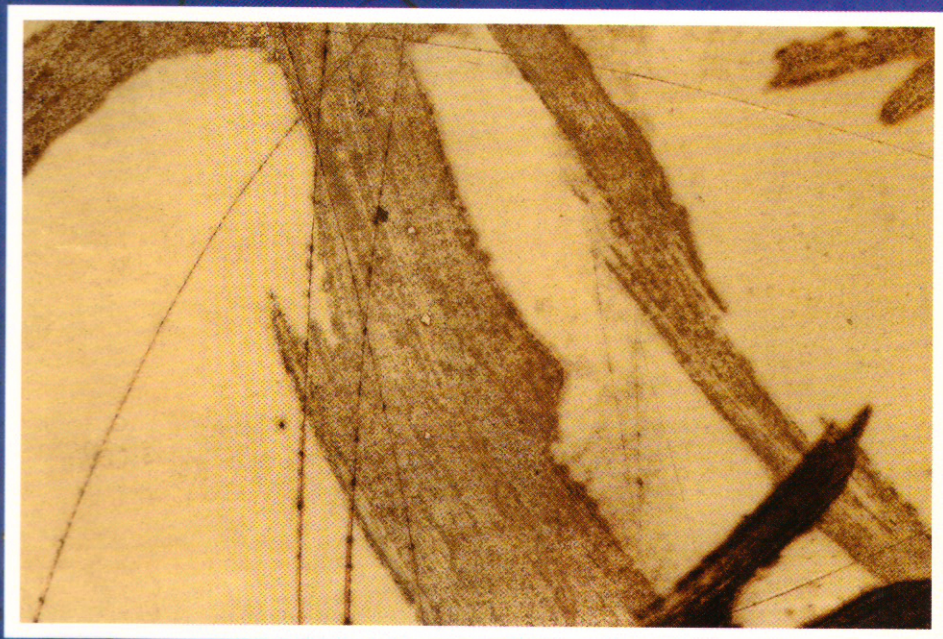


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



107

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

107

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars 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
Binhos

Impressão
Gráfica Palas Athena

(AGOSTO - 2004)



Salete Mulin
é a autora da obra cujo detalhe é reproduzido
em destaque na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99.
Complete sua coleção.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

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.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Fernando Facury Scaff - Contribuição dos inativos: um caso de emenda constitucional inconstitucional (uma análise sobre *causa* e direito adquirido)

I. Posição da questão. II. A EC 41 e seus antecedentes. III. Distinguindo os grupos atingidos pela EC 41/03 em face do direito intertemporal. IV. Do direito adquirido e da irretroatividade das leis. V. Há direito adquirido contra a Constituição conforme a jurisprudência do STF?. VI. A tributação dos inativos criada pela EC 41 é constitucional?

7

Guilherme Cezaroti - PIS e Cofins nas operações em mercados futuros. Efeitos da marcação a mercado

I - Introdução. II - A marcação a mercado. III - Efeitos fiscais decorrentes da marcação a mercado. IV - A diferença entre os ajustes diários e a efetiva liquidação dos contratos em mercados futuros. V - A previsão do art. 3º, inciso III, da Instrução Normativa SRF nº 334/2003. VI - Conclusão.

31

Gustavo Emílio Contrucci A. de Souza - Da inconfundibilidade da integralização de aumento de capital com ações e alienação, conforme definido no artigo 418 do Regulamento do Imposto de Renda

Do Código Tributário Nacional. Das definições de alienação e integralização de capital. Das decisões judiciais comparáveis. Conclusão.

39

Igor Mauler Santiago - O ICMS e a tributação das perdas técnicas e comerciais de energia elétrica

50

Omar Augusto Leite Melo - Abrangência do conceito de “serviço hospitalar”, para fins tributários

1. Introdução. 2. Histórico acerca do critério jurídico adotado pela Receita Federal. 3. Atribuições de estabelecimentos assistenciais de saúde. 4. Restrição ilegal prevista no inciso I do artigo 2º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/03. 5. Efeitos retroativos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18/03. 6. Conclusões.

56

Schubert de Farias Machado - O princípio da proporcionalidade e as multas fiscais do art. 44 da Lei 9.430/96

1. Introdução. 2. O princípio da proporcionalidade. 3. A necessária proporção entre infração e pena. 4. Sanção tributária. 5. A jurisprudência do STF e do STJ. 6. O art. 44 da Lei 9.430/96.

67

Vinicius Branco - Convênios de rateio de despesas - disciplina tributária

78

Pareceres

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo - Imposto de renda. Omissão de receita. Regime jurídico. Aplicação imediata da lei tributária. Retroatividade da lei punitiva benéfica

Consulta. Parecer. 1. Vigência e aplicação da lei tributária. 2. Tributo e penalidade. 3. Imposto de renda e omissão de receita. 4. As respostas.

84

Humberto Ávila - Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

1 - A consulta. 2 - O parecer. 2.1. A existência de conceitos constitucionais vinculantes. 2.2. A eficácia da Emenda Constitucional nº 20/98. 2.3. Conclusões.

