

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



153

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

153

(JUNHO - 2008)

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
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Floriano Martins
é o autor da fotocoloragem reproduzida
em destaque na capa desta edição.

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.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

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

André Luiz Martins Freitas - O diferimento do pagamento do ICMS é facultativo

1. Introdução. 2. Distinção necessária entre diferimento e substituição tributária. 3. A não-obrigatoriedade do diferimento. 4. Importância prática de ser facultativo o diferimento do pagamento do ICMS. 5. Conclusão.

7

Daniel Giotti de Paula - A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos

1. Introdução. 2. O modelo de regras e princípios jurídicos. 3. A proporcionalidade. 4. O regime constitucional da livre concorrência. 5. A tributação na Constituição Federal de 1988. 6. O princípio da neutralidade concorrencial da tributação. 7. Conclusão.

13

Daniel Zanetti Marques Carneiro - Considerações sobre a prova emprestada no processo administrativo fiscal

1. Introdução. 2. O compartilhamento de informações fiscais (delineamentos gerais). 3. Da prova emprestada e da possibilidade de sua utilização. 4. O devido processo legal e o efetivo contraditório. 5. Conclusão.

29

Gabriel Lacerda Troianelli - A imunidade da CSL sobre receita de exportações

1. Introdução. 2. Um problema de falta de interpretação constitucional. 3. Relação entre lucro e receita. 4. Aspectos legislativos relevantes. 5. Resultado do exercício e a PEC tributária. 6. Conclusões.

38

Hugo de Brito Machado - As garantias constitucionais de Direito Penal e os crimes contra a ordem tributária

1. Introdução. 2. As garantias constitucionais contra o Estado. 3. Garantias de Direito Penal.

48

Oscar Valente Cardoso - A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial

1. Introdução. 2. Natureza jurídica e hipóteses de incidência do imposto de renda. 3. Natureza jurídica dos juros de mora. 4. A incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. 5. Conclusões.

55

Rodrigo Caramori Petry - A base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep e a "exclusão" dos tributos ISS, ITBI, IOF, CPMF e ITCMD

1. Introdução. 2. Visão geral dos tributos que não podem compor a base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep incidentes sobre "receitas". 3. Empresas produtoras rurais, industriais e comerciantes: exclusão do ICMS e do IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep incidentes sobre o "faturamento". 4. Empresas prestadoras de serviços: exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep incidentes sobre o "faturamento" ou a "receita". 5. Empresas de atividade imobiliária (venda de imóveis): exclusão do ITBI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep se e enquanto incidentes sobre a "receita operacional" ou a "receita". 6. Instituições financeiras e assemelhadas: exclusão do IOF e da extinta CPMF da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep se e enquanto incidentes sobre a "receita operacional" ou a "receita". 7. Empresas em geral: exclusão do ITCMD da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep acaso seja possível sua incidência sobre a "receita" (incluindo as "receitas não operacionais"). 8. Conclusões.

63

Rodrigo Dalcin Rodrigues - Análise da suspensão da execução fiscal sob o prisma dos fatos, da finalidade das leis, da sua aplicação razoável e da coerência do ordenamento

1. Introdução. 2. A compreensão do conjunto de regras que rege o processo de execução de créditos da Fazenda Pública. 3. Análise das decisões concretas proferidas pelo Poder

As Garantias Constitucionais de Direito Penal e os Crimes contra a Ordem Tributária

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Quando comecei a lecionar Direito Tributário na Universidade Federal do Ceará, ouvi diversas vezes a observação de um colega, Professor de Direito Penal, que em tom de brincadeira me dizia: *esse teu Direito Tributário não é Direito coisa nenhuma. Se as leis são feitas pela parte interessada...* Tendo em vista a mesma idéia, em relação aos crimes contra a ordem tributária poderíamos dizer que o Direito Penal deixou, ao menos nessa parte, de ser *Direito*, pois o Estado assume ao mesmo tempo a condição de legislador e de titular do poder-dever de punir, embora seja também, como arrecadador dos tributos, o interessado direto na ameaça de punição albergada pela norma penal. O legislador que elabora a norma penal seria contaminado pelo interesse na arrecadação e assim não exerceria a sua função com a imparcialidade necessária que há de estar presente na elaboração legislativa.

