

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



158

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

158

(NOVEMBRO - 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

Mara Lara

é a autora da fotografia 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

Alexandre Macedo Tavares - A decadência como causa impeditiva da pretensão punitiva estatal pela prática de um ilícito penal tributário

1. Intróito. 2. Desdobramento temático. 3. Conclusão.

7

Daniela Marcellino dos Santos - Da base de cálculo do ISS incidente sobre serviços notariais e de registro

1. O ISS na Constituição Federal. 2. A norma geral do ISS e suas definições quanto à base de cálculo. 3. Serviços notariais e de registro - aspectos gerais necessários à definição da base de cálculo do ISS. 4. Enquadramento dos serviços notariais e de registro no parágrafo 1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. 5. O preço dos serviços notariais e de registro como base de cálculo do ISS. 6. Conclusões.

13

Daniel Marchionatti Barbosa - Imunidade das receitas decorrentes de exportação e base de cálculo da CSLL

Introdução. 1. Apresentação do conflito. 2. Tese da finalidade de desonerar as exportações. 3. Tese da inutilidade da elevação de grau da imunidade. 4. Tese da imunidade das receitas às contribuições. Conclusão.

24

Francisco José Barroso Rios - A decadência e a prescrição no regime aduaneiro especial de drawback

1. Introdução. 2. Prescrição ou decadência? 3. Contagem do prazo decadencial. 4. Conclusão.

31

Guilherme Cezaroti - A cobrança de imposto de renda sobre o ganho de capital auferido em processo de “desmutualização” de bolsa

I - O processo de desmutualização. II - A aplicação dos arts. 22, da Lei nº 9.249/95, 17, da Lei nº 9.532/97, e Portaria MF nº 785/77 ao caso. III - A atualização do valor dos títulos patrimoniais e a aplicação do art. 32, parágrafo 1º, da Lei nº 8.981/95. IV - O método de equivalência patrimonial e a aplicação de sua sistemática para a avaliação dos títulos das bolsas de valores de propriedade dos associados. V - Conclusão.

45

Hugo de Brito Machado - Crime de supressão ou redução de tributo e imunidade tributária

1. Introdução. 2. Suspensão da imunidade tributária. 3. Ação penal. 4. Imunidade tributária. 5. Conclusões.

56

João Dácio Rolim e Frederico de Almeida Fonseca - Reorganizações societárias e planejamento fiscal. O ágio de investimentos e o uso de “empresas-veículo” (*conduit companies*)

1. Introdução. Objetivo econômico do tratamento do ágio e do ganho de capital na alienação de investimentos. 2. Desenvolvimento. 3. Conclusão.

61

Saul Tourinho Leal - Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes

1. Introdução. 2. Apresentação da doutrina prospectiva. 3. Teoria constitucional e contribuinte. 4. Modular para não pagar: a doutrina prospectiva negando direitos aos contribuintes. 5. Considerações finais.

78

Crime de Supressão ou Redução de Tributo e Imunidade Tributária

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A definição do ilícito tributário como crime tem suscitado inúmeras questões que estão ainda a demandar estudos e construções doutrinárias. Demanda que se faz maior na medida em que muitas ações penais têm sido promovidas, criando situações novas, que não se comportam nos padrões já definidos pela jurisprudência.

Uma dessas situações tem-se configurado com a denúncia de dirigentes de entidades de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos. Entidades filantrópicas, que são titulares de imunidade tributária, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea "c", da vigente Constituição Federal. E a questão que então se coloca consiste em saber se um fato que tenha como efeito jurídico a perda da imunidade tributária pode ser ao mesmo tempo configurador do crime de supressão ou redução de tributo, nos termos do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Conhecemos caso concreto no qual o Ministério Público Federal ofereceu denúncia por crime contra a ordem tributária, contra dirigentes de instituição de educação, até então titular de imunidade tributária, e o Tribunal Regional Federal da 5ª Região determinou o trancamento da ação, acolhendo pedido de *habeas corpus* firmado por Schubert de Farias Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, que suscitaram a tese segundo a qual, mesmo que a imputação feita pelo Fisco federal seja procedente, vale dizer, mesmo que os fatos imputados aos denunciados sejam verdadeiros, deles apenas pode decorrer a suspensão da imunidade tributária, não sendo de nenhum modo admissível que a esse efeito se some a configuração do crime de supressão ou redução de tributo.

No julgamento do *habeas corpus* em referência, o TRF da 5ª Região perdeu excelente oportunidade de construir jurisprudência a respeito da questão. Concedeu o *habeas corpus*, é certo, mas o fez sem indicar com clareza essa tese como o fundamento da decisão, limitando-se a afirmar, como se vê do voto do eminente Desembargador Federal relator do caso, "que a conduta descrita na denúncia não se



Hugo de Brito Machado

é Juiz aposentado do TRF da 5ª Região, Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

amolda aos tipos penais estabelecidos na Lei nº 8.137/90, de forma que não há justa causa para a ação penal”¹.