95

PARECERES

Imposto de Renda. Omissão de Receita. Regime Jurídico. Aplicação Imediata da Lei Tributária. Retroatividade da Lei Punitiva Benéfica

Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo



**Hugo de Brito
Machado**

é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC, Membro do
IFA - International
Fiscal Association,
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários e
Desembargador
Federal (aposentado)
do Tribunal Regional
Federal da 5ª Região.



**Hugo de Brito
Machado Segundo**

é Membro da
Comissão de Estudos
Tributários da
OAB/CE e do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários, e
Advogado em
Fortaleza.

A Lei 9.249/95, que altera a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, entrou em vigor na data de sua publicação, no que concerne ao regime jurídico da omissão de receitas, sendo aplicável, portanto, na determinação do imposto devido no ano-base de 1995, exercício financeiro de 1996.

A expressão "produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996", constante do art. 35, da referida Lei, diz respeito apenas aos dispositivos que criam ou aumentam ônus tributário, sendo mera explicitação do princípio constitucional da anterioridade.

Seja como for, é indubitoso que o art. 36, inciso IV, da Lei 9.249/95, produz efeitos retroativos quanto à revogação dos arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, que ostentam evidente natureza punitiva.

Consulta

(...), por seu ilustre Advogado, Doutor (...), consulta-nos a respeito de recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais, interposto pela Fazenda Nacional contra decisão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, proferida no processo administrativo nº (...) formulando-nos a final as seguintes questões:

1. O art. 36, inciso IV, da Lei 9.249/95, que revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992, aplica-se na determinação do imposto de renda do ano-base de 1995, exercício de 1996?

2. O que significam as expressões "entra em vigor na data de sua publicação", e produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996", constantes do art. 35, da Lei nº 9.249, de 25 de dezembro de 1995?

3. É correto o entendimento adotado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no caso de que se cuida?

Examinamos os documentos que nos foram fornecidos pela Consultante, revisitamos a legislação, a doutrina e a jurisprudência, aplicáveis ao caso, e passamos a oferecer o nosso

Parecer

1. Vigência e Aplicação da Lei Tributária

1.1. O que devemos entender por vigência

É comum encontrarmos nos compêndios a definição de vigência como o período durante o qual a lei está em vigor. Essa definição é tautológica, pois coloca em questão saber o que significa estar em vigor, que pode ser respondida dizendo-se que *é ser vigente*. Vigência na verdade é uma qualidade da norma. É a aptidão desta para produzir efeitos no plano da abstração jurídica, vale dizer, aptidão para dar significação jurídica aos fatos sobre os quais incide.

A propósito do que devemos entender por *vigência* de uma lei, um de nós já escreveu: "... Vigência é a aptidão para incidir. É atributo dado à lei pelo Direito positivo. Uma Lei, elaborada com observância do procedimento próprio, que se completa com a respectiva publicação, é existente. Sua vigência, porém, depende do que a esse respeito dispuser ela própria, ou outra norma integrante do ordenamento jurídico-positivo.

Não se deve confundir, outrossim, a vigência com o período de vigência da lei, embora a palavra vigência também designe tal período. A vida, como atributo do homem, não se confunde com a sua duração, com a sua dimensão temporal."¹

Dizer-se que uma lei entra em vigor é o mesmo que se dizer que ela passa a ser vigente, que ela terá vigência. E entrar em vigor, ser vigente ou ter vigência, é estar apta para incidir, para qualificar juridicamente os fatos sobre os quais incide.

Sobre o início da vigência da lei em nosso Direito positivo, um de nós já se manifestou nos seguintes termos:

"No direito brasileiro a lei entra em vigor quarenta e cinco dias depois de sua publicação oficial, salvo dispositivo em sentido contrário.² Esta é a regra geral. Se a própria lei nada dispõe a respeito, ela entra em vigor quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada. Ocorre que geralmente nas leis é colocado um dispositivo a dizer: '*esta lei entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário*'. Por isto, nesses casos a vigência começa na data da publicação. Ou, mais exatamente, no dia seguinte ao da publicação."³

1.2. Vigência da lei tributária

1.2.1. O princípio da anterioridade

Em regra à lei tributária aplicam-se as mesmas regras e princípios relativos à vigência das leis em geral. Entretanto, a lei tributária que cria ou aumenta tributo submete-se ao princípio da anterioridade, albergado pela Constituição Federal de 1988, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.⁴

Como se vê - e este ponto é de grande importância no caso de que se cuida - o princípio da anterioridade é um princípio-garantia, vale dizer, um princípio que se destina à proteção do contribuinte, e diz respeito, portanto, somente às disposições legais que criam ou aumentam tributo que, salvo em relação aos impostos flexíveis, só entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação.

1.2.2. Anterioridade como princípio-garantia

O princípio da anterioridade é um princípio-garantia e por isso mesmo não se aplica contra o contribuinte. Tal como os princípios da legalidade e da irretroatividade da lei, ele constitui uma garantia constitucional. Na linguagem de Canotilho, é um princípio-garantia, instituído para a defesa do cidadão contra o Estado.

¹ Hugo de Brito Machado, *Uma Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 82.

² Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), art. 1º.

³ Hugo de Brito Machado, *Uma Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 83.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso III, alínea "b".