Realmente, por mais que se tente separar o Estado enquanto instituição responsável pelo controle social, do qual a ordem jurídica é o principal instrumento, e o Estado enquanto Fazenda Pública, pessoa jurídica titular de interesses secundários, entre os quais o de arrecadar tributos, não se pode deixar de reconhecer que se trata de uma abstração que permanece bem distante da realidade. E esta consideração nos parece mais do que suficiente para explicar porque começamos esta monografia com essa ligeira e talvez indevida incursão na Teoria do Estado.

Resta-nos, porém, a idéia de que o Estado, elaborador do Direito, também a ele se submete. E neste aspecto merece especial relevo o ordenamento constitucional, repleto de garantias em favor dos indivíduos, garantias que constituem limitações aos poderes do Estado, entre eles o poder de punir. O Estado, sabemos todos, deve submeter-se ao Direito, pois sem isto não se pode cogitar do denominado Estado de Direito, que se caracteriza precisamente pela submissão do Estado ao Direito.

Nesse contexto, porém, surge com fundamental importância a distinção que se há de reconhecer entre o Estado e



**Hugo de Brito
Machado**

*é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC, Desembargador
Federal aposentado do
TRF da 5ª Região e
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários - ICET.*

o governante que o corporifica a cada momento e em cada circunstância. Mesmo não se podendo negar que o governante *presenta* o Estado, do qual é órgão insuprimível, não se pode confundir o governante com o Estado, sobretudo quando se examina a questão do interesse público, na qual se impõe a distinção entre o interesse público primário, ou interesse do Estado, e o interesse público secundário, ou interesse do governante.

Quando estudamos as questões jurídicas mais intrincadas que surgem nas relações entre o Estado e o cidadão não podemos acreditar na pureza do Estado exatamente porque ele é sempre *presentado* pelo governante, que muita vez apenas o utiliza como instrumento de seus interesses pessoais. No estudo das relações entre o Estado e o indivíduo não devemos colocar o Estado isento das imperfeições dos governantes porque não existe Estado sem governante e este, como um ser humano, geralmente não escapa às deformações geradas pela titularidade do poder.

No prefácio de um livro de Marco Aurélio Greco, Ives Gandra da Silva Martins diz ser ele

“um pensador que acredita no Estado e que o coloca acima das imperfeições dos governantes, mesmo quando admite o abuso de poder e se refere aos instrumentos de defesa da cidadania quanto a tais desvios. Sua crença no Estado faz com que desloque, na sua meditação investigadora, sempre a ‘questão tributária’ para o enfoque social e comunitário, para o qual o Estado deve atentar, opondo-se à teoria daqueles que entendem que o Estado representa o Governo e que mais se serve da sociedade, do que a serve.”¹

Tem razão Ives Gandra. O Estado, levado pelo governante que o apresenta, nem sempre atua no interesse da sociedade. Por isto é que o Direito se faz indispensável como instrumento de proteção do indivíduo contra o Estado. Proteção que se faz mais necessária e mais importante no âmbito do Direito Penal Tributário, onde o Estado atua não apenas no exercício do seu poder-dever de punir, mas também movido pelo interesse na arrecadação de tributos.

2. As Garantias Constitucionais contra o Estado

2.1. Legalidade

A lei deve ser, sempre, um limite à conduta estatal. Para não se converter em arbítrio, o agir da Administração Pública é sempre vinculado à lei. Além do princípio geral da legalidade, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei,² tem-se a explicitação do princípio da legalidade especificamente relacionado a determinadas áreas do Direito, entre as quais a do Direito Administrativo,³ a do Direito Tributário⁴ e a do Direito Penal.⁵

Ocorre que o arbítrio estatal eventualmente se expressa na própria lei. Daí a necessidade de proteção contra o arbítrio expresso pela voz do legislador, e tal pro-

¹ Ives Gandra da Silva Martins, no Prefácio do livro de Marco Aurélio Greco, *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, Dialética, São Paulo, 1998.

² Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso II.

³ Constituição Federal de 1988, art. 37.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso I.

⁵ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXIX, entre vários outros.

teção foi buscada na doutrina do moderno constitucionalismo, e está hoje consubstanciada no princípio da supremacia constitucional, que se completa com o controle da constitucionalidade das leis.

Fala-se, portanto, em garantias constitucionais, posto que já não bastam as garantias albergadas pela lei.