Admitamos, porém, que a conduta imputada corresponda a uma daquelas descritas no citado dispositivo legal. Admitamos que a imputação seja, por exemplo, de “omitir informações ou prestar informações falsas à autoridade fazendária”². A questão que se coloca é a de saber se, tendo realmente o denunciado omitido informações, ou prestado informações falsas à autoridade fazendária, é possível desse fato resultarem as duas conseqüências jurídicas, vale dizer, a suspensão da imunidade da instituição por ele dirigida e, ainda, a configuração do crime a ele imputado.

É esta a questão que vamos examinar neste pequeno estudo.

2. Suspensão da Imunidade Tributária

O direito à imunidade tributária das entidades educacionais ou sociais sem fins lucrativos tem como requisito, entre outros, “não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título”³.

O Fisco federal, depois de examinar livros e documentos de uma entidade sem fins lucrativos, lavra um auto de infração afirmando que a mesma distribuiu lucros disfarçadamente, e para ocultar essa distribuição prestou informação falsa à autoridade fazendária. Instaura, então, o procedimento administrativo próprio para a suspensão da imunidade tributária.

Na prática, em muitos casos, antes de encerrado o procedimento administrativo a autoridade competente fez a representação fiscal para fins penais, informando ao Ministério Público da ocorrência. Não nos importa, neste estudo, a questão da exigência do prévio exaurimento da via administrativa que hoje é pacífica na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Assim, para os fins do presente estudo, tanto pode a representação fiscal para fins penais ter ocorrido antes como depois de concluído o procedimento administrativo.

3. Ação Penal

3.1. O tipo penal

Em face da representação fiscal para fins penais, o Ministério Público federal ofereceu denúncia imputando ao acusado o fato de haver prestado informações falsas à autoridade fazendária, que afirmou configurar o crime previsto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90. A questão que se coloca, então, reside em saber se realmente o fato - que se admite ter realmente ocorrido - configura, ou não, o crime de supressão ou redução de tributo, definido no referido dispositivo legal.

Ocorre que o tipo penal não consiste em “prestar informações falsas à autoridade fazendária”. Essa conduta é, sim, elemento do tipo, mas por si só não o com-

¹ TRF da 5ª Região, 4ª Turma, HC nº 1.650-CE, rel. Desembargador Federal Manoel Erhardt, julgado em 27 de maio de 2003.

² Lei nº 8.137/90, art. 1º, inciso I.

³ Código Tributário Nacional, art. 14, inciso I, com redação que lhe deu a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

pleta. O crime de supressão ou redução de tributo é um crime material. Seu elemento nuclear é composto pela conduta de suprimir ou reduzir tributo.

Realmente, a Lei nº 8.137/90 assim estabelece:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar informação falsa às autoridades fazendárias; ...”

O núcleo do tipo penal em questão é composto pela conduta suprimir ou reduzir tributo. A este propósito já escrevemos:

“Cada um dos cinco incisos do art. 1º é um complemento do que se diz na cabeça do artigo. Nenhum deles, portanto, tem sentido isoladamente. A ocorrência de qualquer das condutas neles descritas, sem que aconteça o resultado supressão ou redução do tributo ou qualquer acessório deste, pode, em princípio, configurar outro crime, mas não configura o crime de supressão ou redução de tributo.”⁴

3.2. *Ausência de pressuposto essencial para configuração do tipo*

Como facilmente se vê, trata-se de conduta que tem um pressuposto essencial, a saber, a existência de tributo devido. Sem que tenha ocorrido a incidência da tributária, vale dizer, sem que tenha ocorrido fato gerador do tributo não se pode falar do crime em questão, e em face da imunidade tributária tal fato gerador não ocorre, como a seguir se verá.

4. Imunidade Tributária

4.1. *Limitação da competência tributária*

A imunidade é uma limitação da competência tributária. A entidade imune não se submete à lei que define a hipótese de incidência do tributo. Em outras palavras, a entidade imune não pode ser colocada como sujeito passivo da relação de tributação.

Realmente, a imunidade tributária decorre sempre de regra jurídica que está em posição hierárquica superior à da lei ordinária, que define a hipótese de incidência do tributo. Sobre este assunto já escrevemos:

“Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.”⁵

4.2. *Impossibilidade de supressão do que não existe*

Em se tratando de tributo que não é devido em razão da imunidade, a conduta de prestar informação falsa, ainda que destinada a preservar indevidamente a imunidade, não pode configurar o crime de supressão ou redução de tributo. Nesse ilícito penal a conduta típica consiste em suprimir ou reduzir tributo. Só pode ser praticada, portanto, por quem esteja sujeito à incidência de normas tributárias, vale dizer, por quem possa ser devedor de tributo. Jamais por pessoa titular de imunidade tributária.