Veja-se, a propósito dos princípios-garantia, a lição de Canotilho:

“Há outros princípios que visam instituir directa e imediatamente uma *garantia* dos cidadãos. É-lhes atribuída uma densidade de autêntica norma jurídica e uma força determinante, positiva e negativa. Refiram-se, a título de exemplo, o princípio de *nullum crimen sine lege* e de *nulla poena sine lege* (cfr. art. 29º), o princípio do juiz natural (cfr. art. 32º/7), os princípios *non bis in idem* e *in dubio pro reo* (cfr. arts. 29º/4, 32º/2).

Como se disse, estes princípios traduzem-se no estabelecimento directo de garantias para os cidadãos e daí que os autores lhes chamem ‘princípios em forma de norma jurídica’ (Larenz) e considerem o legislador estreitamente vinculado na sua aplicação.”⁵

Como assevera, com indiscutível autoridade, Paulo Bonavides,

“Garantir direitos individuais foi sempre a nota suprema ou a razão maior do controle de constitucionalidade, pelo menos como ele se estabeleceu de acordo com a tradição americana, desde o julgado da Suprema Corte na demanda *Marbury versus Madison*, a mais perfeita soma de argumentos lógicos, que compõem a essência de uma teoria constitucional da liberdade nos moldes do liberalismo.”⁶

Assim, é fácil de se ver que a utilização do controle de constitucionalidade não deve operar efeitos contra os direitos individuais constitucionalmente garantidos, entre os quais os abrangidos pelo princípio da legalidade. Um direito fundamental não deve ser invocado pelo Estado *contra* o cidadão para cuja proteção o citado direito fora imaginado.

Paulo Bonavides ensina que a declaração de inconstitucionalidade visa sempre evitar ofensas a direitos subjetivos, que não podem ser vilipendiados pelo Estado. Em suas palavras,

“Ter-se-á sempre em vista, seja qual for a forma de controle normativo - abstrato ou concreto - o teor material do acórdão, a fim de conjurar ou precaver ofensas a direitos subjetivos, os quais a ordem jurídica tutela e não podem ficar vulneráveis a atos de arbítrio, sem forma nem figura de juízo, quais aqueles que possam ser perpetrados usurpatoriamente por uma autoridade coatora.”⁷

A Constituição é uma conquista do povo contra o arbítrio do esmagador Poder Estatal. Em um Estado de Direito, ela é o óbice ao avanço do Estado sobre o cidadão, que possui seus direitos fundamentais nela solidificados. Arma do povo, contra o Estado, não pode ser utilizada por este contra aquele.

O grande Mestre Pinto Ferreira também assevera que as garantias constitucionais são “(...) uma maneira prática de proteger o indivíduo contra o poder, a pessoa humana contra o abuso da autoridade pública, nessa luta histórica e secular que se trava na sociedade. Na trilogia constitucional da ordem, poder e liberdade, a liberdade enunciada nos direitos é um anteparo do indivíduo contra o poder, em defesa da ordem constitucional.”⁸

Neste sentido, aliás, manifestou-se já o Supremo Tribunal Federal, expressando com rara felicidade a tese que temos defendido, a dizer que pertencem aos cidadãos, e não ao Estado, os direitos consagrados pela Constituição.

Em acórdão da lavra do Ministro Octavio Gallotti, a Corte Maior asseverou que:

“O princípio insculpido no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição (garantia do direito adquirido) não impede a edição, pelo Estado, de norma retroativa (lei ou decreto) em benefício do particular.”⁹

Também pela voz do Ministro José Celso de Mello Filho o Supremo Tribunal Federal já consagrou a tese segundo a qual o princípio da irretroatividade das leis é uma garantia do cidadão, que não pode ser invocada contra este pelo Estado. Neste sentido, tem-se que

⁵ J.J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, 6ª ed., Coimbra: Almedina, 1996, p. 173.

⁶ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 291.

⁷ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 271.

⁸ Pinto Ferreira, *Curso de Direito Constitucional*, 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 1991, p. 148.

⁹ *Clipping do DJU I* de 18.04.97, no *Informativo STF* de 24.04.97 - RE 184.099-4 - Rel. Min. Octavio Gallotti.

“(...) o princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação.

Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que - por traduzir limitação ao poder de tributar - é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado.”¹⁰

1.2.3. Entrar em vigor e produzir efeitos

Repita-se que por força do princípio da anterioridade tributária, albergado pela Constituição Federal de 1988, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.¹¹

Esse princípio estava na Constituição anterior com redação defeituosa, dizendo ser vedada a cobrança do tributo em cada exercício sem que a lei que o instituiu ou aumentou estivesse *em vigor* antes do seu início. Daí por que o legislador inseriu em alguns diplomas legais em que eram criados ou aumentado tributos, dispositivo semelhante ao art. 35, da Lei 9.249/95. Na verdade a lei que cria ou aumenta tributo, salvo as exceções constitucionalmente previstas, não pode entrar em vigor no exercício em que é publicada, só entra em vigor no exercício seguinte. Daí a preocupação do legislador de dizer que a lei entra em vigor na data de sua publicação, para com isto assegurar o início da vigência da lei desde logo, e aditar a expressão produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, para com isto evitar conflito com o princípio da anterioridade, vale dizer, assegurar a observância do dispositivo da Constituição Federal que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Isto quer dizer que a Lei 9.242/95 entrou em vigor na data de sua publicação, menos quanto aos dispositivos que implicaram aumento de tributo, cuja vigência só teve início em 1º de janeiro de 1996. Esta é a interpretação capaz de colocar o aludido dispositivo legal em conformidade com a Constituição Federal.