2.2. *Garantias constitucionais*

Entre as garantias constitucionais do Direito Penal destacam-se, na vigente Constituição Federal, o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, das quais decorrem várias outras importantíssimas garantias, desdobramentos daquelas, e sem as quais as garantias constitucionais do Direito Penal seriam simplesmente peças de retórica.

O direito à ampla defesa é uma importantíssima garantia do cidadão contra o arbítrio estatal. Necessária precisamente porque a acusação e o julgamento não são obras de santos, mas de homens, falíveis, portanto, do que decorre a possibilidade de acusação indevida e de julgamento injusto, tanto em virtude de erro simplesmente, como em virtude de sentimentos pouco nobres dos quais o acusador assim como o juiz, por serem falíveis, podem estar contaminados.

Outras garantias constitucionais, como o contraditório, a inviolabilidade do domicílio, o direito ao silêncio e a invalidade da prova colhida ilicitamente, são desdobramentos indispensáveis à efetividade daquela garantia fundamental.

3. **Garantias de Direito Penal**

3.1. *O poder-dever de punir*

Fala-se de poder de punir. Dever de punir. Direito de punir. Afinal, o Estado teria um *poder*, um *dever* ou um *direito* de punir? Frederico Marques estuda a matéria sob o título “direito de punir”, mas a desdobra em “poder punitivo do Estado”, “direito subjetivo de punir”, “direito abstrato de punir” e “direito concreto de punir”.⁶ Vê-se que realmente existe uma questão inerente ao uso de conceitos, mas, sem pretender abordá-la em profundidade, propomos apenas a questão de saber se é mais adequado nos referirmos a um *poder* ou a um *dever* de punir. E a resposta a essa questão certamente depende do sentido com o qual utilizamos cada uma dessas palavras.

Se entendermos por *poder* a aptidão para fazer valer a vontade, sem quaisquer limitações, certamente não devemos admitir um *poder de punir* do Estado. Também não devemos admitir que o Estado disponha de um poder de punir, no sentido de que a ele esteja facultada a aplicação da sanção penal, quando entenda conveniente. Nesse contexto, poder não pode significar faculdade.

Por outro lado, se entendermos por *dever* uma submissão do Estado que o coloque sem alternativa que não seja a aplicação da sanção penal, também deveremos recusar a expressão *dever de punir*, posto que o dever de aplicar a sanção penal depende de pressupostos a serem examinados em cada caso. Certamente o *poder* e o

⁶ José Frederico Marques, *Tratado de Direito Penal*, vol. 1, Bookseller, Campinas, 1997, pp. 163/169.

dever de punir existem nos termos estabelecidos pela ordem jurídica, que constitui, sempre, limitação ao *poder* inerente à soberania do Estado.

A nosso ver, o Estado tem inegavelmente o poder de punir. E tem também o dever de punir. Preferimos, pois, a expressão poder-dever de punir. Tanto antes, como depois da emissão da norma penal, o Estado tem o poder de punir que se exercita em primeiro lugar com a edição da norma penal. E tem também o dever de punir, que cumpre em primeiro lugar com a edição da norma penal e depois com a aplicação desta sempre que se concretize a sua hipótese de incidência.

É claro que nos dias atuais não se deve admitir Estado sem Direito, pois este é um sistema de limites indispensável à contenção do arbítrio, gerado no ânimo do ser humano em geral quando dispõe de poder. Por isto é que o poder de punir deve ser exercido em primeiro lugar mediante a edição de uma norma estabelecendo as hipóteses nas quais estará caracterizado o ilícito penal e será, portanto, aplicável, a pena.

Poderíamos dizer que o Estado tem o *poder* de punir. Ocorre que o não-exercício de um poder não configura um ilícito. Já o não-cumprimento de um dever configura, sim, um ilícito. Por isto consideramos mais adequado falar em um *poder-dever* de punir. Poder expressa a idéia de aptidão e dever a idéia de obrigação. Na verdade o Estado está ou deve estar sempre apto a punir, e tem sempre a obrigação de punir. Evitamos a referência a *direito* de punir, não obstante tenhamos de reconhecer certa razão a Frederico Marques quando assevera:

“A objeção de que o *jus puniendi* é antes um dever que um direito subjetivo do estado é de todo irrelevante, pois, na categoria dos direitos públicos subjetivos, muitos há que cristalizam também dever, denominando-se, por isso, ‘direitos públicos obrigatórios’.”⁷

