públicos. Damásio, por exemplo, afirma que se o desvio, em proveito próprio ou alheio, ocorre depois do recolhimento aos cofres públicos, o crime configura-se o de peculato.²¹ Essa distinção, todavia, pelo menos em princípio não existe. O funcionário, competente para receber o tributo, age em nome do Estado, de sorte que o *recebimento* por este efetuado e o *recolhimento* aos cofres públicos se confundem. A distinção somente é possível no caso em que o funcionário que *recebe* o tributo indevido não é órgão arrecadador, e recebe o tributo em circunstâncias excepcionais, para fazer o seu *recolhimento* aos cofres públicos, vale dizer, aos órgãos arrecadadores.

2. Bem Juridicamente Tutelado

O excesso de exação é crime contra a Ordem Tributária.²² Na sistemática do Código está entre os crimes contra a Administração Pública. Atinge também, é certo, interesse do particular contra o qual é feita a exigência do tributo indevido, ou é utilizado, na cobrança do tributo indevido, meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza. Tem-se, portanto, dois bens juridicamente tutelados, a saber, a moralidade administrativa,

porque a prática do crime em questão desmoraliza a administração pública,²³ e também o direito individual do contribuinte, que é molestado com o fato.

3. Sujeitos do Crime

3.1. Sujeito ativo

Cuida-se de crime próprio. Só pode ser cometido por funcionário público, mas é admissível a participação de particular.²⁴ “Não é necessário que tenha a missão funcional de arrecadação de impostos, taxas e emolumentos. Não há exigência de que o sujeito seja competente para a arrecadação.”²⁵

Sujeito ativo do excesso de exação não é apenas o fiscal que lavra um auto de infração. Pode ser também o Chefe da repartição que notifica o contribuinte a pagar tributo indevido, ou adota contra ele o procedimento de cobrança, vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza, o procurador que promove execução fiscal indevida, ou qualquer outro agente do Erário, que pratica a ação tipo.

Pode praticar o excesso de exação qualquer funcionário público, mesmo que de outras repartições que não aquela incumbida da arrecadação tributária. Este aspecto assume maior importância em se tratando da modalidade do tipo consistente na utilização de meios vexatórios ou gravosos para constranger o contribuinte ao pagamento do tributo devido. Assim, a autoridade que se recusa a fornecer o habite-se relativo a um prédio, alegando que o proprietário não fez a pagamento de impostos ou contribuições incidentes sobre mercadorias,

²¹ Damásio E. de Jesus, Direito Penal, 4º vol., 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 132.

²² Embora não esteja assim definido pela Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, é razoável admitir-se como tal, por sua natureza.

²³ Cf. Magalhães Noronha, Direito Penal, vol. 4, 19ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 240.

²⁴ Cf. Damásio E. de Jesus, Código Penal Anotado, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 777.

²⁵ Damásio E. de Jesus, Código Penal Anotado, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 778.

ou serviços empregados em sua edificação, pode estar cometendo excesso de exação.

O conceito de funcionário público é amplo. Há, no Direito Penal, um conceito próprio, de sorte que não importa, neste particular, o conceito técnico formulado no âmbito do Direito Administrativo. Considera-se funcionário público para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública, ainda que em entidade paraestatal.²⁶ Não se incluem, porém, no conceito de funcionário público os concessionários de serviços públicos e seus agentes.²⁷

3.2. *Sujeito passivo*

São sujeitos passivos do crime de excesso de exação o Estado, e também o particular. "Sujeito passivo, em primeiro lugar, é o Estado. Em segundo lugar, o particular vítima da conduta."²⁸ É assim, mesmo na forma não qualificada, em que o tributo indevidamente exigido é recolhido aos cofres públicos. "O fato de os dinheiros indevidamente cobrados entrarem para seus cofres não lhe tira essa qualidade. Nem por isso não se desmoraliza a Administração Pública, crescendo que ele fica obrigado à restituição. Claro que sujeito passivo é também o particular, lesado em seu patrimônio."²⁹