Se não adotar essa interpretação, aliás, o intérprete esbarrará em incontornável contradição, pois entrar em vigor significa exatamente começar a produzir efeitos. A esse propósito, criticando o dispositivo da Constituição anterior, um de nós já escreveu:

“Realmente, se uma lei é *vigente* pode, por isto mesmo, *incidir*. Para tanto basta que se concretize o seu suporte fático. Em outras palavras, basta que aconteça a situação de fato nela prevista, para que a lei incida. E se incide, pode e deve ser aplicada. Havia, portanto, absoluta incoerência na norma constitucional que exigia, como condição para ser aplicada em determinado exercício, o estar *em vigor* antes dele.

De boa técnica, portanto, o dispositivo da atual constituição, que veda a cobrança de tributos *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*.”¹²

Como se vê, para que a Lei nº 9.249/95 produzisse seus efeitos em 1996, seria bastante o fato de haver sido publicada em 1995. Não tivesse o legislador o propósito de fazê-la vigorar desde logo, vale dizer, desde a data de sua publicação, bastaria ter dito que a mesma entraria em vigor em 1º de janeiro de 1996. Não o fez, porém. Diversamente, disse de forma clara que a mesma *entra em vigor na data de sua publicação*. Não há dúvida, portanto, de que os efeitos que somente se produziram a partir de 1º de janeiro de 1996 são apenas e tão-somente os que implicaram aumento de ônus tributário. Em outras palavras, a expres-

¹⁰ STF, parte da ementa do acórdão proferido na ADin 712-2/DF, Rel. Ministro Celso de Mello, julgada em 07.10.92, DJU de 19.02.93 e Ementário nº 1.692-2.

¹¹ Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso III, alínea “b”.

¹² Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição Federal de 1988*, São Paulo: RT, 1989, p. 58.

são produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, contida em seu art. 35, apenas impede os efeitos imediatos onerosos, que seriam violadores do princípio da anterioridade.

1.2.4. Imposto de renda, anterioridade e fato pendente. A incoerência do Fisco Federal

Cabe ressaltar que mesmo em relação às leis publicadas até 31 de dezembro de determinado ano, majorando ou criando novas hipóteses nas quais é devido o imposto de renda, a Receita Federal pretende a sua aplicação *imediata*, ou seja, já em relação ao ano em curso. Utiliza-se, para tanto, o argumento segundo o qual o fato gerador do imposto de renda seria “complexivo”, consumando-se apenas à meia-noite do dia 31 de dezembro.

Partindo dessas premissas, e invocando o art. 105 do CTN, o Fisco Federal sustenta que a alteração na lei tributária, ainda que implique agravamento do imposto de renda, aplica-se imediatamente, havendo apenas a cobrança no exercício seguinte, em obediência ao princípio da anterioridade, que se literalmente utiliza as expressões “cobrança,”¹³ e “exercício financeiro”.

Foi desse entendimento, a nosso ver completamente equivocado, que surgiu a Súmula nº 584 do STF, segundo a qual “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro que deve ser apresentada a declaração”.

Embora não haja pronunciamento *recente e definitivo* da jurisprudência a respeito da questão, espera-se que a citada Súmula seja revista, por razões que aqui não serão aprofundadas porque não se comportariam no âmbito deste parecer, nem seriam pertinentes às suas conclusões. É importante consignar, porém, que o citado entendimento é criticado pela doutrina, e deve ser revisto pelo STF, por consubstanciar ofensa ao princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio que, como se sabe, é uma garantia do cidadão em face do Estado, e que por isso mesmo “não impede a edição, pelo Estado, de norma retroativa (lei ou decreto) em benefício do particular”.¹⁴

Assim, no caso examinado neste parecer, a tese da Receita Federal, consubstanciada na Súmula nº 584 do STF, aplica-se perfeitamente. Não há qualquer crítica a se lhe opor. Realmente, ao revogar os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541/92, a Lei nº 9.249/95 não *aumentou* o imposto de renda. Muito pelo contrário. Assim, aplicar a tese do “fato gerador complexivo” para reclamar sua incidência ainda sobre o ano-base de 1995 não malfere, de maneira nenhuma, o princípio da irretroatividade.

Os argumentos eventualmente empregados pela Fazenda Nacional para impugnar a decisão do Conselho de Contribuintes que examinamos, portanto, além de não encontrarem amparo na ordem jurídica, demonstram profunda incoerência, e despreocupação com a lógica, nas teses desenvolvidas pelo Fisco Federal.

1.2.5. Retroatividade da norma punitiva

Como o princípio da irretroatividade existe para a defesa do cidadão, vale dizer, é um princípio a favor do particular, contra o Estado, dele decorre que a norma penal favorável ao acusado opera sempre efeitos retroativos. A retroatividade da norma penal benigna é uma exceção destinada a preservar a coerência do princípio com a sua finalidade essencial.