⁴ Hugo de Brito Machado, *Crimes Contra a Ordem Tributária*, Atlas, São Paulo, 2008, p. 335.

⁵ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 29ª edição, Malheiros, São Paulo, 2008, p. 304.

Realmente, é impossível a supressão daquilo que não existe. Se a relação tributária não chega a nascer, se o tributo não chega a existir no caso, é lógico que não se pode dar a sua supressão, ou redução. Mas isto não significa que o fato em exame, vale dizer, a prestação de informações falsas, seja irrelevante na relação tributária. Ocorre que as informações somente são falsas porque ocultam um fato, este sim relevante nessa relação, do qual decorre a suspensão da imunidade.

4.3. *O ilícito que autoriza a suspensão da imunidade*

O fato do qual decorre a suspensão da imunidade tributária pode ser a distribuição de lucro. A informação prestada às autoridades fazendárias que o encobre, ou oculta, se é falsa, não suprime nem reduz tributo. Consubstancia apenas uma tentativa de preservar situação jurídica na qual o tributo não existia. E a constatação da falsidade é que afinal autoriza a suspensão da imunidade tributária.

Admitindo-se que não existisse a declaração falsa, vale dizer, admitindo-se que realmente nenhuma distribuição de lucro ocorreu, não existirá tributo devido porque subsiste a imunidade. Assim, não é razoável admitir-se que o fato do qual decorre a suspensão da imunidade configure a supressão ou a redução do tributo. Se ele não existisse, repita-se, não se poderia cogitar de informação falsa. Nem de suspensão da imunidade. O tributo, assim, continuaria inexistente.

A distribuição disfarçada do lucro é o fato que ensejou a informação falsa. Ilícito do qual decorre a suspensão da imunidade tributária, vale dizer, decorre a possibilidade da existência de tributo devido. Por tal razão é que em face de uma situação como a aqui suposta já escrevemos:

“O fato imputado aos dirigentes da instituição imune, na situação em tela, se for verdadeira a imputação e o fato realmente tiver o significado jurídico tributário pretendido pelo fisco, produzirá como consequência a perda da imunidade. Em outras palavras, se admitirmos que o fisco tem inteira razão na ação fiscal promovida contra a instituição imune, a consequência jurídica será a de tornar devido tributo que não seria devido, em razão da imunidade tributária. E se o fisco não tiver razão, seja porque o fato não tenha o significado jurídico pretendido pelo fisco, seja porque efetivamente não ocorreu, a instituição continuará com direito à imunidade tributária.

Logo, o fato imputado aos dirigentes da instituição não pode ter implicado supressão ou redução de tributo devido. Sem ele subsistiria a imunidade. O tributo não seria devido. Sua ocorrência, portanto, teve o efeito de fazer devido um tributo, e não o efeito de produzir a sua supressão ou redução.

Ressalte-se que não se está discutindo a imputação. Não se está pondo em dúvida a ocorrência do fato, nem o seu significado jurídico tributário. O que se está discutindo é simplesmente o seu significado jurídico penal. O crime de que se cuida consubstancia-se pela supressão ou pela redução de tributo devido. A conduta capaz de realizar o tipo penal, no caso, é aquela conduta que suprime, ou que reduz um tributo. Pressupõe a existência de um tributo devido, que teria de ser pago se não ocorresse o fato imputado ao acusado. E no caso de dirigente de uma instituição imune esse pressuposto não comparece. Do fato imputado não decorre nem a supressão, nem a redução de tributo mas, muito pelo contrário, do fato imputado ao acusado resulta, se verdadeira a imputação, que um tributo se tornou devido.”⁶

⁶ Hugo de Brito Machado, *Diário do Nordeste*, Fortaleza, 10 de outubro de 2002, p. 3.

5. Conclusões

Em face de todas as razões aqui expostas pensamos ser possível formular as seguintes conclusões:

1ª) Da criminalização do ilícito tributário decorrem várias situações que estão a demandar elaboração doutrinária e jurisprudencial, e uma dessas situações é a que consiste na prática de uma das condutas definidas como meio para o cometimento do crime de supressão ou redução de tributo, praticada por dirigente de instituição titular de imunidade tributária.

2ª) Como diante da imunidade tributária não existe tributo, eis que este não chega a nascer, não é razoável admitir-se que uma conduta ilícita, que autoriza a suspensão da imunidade, possa também configurar o crime de supressão ou redução de tributo.

3ª) Realmente, não é logicamente possível a ocorrência de supressão, ou redução, de algo inexistente.

4ª) Assim, as denúncias por crime contra a ordem tributária oferecidas contra dirigentes de instituição imune, devem ser rejeitadas, nos termos do art. 43, inciso I, do Código de Processo Penal, e se recebidas, os réus devem ser absolvidos, com fundamento em seu art. 386, inciso III.