4. *Consumação e Tentativa*

4.1. *Nas duas modalidades de sua forma simples*

Em sua forma simples, na primeira modalidade, consistente em exigir tribu-

to indevido, o crime está consumado no momento em que o pessoa contra quem ocorre a exigência dela toma conhecimento. Em outras palavras, consuma-se o crime no momento em que é formalizada a exigência do tributo indevido, pela intimação do sujeito passivo da suposta obrigação tributária de quem se exige o tributo. "Formal o crime, a consumação independe do efetivo pagamento do tributo. A conduta típica consiste em *exigir* e não em *receber*. Na segunda modalidade do crime, o crime resta consumado no momento em que é utilizado o meio vexatório ou gravoso não autorizado pela lei. Independe do recebimento do tributo."³⁰

Embora possa parecer inadmissível a tentativa, essa na verdade pode ocorrer. Estará configurada a tentativa, na primeira modalidade, se o funcionário emite um auto de infração, que por circunstâncias alheias a sua vontade não chega ao conhecimento do autuado. Ou, na segunda modalidade, se o funcionário emite notícia para um jornal, em que pretende publicar fatos constrangedores da vida do contribuinte, como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento do tributo, e a notícia não chega a ser publicada por circunstâncias alheias a sua vontade.

4.2. *Em sua forma qualificada*

Em sua forma qualificada, consistente em apropriar-se o funcionário do tributo que recebeu indevidamente, o crime resta consumado com o desvio. Na prática pode haver caso em que não seja fácil determinar-se quando este se considera ocorrido. Em se tratando de

²⁶ Código Penal, art. 327 e seu § 1º.

²⁷ Damásio E. de Jesus, Código Penal Anotado, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 800.

²⁸ Damásio E. de Jesus, Direito Penal, 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, 4º vol., p. 130.

²⁹ Magalhães Noronha, Direito Penal, 19ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, vol. 4, p. 240.

³⁰ Damásio E. de Jesus, Código Penal Anotado, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 779.

recebimento feito excepcionalmente pelo funcionário que normalmente não tem atribuições de tesouraria, vale dizer, não está autorizado a receber o tributo, fica difícil falar-se em prazo para o seu recolhimento aos cofres públicos.

Também nessa forma qualificada é possível a tentativa. Se o funcionário recebe o tributo indevido e está em fuga do local, sendo preso com o dinheiro em seu poder, pode-se considerar a tentativa configurada.

5. As Penas

5.1. Na forma simples

A pena cominada para o excesso de exação era de detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, ou multa. Penas de aplicação alternativa, portanto. A Lei nº 8.137/90, porém, agravou a sanção para esse delito. Agora, são cominadas para o excesso de exação as penas de reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. Reclusão, em lugar de detenção, com tempo aumentado, cumulada com a multa.

Como observou Damásio, estranhamente a Lei 8.137/90 cominou pena mínima mais grave - 3 anos - para a forma simples.³¹

5.2. Na forma qualificada

Para o caso de excesso de exação em sua forma qualificada pelo desvio do valor recebido, a lei comina pena de reclusão de 2 (dois) a 12 (doze) anos e multa. Justifica-se plenamente que a pena, nessa modalidade qualificada pelo desvio dos valores recebidos, seja mais severa. Não se justifica, porém, que a pena mínima tenha permanecido em dois anos, quando para a forma simples

a pena mínima foi elevada para três anos.

Na Lei nº 8.137/90, bem que poderia ter sido alterada também a redação do § 2º, do art. 316, do Código Penal, ainda que simplesmente para aumentar-se a pena mínima, que deveria ter sido fixada em 4 anos de reclusão, até para haver coerência, posto que a pena máxima, já antes estabelecida em 12 anos, é bem mais severa.

5.3. Aumento da pena

O § 2º, do art. 316, do Código Penal, estabelece que a pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes contra a Administração Pública forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público.

Cuida-se de circunstância majorante da pena.

5.4. Redução da pena

No caso do excesso de exação cometido em quadrilha, ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituitosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços.³²

5.5. Redução da pena e suspensão do processo

Presente a circunstância de redução da pena, é relevante observar-se que esta deve ser considerada para o fim da suspensão do processo. Se em face da redução a pena mínima cominada deve ser

³¹ Damásio E. de Jesus, Direito Penal, 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, 4º vol., p. 132.