É a lição de Maynez, adotada por todos os povos civilizados do Mundo:

¹³ A expressão “cobrar”, porém, é tecnicamente imprecisa. Sobre ela, aliás, Geraldo Ataliba consignou: “A Constituição não está realmente proibindo ‘cobrar’ tributos; nenhum jurista jamais teria a idéia de dizer uma coisa dessas, isto é coisa de economista. Por quê? Porque ‘cobrar’ um crédito qualquer é consequência de existir o crédito, e o crédito só existe no bojo de uma relação jurídica. E a relação jurídica só nasce de um fato, voluntário ou não. De maneira que o que a Constituição está proibindo não é ‘cobrar’, no fim da linha. Não. Está proibindo que o legislador desenhando hipóteses de incidência nestes casos. Não está proibindo que se ‘cobre’, afinal. Está proibindo o começo da história.” (Revista de Direito Tributário nº 63, p. 57)

¹⁴ Clipping do DJU I de 18.04.97 no Informativo STF de 24.04.97 - RE 184.099-4 - Rel. Min. Octavio Gallotti.

“Interpretando a *contrario sensu* el principio general de que ninguna ley debe producir efectos retroactivos en perjuicio de persona alguna, llegase a la conclusión de que la retroactividad es lícita cuando, lejos de perjudicar, beneficia a los particulares. Por esa razón suele admitirse que, en materia penal, las leyes que reducen una pena deben tener siempre efectos retroactivos, ya que tales efectos resultan benéficos para el condenado.”¹⁵

Como facilmente se pode concluir, portanto, ainda que o art. 36, inciso IV, da Lei 9.249/95, revogando expressamente os arts. 43 e 44, da Lei 8.541/92, tivesse entrado em vigor somente em 1996, ainda assim essa revogação alcançaria os fatos ocorridos anteriormente por se tratar de norma punitiva.

Realmente, o art. 106 do Código Tributário Nacional explicita que a lei punitiva aplica-se ao ato ou fato pretéritos quando estabeleça tratamento mais favorável ao acusado de ter cometido infração à lei tributária, e dúvida não pode haver de que os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 consubstanciavam norma punitiva, como será mais adiante demonstrado.

2. Tributo e Penalidade

2.1. Tributo não é sanção de ato ilícito

A tese segundo a qual o tributo não constitui sanção de ato ilícito é pacífica em nosso Direito positivo. Isto, aliás, está dito expressa e claramente no Código Tributário Nacional.¹⁶ E o notável Mestre Rubens Gomes de Sousa, reportando-se à expressão *que não constitua sanção de ato ilícito*, integrante da definição de tributo, albergada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, explica:

“Afirmou-se que o Código estava levantando um falso problema, sobre se o ato ilícito pode ou não ser tributado. A resposta afirmativa parece duvidosa. Mas não é disto que se trata e sim de deixar claro que, sem esta ressalva, a definição convém igualmente ao tributo e à pena pecuniária. Então, a ressalva é prevista justamente para distingui-lo da pena pecuniária, e o sentido desta expressão, “que não constitua sanção de ato ilícito”, significa que aquilo que se cobre em função de determinado fato gerador, não pelo fato em si, mas pela sua ilicitude, o fato gerador não seja o fato em si, mas a circunstância dele ser ilícito, esta prestação compulsória constituída em lei, e tudo o mais, não é tributo.”¹⁷

Realmente, sabemos todos que o tributo não é sanção de ato ilícito. A rigor o tributo não é sanção de ato ilícito, nem é sanção de qualquer outra espécie. Aqui, porém, é relevante apenas demonstrarmos que o tributo, não sendo sanção de ato ilícito,¹⁸ tem regime jurídico diferente do regime jurídico daquela.

Referindo-se a sanção de ato ilícito o Código Tributário Nacional referiu-se à penalidade. Disse que o tributo não é penalidade. E como o legislador nem sempre utiliza linguagem precisa, muitas vezes denomina inadequadamente esses institutos, é da maior importância conhecermos a natureza jurídica de cada um para que possamos identificar e distinguir, independentemente do nome atribuído pelo legislador, o tributo e a penalidade.

Vejamos.

2.2. Distinção entre o tributo e a sanção de ato ilícito ou penalidade

Desde a primeira edição do *Curso de Direito Tributário* um de nós já ensinava, a propósito da distinção entre tributo e penalidade:

“É preciso ter sempre presente a noção de fato gerador da obrigação tributária, que é situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Não pode a lei estabelecer como

¹⁵ Eduardo García Máynez, *Introducción al Estudio del Derecho*, 53ª ed., México: Porrúa, 2002, pp. 400/401.

¹⁶ Código Tributário Nacional, art. 3º.

¹⁷ Rubens Gomes de Sousa, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, São Paulo: RT, 1975, pp. 39/40.

¹⁸ Não desconhecemos a existência de sanção de ato ilícito diversa da penalidade, vale dizer, a execução forçada, mas sua existência não interfere na tese que estamos demonstrando, razão pela qual nos referimos à sanção de ato ilícito como sinônimo de penalidade.

necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade.”¹⁹

Paulo de Barros Carvalho reporta-se à frase “que não constitua sanção de ato ilícito,” albergada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, asseverando:

“Traço sumamente relevante para a compreensão de “tributo” está objetivado nessa frase, em que determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária. Foi oportuna a lembrança, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários. Como são idênticos os vínculos, isoladamente observados, é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação.”²⁰

Realmente, se a lei coloca na hipótese de incidência tributária, vale dizer, descreve como necessária e suficiente para fazer nascer a obrigação de pagar um tributo, uma circunstância ilícita, não está criando um tributo, mas instituindo uma penalidade.