Seja como for, parece-nos mais adequado falarmos de *poder-dever* do que de *direito obrigatório*, pois a idéia de direito subjetivo nos parece ligada à de faculdade e não à de dever jurídico. Por outro lado, é inegável que o Estado tem realmente um poder de punir. Sempre teve. O que se pode acrescentar é que não se trata apenas de poder porque este também envolve a idéia de faculdade porque *poder* exerce quem quer. Assim, preferimos a expressão poder-dever de punir, para com ela indicarmos que o Estado tem o poder, e também o dever de punir aqueles que contrariam as prescrições do Direito.

3.2. O poder de tributar

Fala-se também do poder de tributar. Diz-se que ele é inerente à soberania do Estado. Seja como for, é inegável que o tributo é visto muito mais como um direito do Estado contra os seus cidadãos. E de certa forma é colocado como um direito da entidade dita Fazenda Pública, sendo certo que os governantes geralmente exploram o Estado como instrumento de opressão, para a obtenção de recursos financeiros dos quais muitos se locupletam.

Daí por que a ação estatal, no campo específico dos crimes contra a ordem tributária, há de ser vista com extremo cuidado. Nesse campo o Estado atua não ape-

⁷ José Frederico Marques, *Tratado de Direito Penal*, vol. 1, Bookseller, Campinas, 1997, p. 169.

nas no exercício do seu poder-dever de punir, mas também impulsionado pelo seu interesse na arrecadação de tributos. E por isto mesmo, a nosso ver, as garantias constitucionais do Direito Penal são ainda mais necessárias. São ainda muito mais importantes como instrumento de controle do arbítrio.

3.3. *Direito Penal Tributário e Direito Penal*

Na doutrina estrangeira instaurou-se profunda divergência em torno da questão de saber se ao Direito Penal Tributário seriam aplicáveis os princípios do Direito Penal comum. Como ocorre com as controvérsias geralmente estabelecidas em assuntos jurídicos, parece que também esta decorre do fato de que alguns examinam o assunto do ponto de vista da lógica jurídica, enquanto outros o fazem levando em conta determinado ordenamento jurídico. Neste sentido é a advertência de Sainz de Bujanda, invocada por Osvaldo Soler, nestes termos:

“Para Sainz de Bujanda la polémica suscitada es estéril y bizantina, porque los argumentos esgrimidos en defensa de una o otra corriente de opinión, derivan de no haberse tomado en consideración dos planos diferentes para el debate; es decir por un lado el plano lógico-jurídico, el de la realidad jurídica deseable y, por el otro, el plano de la realidad jurídico-positiva, ajustada a criterios formales de delimitación. Tal como interpretamos al distinguido profesor, muchas veces las ideas difieren en razón de que los científicos efectúan el análisis desde puntos de vista distintos. En efecto, mientras unos examinan el tema desde el plano teórico del deber ser, otros, en cambio, lo realizan desde el plano realista de lo que es. En otras palabras, si el legislador ha adoptado un determinado criterio y así lo ha plasmado en la norma represiva concreta, es claro que la conclusión a la que arribe aquel que tome como base de su análisis la delimitación forma sobre la que trabajó y le sirve de apoyo, puede ser distinta de la aquel otro que, prescindiendo del régimen normativo tal cual es, indague con un criterio lógico jurídico separado de la realidad formal, con el propósito de establecer como debería ser en verdad tal régimen.”⁸

Essa questão, que pode parecer desprovida de conseqüências práticas, na verdade tem grande relevo quando se trata de saber se os princípios do Direito Penal são aplicáveis no trato de questões concernentes aos crimes contra a ordem tributária. Na verdade, porém, não faz sentido algum a pretensão de afastar os princípios do Direito Penal. O que se tem no caso é uma relação entre o gênero e a espécie. O crime é o gênero, enquanto o crime contra a ordem tributária é a espécie. Assim, admite-se que o legislador formule regras especiais aplicáveis à espécie, mas essas regras não podem, de nenhum modo, contrariar aquelas que a Constituição estabelece como garantia do acusado. É assim no Brasil e em qualquer país que tenha um ordenamento jurídico semelhante ao nosso, estruturado hierarquicamente.

