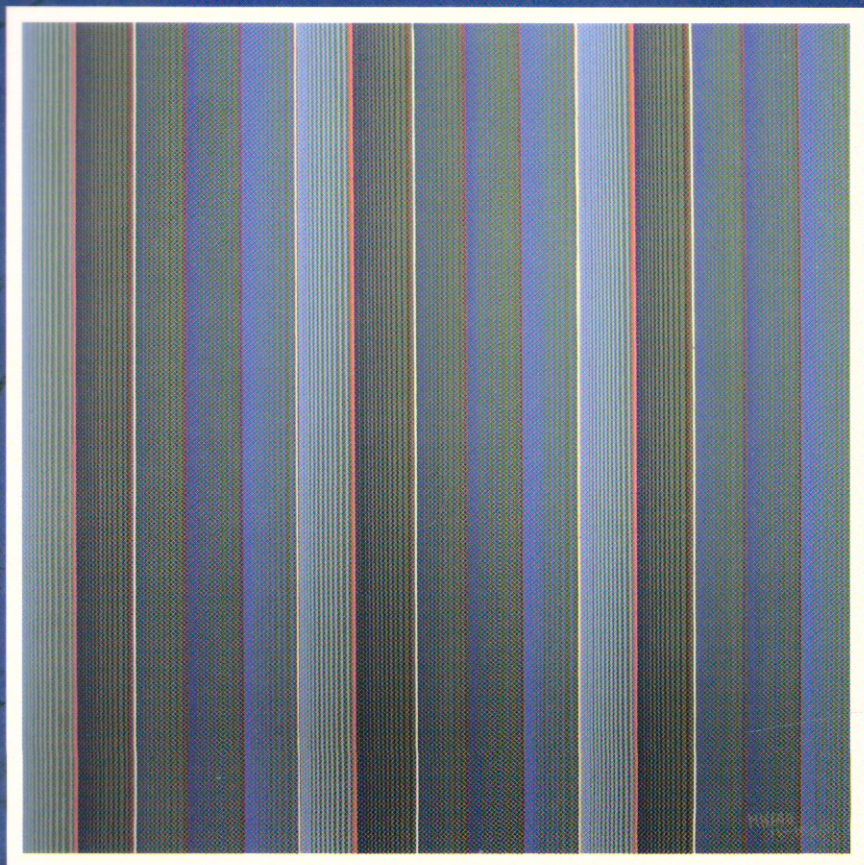


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



201

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

201

(JUNHO - 2012)

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

Impressão
Edições Loyola

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



Hisao Sakakibara
é o autor da obra 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
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

Adolpho Bergamini - ICMS - não incidência sobre os serviços de veiculação de publicidade em *outdoors* e via internet

1. Introdução. 2. O conceito de comunicação. 3. A comunicação tributável pelo ICMS - Necessidade de haver um *serviço - obrigação de fazer* versus *obrigação de dar*. 4. Atividades de veiculação de publicidade como *obrigações de dar* (ceder espaço) e não como *obrigações de fazer*. 5. Análise dos argumentos dos Fiscos e contribuintes. 6. Conclusão.

7

Aires F. Barreto - ISS - não incidência sobre a importação de serviços

1. Limites da competência tributária dos municípios: revisitando alguns pontos. 2. Importação de serviços. 3. Conclusões.

19

Alberto Lopes de Oliveira Junior - Responsabilidade tributária frente aos débitos de ICMS em uma cisão parcial de sociedade empresária

1. Introdução. 2. Responsabilidade tributária na cisão parcial. 3. Autonomia dos estabelecimentos e a responsabilidade subsidiária frente aos débitos de ICMS no caso de cisão parcial. 4. Conclusão.

28

Alberto Xavier - A diferença de tratamento tributário de receitas financeiras e ganhos de capital na aquisição de créditos por terceiro

I. A cessão de créditos a terceiro. II. O princípio da realização. III. Inaplicabilidade do art. 373 do RIR.

37

Fábio Pallaretti Calcini - IRPJ/CSLL. Reserva de reavaliação e a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

1. Introdução. 2. Premissa. Noção de renda, lucro e realização. Constituição e Código Tributário Nacional. 3. A reavaliação de bens. Procedimentos. Reflexos tributários. 4. Considerações finais.