A presença da ilicitude na composição da hipótese de incidência da norma caracteriza essa norma como instituidora de sanção. Assim, pode ocorrer que a lei tributária inclua a ilicitude em determinada hipótese de incidência tributária, com o que na verdade não estará instituindo um tributo, mas uma penalidade. Esta é uma conclusão inevitável no plano da Lógica Jurídica, a menos que se queira desconsiderar os conceitos da Teoria Geral do Direito.

Veja-se, a propósito, a lição que um de nós oferece ao examinar o conceito de tributo: “Do ponto de vista jurídico a multa é sanção pelo cometimento de ato ilícito. A ilicitude é seu pressuposto essencial. Aliás, a distinção entre o tributo e a multa reside precisamente nisto: na hipótese de incidência da norma de tributação não pode figurar a ilicitude enquanto na hipótese de incidência da norma sancionatória ou punitiva a ilicitude é essencial.

Poder-se-ia afirmar que a tese por nós aqui sustentada é desprovida de interesse prático porque a não consideração das multas como despesa está prevista em lei (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 16, § 4º) e esta pode instituir sanções, de sorte que a distinção entre o tributo e a sanção não teria significado prático. O acréscimo, decorrente da soma do valor das multas no lucro líquido, para efeito de cálculo do imposto de renda, pode ser validamente exigido, quer a título de imposto, como a título de multa. Mas o argumento seria improcedente. A distinção é valiosa porque a multa não tem exatamente o mesmo regime jurídico do tributo. Algumas normas aplicam-se às multas e não se aplicam aos tributos. Os arts. 106 e 112 do Código Tributário Nacional oferecem exemplos de normas que integram o regime jurídico das multas, tornando-o distinto do regime jurídico do tributo.”²¹

Como afirma o eminente Juiz Federal Alcides Saldanha Lima,

“... o tributo não pode ter como hipótese de incidência uma conduta ilícita. A pena pecuniária, por sua vez, contrariamente, somente pode ter como hipótese de incidência ... uma conduta ilícita.

Deduz-se, portanto, que tributo não se confunde com pena pecuniária. Esta não integra o conceito daquele. Submetem-se, assim, a regimes jurídicos diversos e próprios, não podendo se aplicar a esta os princípios regedores da instituição daquele.”²²

Não é relevante ser mais onerosa. Não importa se a prestação pecuniária é muito elevada. O ser mais ou menos elevado o valor cobrado não se presta como elemento distintivo entre o tributo e a penalidade, tanto que esta não se confunde com o denominado tributo extrafiscal proibitivo.

¹⁹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 17.

²⁰ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, p. 26.

²¹ Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 59.

²² Alcides Saldanha Lima, “Penas Pecuniárias, Confisco e Proporcionalidade”, em *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Hugo de Brito Machado*, coordenado por Raimundo Bezerra Falcão e Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira, Fortaleza: Imprensa Universitária, 2003, p. 17.

Com a elevação da alíquota de um imposto a níveis superiores ao que é ordinariamente cobrado busca-se desestimular certas condutas. É o que acontece, por exemplo, com o IPI sobre cigarros, que tem alíquota acima dos trezentos por cento. Isto, porém, não faz desse imposto uma penalidade. Como bem demonstrou Alfredo Augusto Becker, a natureza jurídica do tributo não se confunde com a natureza jurídica da sanção, ou penalidade pecuniária. Em suas palavras:

“A natureza jurídica da sanção distingue-se, perfeitamente, da natureza jurídica do tributo extrafiscal ‘proibitivo’ porque:

Sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica *proíbe*. Tributo extrafiscal ‘proibitivo’: é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica *permite*.

O ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal ‘proibitivo’. Noutras palavras, somente fatos *lícitos* podem integrar a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária.”²³

Exatamente porque o regime jurídico da penalidade é diferente do regime jurídico do tributo, importa-nos identificar as hipóteses nas quais a lei, ao descrever a hipótese de incidência de uma norma instituidora de uma prestação pecuniária, inclui nessa hipótese de incidência o elemento ilícito. Quando isto acontece, como se deu, por exemplo, na definição de distribuição disfarçada de lucros, e no caso de que se cuida neste parecer, como será adiante demonstrado, tem-se norma jurídica sancionatória, cujo regime jurídico não se confunde com o regime jurídico da norma tributária em sentido estrito.