³² Parágrafo único, do art. 16, da Lei 8.137/90, decorrente da Lei nº 9.080, de 19.07.95.

considerada igualmente reduzida, pode ocorrer que se tenha esta pena mínima inferior a um ano, e seja cabível, portanto, a suspensão do processo.

Este assunto será melhor examinado quando tratarmos especificamente da suspensão do processo.

6. Ação Penal

6.1. Ação pública incondicionada

A ação penal é pública incondicionada. E sendo assim, tem o Ministério Público o dever de agir, oferecendo a denúncia, independentemente de qualquer provocação.

Nada impede, porém, que o prejudicado com a conduta delituosa ofereça representação ao órgão do Ministério Público, pedindo-lhe a instauração da ação penal. Mesmo que se entenda inadequada essa representação, ela há de ser considerada como notícia do crime.

6.2. Notícia do crime

Como nos crimes de ação pública em geral, qualquer pessoa, independentemente de ter interesse pessoal no caso, pode dar ao Ministério Público a notícia do crime. Mesmo assim, a Lei nº 8.137/90, estabeleceu, expressamente, que qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes nela descritos, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.³³ Em outras palavras, embora sem colocá-la como condição de procedibilidade, a lei admitiu a representação ao Ministério Público, que pode ser feita por qualquer pessoa.

³³ Lei nº 8.137, de 27.12.90, art. 16, assim:

"Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta Lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção."

³⁴ Segundo o art. 5º, inciso LIX, da Constituição Federal de 1988, "será admitida ação privada nos crimes de ação pública, se esta não for intentada no prazo legal".

6.3. Omissão do Ministério Público

Se o Ministério Público deixa transcorrer o prazo de 15 (quinze) dias, contados do recebimento da provocação, sem oferecer a denúncia, pode o particular fazer a queixa crime, pois a ação penal privada é hoje uma garantia constitucional.³⁴

O Supremo Tribunal Federal tem entendido que a ação penal privada não é cabível se o Ministério Público pede o arquivamento do inquérito, ou da representação, mantendo, assim, o entendimento sedimentado à luz do regime autoritário de 1937, quando Vargas utilizava o Ministério Público para fins políticos, castigando os que a ele se opunham, enquanto retribuía com a impunidade os favores de seus correligionários. É razoável, todavia, esperar-se que a Corte Maior, na medida em que nela se reforça a consciência democrática, e o respeito pelos direitos individuais, modifique esse entendimento, para admitir a ação penal privada nos crimes de ação pública, quando o Ministério Público, que é composto de homens e não de deuses, pretenda indevidamente garantir a impunidade.

7. Questão Prejudicial

Diversamente do que acontece no crime de supressão ou redução de tributo, no excesso de exação a questão de saber se o tributo é devido, ou indevido, não pode ser colocada, em princípio, como uma questão prejudicial.

Na modalidade configurada pela exigência de tributo indevido, porque a lei valeu-se da expressão *que sabe ou*

deveria saber indevido,³⁵ e na modalidade configurada pelo uso de meio vexatório ou gravoso porque o tributo, nessa modalidade, é legalmente devido. Poder-se-ia colocar, nessa modalidade, como questão prejudicial a de saber se o meio utilizado é, ou não, legalmente autorizado.

Tanto em uma, como na outra modalidade do tipo, tem-se de considerar que à autoridade da Administração Tribu-

tária cabe, sempre, o dever indeclinável de saber tanto quais são os tributos devidos, assim como tem o dever de saber quais são os meios de que se pode valer para a cobrança do tributo, posto que lhe compete, privativamente, fazer o lançamento tributário, e para tanto ela não depende da definição, por outrem, de quais são os tributos devidos, nem de quais são os meios legalmente autorizados para a respectiva cobrança.

³⁵ § 1º, do art. 316, do Código Penal, com redação que lhe deu o art. 20, da Lei nº 8.137/90.