Ressalte-se que o legislador ordinário não pode, a pretexto de disciplinar uma espécie de crime, criar situações mais gravosas para o acusado. Neste sentido é inteiramente válida em nosso ordenamento jurídico a lição de Osvaldo H. Soler:

“No debe asignarse a la pretensión fiscal de recaudar tributos un nivel de interés tan superior al de otros valores jurídicos estimados por la comunidad, como para justificar el desconocimiento de valores jurídicos supremos que son patrimonio de las per-

⁸ Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario*, 2ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 405.

sonas y que, adecuadamente considerados, han sido recogidos por la legislación penal.

En conclusión, para quines estamos enrolados en la teoría penalista, la naturaleza del ilícito tributario tiene raigambre penal y todo intento legislativo por establecer excepciones a los postulados que nutren al derecho penal, lesiona valores superiores inherentes a la naturaleza humana.

A pesar de ciertas vacilaciones, podemos afirmar que se afianza en nuestro país el criterio según el cual las infracciones y sanciones tributarias integran el denominado derecho penal especial y son aplicables las disposiciones generales del Código Penal en todo aquello que no haya sido expresamente derogado por el régimen especial. Adviértase que, de todos modos, este apartamiento de los principios generales no puede importar, en ningún caso, la violación de una garantía de rango constitucional.”⁹

Com certeza é assim também em nosso ordenamento jurídico. Todas as garantias constitucionais, implícitas e explícitas, são aplicáveis no trato dos crimes contra a ordem tributária. Não obstante, na prática, temos observado certa tendência de algumas autoridades no sentido de darem aos acusados da prática desses crimes um tratamento diferenciado, tratamento muito mais severo, o que é inteiramente insustentável no ponto de vista jurídico.

3.4. Manifestações do STF

O Supremo Tribunal Federal se tem manifestado no sentido de que as garantias constitucionais do Direito Penal aplicam-se aos acusados do cometimento de crime contra a ordem tributária. Assim, são inválidas as provas colhidas com a entrada não autorizada dos agentes do Fisco em dependências do estabelecimento do contribuinte, não abertas ao público, e todas as demais provas colhidas ilicitamente.

O Supremo Tribunal Federal, por sua Segunda Turma, apreciando o *Habeas Corpus* nº 82.788-8, do Rio de Janeiro, relator o Ministro Celso de Mello, julgado em 12 de abril de 2005, já afirmou expressa e explicitamente que as garantias do Direito Penal aplicam-se aos acusados de crime contra a ordem tributária. A ementa desse julgado está publicada no *D.J.U.* 1 de 02/06/2006, p. 43, e a íntegra do acórdão está publicada na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 131, agosto de 2006, pp. 134/135.

3.5. Dever de informar e direito ao silêncio

Tendo em vista que a lei tributária estabelece o dever do contribuinte, e até de terceiros, de prestarem certas informações ao Fisco, leva problema a questão de saber como fica esse dever de informar em face da garantia constitucional do direito ao silêncio. Em outras palavras, leva problema a questão de saber se tendo ocorrido uma das condutas definidas como crime contra a ordem tributária, o contribuinte, a quem a mesma pode ser imputada, está obrigado a prestar informação capaz de substanciar prova daquele cometimento criminoso.

Parece-nos que as informações, cuja prestação constitui dever do contribuinte, e em alguns casos até de terceiros, e cuja omissão ou falsidade configuram crime,

⁹ Osvaldo H. Soler, *Derecho Tributario*, 2ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 406.

nos termos do dispositivo acima citado, são apenas aquelas necessárias ao lançamento regular dos tributos. Não quaisquer outras informações necessárias ao exercício da fiscalização tributária. Tal compreensão concilia o dever de informar, ao Fisco, com o direito ao silêncio, assegurado constitucionalmente a todos os acusados. O dever de informar precede a configuração do crime contra a ordem tributária. Cometido este, seu autor não tem o dever de prestar informação alguma, útil para a comprovação daquele cometimento, que configuraria auto-incriminação.

Temos, portanto, de distinguir informações prestadas normalmente como cumprimento de obrigações acessórias, quando nenhuma dúvida está sendo posta sobre a legalidade da conduta do contribuinte, de informações prestadas à fiscalização tributária que esteja investigando os fatos para conferir elementos de determinação dos valores de tributos apurados e pagos pelo contribuinte.