2.3. Invalidez da cobrança de penalidade como tributo

A distinção entre o tributo e a penalidade já foi ressaltada pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, que afastaram a possibilidade de cobrança de tributo em cuja hipótese de incidência alojava-se a ilicitude:

“IPTU. Acréscimo 100%. Falta de inscrição imobiliária. O art. 3º do CTN não admite seja considerado como prestação pecuniária compulsória a multa de 100% aplicada.”²⁴

“Incabível, ante o art. 3º do CTN, que se crie adicional do IPTU como sanção pecuniária por ilícito administrativo, posto que não é permitido, em nosso sistema tributário, que se utilize de um tributo com a finalidade extrafiscal de se penalizar a ilicitude. Pode o Município criar multa com tal finalidade, mas não utilizar a forma impugnada.”²⁵

Muitos outros julgados de diversos tribunais do País demonstram a distinção que existe entre tributo e penalidade. E apontam para a invalidade da cobrança de tributo que tenha como hipótese de incidência a ilicitude.

Como se vê, se uma exação tem como hipótese de incidência algo ilícito, só a título de penalidade pode ser admitida. Jamais a título de tributo.

3. Imposto de Renda e Omissão de Receita

3.1. Hipótese de incidência dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92

Os arts. 43 e 44, da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, referem-se, ambos, a omissão de receitas. As hipóteses de incidência desses dispositivos legais têm como elemento

²³ Alfredo Augusto Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1963, pp. 556/557.

²⁴ STJ, REsp 8.317-0/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, DJU de 20.09.93. No mesmo sentido decidiu o STF, por sua 2ª Turma, no RE 104.955/SP, Rel. Ministro Cordeiro Guerra, RTJ nº 114, p. 875. Decisões citadas por José Jayme de Macedo Oliveira, em *Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 29.

²⁵ STF, 2ª Turma, RE 106.918-0/SP, Rel. Ministro Aldir Passarinho, DJU de 16.09.88; no mesmo sentido, Plenário, RE 94.001/SP, Rel. Ministro Moreira Alves, RTJ nº 104, p. 1.129. Decisões citadas por José Jayme de Macedo Oliveira, em *Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 1998, p. 29.

essencial a ilicitude, vale dizer, o fato de haver sido omitida a receita da pessoa jurídica contribuinte do imposto de renda.

Realmente, o primeiro desses dispositivos, o art. 43, estabelece que verificada a *omissão de receita*, a autoridade tributária lançará o imposto de renda, a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), de ofício, com os acréscimos e penalidades de lei, considerado como base de cálculo o valor da *receita omitida*. É fácil de se ver que a ilicitude está colocada como elemento essencial da hipótese de incidência dessa norma. A omissão de receita. Elemento essencial porque sem ele não se compõe a hipótese de incidência. Em outras palavras, essa norma não é aplicável em nenhuma outra hipótese. Só na hipótese de omissão, que é, inequivocamente, um ilícito.

Embora o art. 43 diga que a autoridade lançará o imposto, na verdade, institui verdadeira penalidade, pois tem como hipótese de incidência um ilícito. E como expressa a doutrina que um de nós vem sustentando desde 1979, “não pode a lei estabelecer como necessária e suficiente a ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade.”

O mesmo se pode dizer a respeito da segunda das citadas normas, isto é, o art. 44 da Lei 8.541/92, que ao se reportar à receita omitida impunha verdadeira sanção, a pretexto de tributar na pessoa do sócio o suposto lucro distribuído. Lucro que, se distribuído lícitamente, não enseja a incidência do imposto de renda. Assim, a incidência, no caso de receita omitida, decorre exclusivamente da ilicitude, circunstância que lhe confere, indubitavelmente, natureza punitiva.

A diferença que existe entre a *aquisição de disponibilidade de renda ou de proventos de qualquer natureza*, como hipótese de incidência tributária cuja concretização configura o fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, a que se reporta o art. 43 do Código Tributário Nacional, e as hipóteses de incidência dos arts. 43 e 44, da Lei 8.541/92, é de tal evidência que dispensa qualquer demonstração. Vê-se claramente que na aquisição da disponibilidade de renda, como fato gerador do imposto, a licitude é indiferente. Não está colocada como elemento da hipótese de incidência. Já na hipótese de incidência dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 a ilicitude é elemento essencial. A *omissão de receita* é elemento sem o qual tais dispositivos legais não incidem.

3.2. Capitulação legal

Ressalte-se que os arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 estão capitulados de forma que expressem a natureza penal das prestações neles previstas.

Realmente, subordinam-se tais dispositivos ao capítulo II, que trata da “Omissão da Receita”, que por sua vez é integrante do título IV, denominado pelo legislador com a expressão “Das Penalidades”, indicando indubitavelmente a natureza punitiva dos citados dispositivos legais.

Embora se admita que nem sempre a capitulação legal de um dispositivo é elemento decisivo para determinar a sua natureza jurídica, no caso de que se cuida tem-se uma capitulação legal que na verdade expressa, com muita propriedade e clareza, a natureza jurídica sancionatória dos dispositivos legais em questão, já indicada pelo elemento essencial, vale dizer, a presença da ilicitude na respectiva hipótese de incidência.

3.3. Invalidade dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92

Demonstrado, como está, que as hipóteses de incidência dos arts. 43 e 44, da Lei 8.541/92, albergam a ilicitude como elemento essencial, tem-se de concluir que o “tributo” por eles instituído é inteiramente desprovido de validade jurídica.

Realmente, o fato gerador, naqueles dispositivos legais, é a circunstância de haver sido a receita *omitida*. A circunstância *ilícita*, portanto. Como afirmou Gomes de Sousa, tinha-se

um fato gerador considerado em virtude da *omissão*, indiscutivelmente uma circunstância ilícita.

Aplicando-se ao caso o entendimento consagrado pela jurisprudência, inclusive do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, chega-se inexoravelmente à conclusão de que a exigência de prestação pecuniária com fundamento nos arts. 43 e 44, da Lei 8.541/92, era juridicamente inadmissível.

3.4. *Caráter confiscatório*

A demonstrar, ainda, a invalidade da prestação pecuniária prevista nos arts. 43 e 44, da Lei 8.541/92, a título de tributo, tem-se que o total da exigência, considerando-se o imposto de renda da pessoa jurídica, o imposto de renda na fonte, a contribuição social sobre o lucro líquido, bem como as contribuições (Cofins e PIS) ultrapassa os 127% (cento e vinte e sete por cento) da receita omitida.

É indiscutível a natureza confiscatória de exigências tributárias sobre determinado fato que, somadas, ultrapassam o valor econômico deste, pois o tributo com efeito de confisco está expressamente vedado pela Constituição Federal. Por isto mesmo, só a título de penalidade se poderia admitir as exigências daquelas prestações compulsórias calculadas sobre o valor da receita omitida.

Não se está, entretanto, afirmando que aquelas prestações constituem penalidade por serem de valor muito elevado. Elas constituem penalidade porque incidem sobre situação caracterizada pela ilicitude, e assim não configuram tributo. E além de realmente não constituírem tributo, como tal não podem ser cobradas porque ensejam o confisco da riqueza sobre a qual são calculadas. A cobrança, assim, só a título de penalidade poderia ser justificada.

3.5. *Reconhecimento pelo legislador*

Outra, aliás, não foi a razão pela qual a Lei nº 9.249/95 cuidou de revogar os referidos dispositivos. A revogação, no caso, foi uma forma eloqüente de reconhecimento, pelo próprio legislador, da invalidade jurídica daqueles dispositivos.

É certo que a revogação, em princípio, opera-se por inconveniência da norma e não em virtude de sua invalidade. No caso, porém, não se pode dizer que fossem os arts. 43 e 44, da Lei 8.541/92, inconvenientes para a Administração Tributária. Muito pelo contrário, tanto que Hiromi Higuchi, funcionário da Receita Federal, a eles se refere como um avanço que durou pouco.²⁶

Na verdade aqueles dispositivos não constituíram um avanço, mas não se pode negar que sua aplicação era prática e poderia produzir maior arrecadação. Do ponto de vista jurídico, porém, eles consubstanciavam forma de “tributo” inteiramente inadmissível, posto que albergando na hipótese de incidência tributária a ilicitude e, assim, estabelecendo confusão entre o tributo e a penalidade, que certamente viria a ser rejeitada pela jurisprudência, na linha dos julgados que a propósito foram neste parecer referidos.

4. As Respostas

Com fundamento nas razões expostas, passamos a responder, objetivamente, as questões que nos foram formuladas pela Consultante, a saber:

1. O art. 36, inciso IV, da Lei 9.249/95, que revogou expressamente os artigos 43 e 44 da Lei 8.541, de 23 de dezembro de 1992, aplica-se na determinação do imposto de renda do ano-base de 1995, exercício de 1996?

²⁶ Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, *Imposto de Renda das Empresas*, 28ª ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 586.

Sim. Não implicando criação ou aumento de tributo, a norma revogadora incide imediatamente, razão pela qual as normas revogadas não se aplicam ao imposto de renda cujo fato gerador estava em curso e se completou em 31 de dezembro de 1995. Aliás, mesmo que implicasse aumento de tributo, de acordo com a tese que a Receita Federal sempre sustentou, segundo a qual o fato gerador do Imposto de Renda é “complexivo” e consuma-se apenas em 31 de dezembro de cada ano, a alteração havida durante o ano de 1995, antes do término do dia 31 de dezembro de 1995, aplica-se imediatamente.

Entretanto, ainda que assim não seja, a norma revogadora dos arts. 43 e 44 da Lei 8.541/92 produz efeitos retroativos, por tratar-se de norma punitiva. Invocável, no caso, o disposto no caso o art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

2. O que significam as expressões “entra em vigor na data de sua publicação”, e “produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996”, constantes do art. 35, da Lei 9.249, de 25 de dezembro de 1995?

A expressão “entra em vigor na data de sua publicação”, constante do art. 35, da Lei 9.249/95, quer dizer que todos os dispositivos da referida Lei, que não implicaram criação ou aumento de tributo e, portanto, não eram alcançados pelo princípio da anterioridade tributária, ganharam, naquela data, aptidão para incidir e, assim, qualificar juridicamente os fatos.

A expressão “produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996”, constante do mesmo dispositivo legal, quer dizer que a vigência da referida lei se fez sem violação ao princípio da anterioridade jurídica, vale dizer, qualquer ônus tributário da mesma decorrente só passou a ser devido a partir de 1º de janeiro de 1996.

3. É correto o entendimento adotado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no caso de que se cuida?

Sim. Não obstante pequenas insuficiências em sua fundamentação, como acontece quanto à caracterização da natureza jurídica da norma punitiva, a decisão em referência, quanto as suas conclusões, é irreprochável.