46

Felippe Alexandre Ramos Breda - Crimes tributários e questões pontuais: o processo fiscal como condição de procedibilidade à ação penal-tributária, o princípio da absorção e a extinção da punibilidade pelo pagamento

I. O fim do processo fiscal como condição de procedibilidade à ação penal-tributária. II. O princípio da absorção. III. O pagamento como causa extintiva da punibilidade nos crimes tributários.

63

Fernanda Donnabella Camano de Souza - Breves comentários sobre o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 - coisa julgada em matéria tributária

1. O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 é tese da Fazenda Nacional para autuar os contribuintes que foram eximidos do recolhimento de tributos. 2. Histórico da tese da invalidade da decisão passada em julgado e a instabilidade da jurisprudência emanada pelos tribunais superiores. 3. Segurança jurídica - tempo cronológico *versus* tempo cultural. Garantia das expectativas normativas e manutenção da confiabilidade no sistema jurídico - da inviabilidade da interpretação contida no Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011.

70

Francysco Pablo Feitosa Gonçalves - Reflexões sobre direito e política tributária municipal: o imposto de transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos

1. Considerações primeiras. 2. A competência tributária municipal. 3. O imposto de transmissão onerosa *inter vivos* de bens imóveis e direitos a eles relativos. 4. Considerações finais.

83

O Descaminho como Crime contra a Ordem Tributária

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O Código Penal define o crime de contrabando ou descaminho, em seu art. 334, no capítulo onde trata dos crimes praticados por particular contra a Administração em geral. Ocorre que no mesmo dispositivo temos dois tipos penais distintos, a saber, o contrabando e o descaminho. A conduta que configura o contrabando é diferente da conduta que configura o descaminho. Atingem bens jurídicos diferentes. No contrabando, a conduta típica viola a proibição de importar ou exportar determinado bem, enquanto no descaminho a conduta típica viola o dever de pagar o tributo correspondente à importação ou à exportação do bem.

Com o surgimento dos denominados crimes fiscais, ou tributários, travou-se forte disputa entre os utilitaristas, para os quais a criminalização do ilícito tributário tem o objetivo de forçar o contribuinte a pagar o tributo, e os que preconizam um Direito Penal ético, no qual a criminalização do ilícito penal teria a finalidade de punir o desvio de comportamento, que não seria corrigido pelo pagamento posterior. E em decorrência dessa disputa tivemos sucessivas alterações legislativas no que diz respeito à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.¹

Entre as várias leis sobre o assunto, tivemos a Lei nº 6.910, de 27 de maio de 1981, a dizer que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, prevista no art. 2º da Lei nº 4.729, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas. E assim, embora a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, tenha restabelecido com notável ampliação a regra da extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário, alguns seguiram entendendo que essa forma de extinção da punibilidade não seria aplicável ao descaminho, até que em maio de 2011 o Supremo Tribunal Federal afirmou expressamente que “o crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória, tem nítida natureza tributária”.²



**Hugo de Brito
Machado**

*é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.*

¹ Sobre essa instabilidade legislativa, veja-se nosso livro *Crimes contra a ordem tributária*, 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2011, pp. 382 a 390.

² STF, Primeira Turma, HC nº 85.942/SP, rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 24.5.2011.

Realmente, não existe razão para excluir-se o crime de descaminho do alcance da regra que determina a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário. Neste pequeno estudo vamos, então, demonstrar por que consideramos insensurável a decisão do Supremo Tribunal Federal, que afirma ser o pagamento do crédito tributário forma de extinção da punibilidade também no crime de descaminho. Começaremos explicando a distinção que existe entre contrabando e descaminho, que é importante para a adequada compreensão da tese em exame. Depois examinaremos a tese, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que afirma ser o descaminho um crime contra a ordem tributária. E finalmente vamos demonstrar que a tese adotada pela Corte Maior tem outra importante consequência, que é a necessidade de prévio exaurimento da via administrativa para a propositura da ação penal.

2. Distinção entre Contrabando e Descaminho

Embora definidos o *contrabando* e o *descaminho* no mesmo dispositivo legal, a doutrina costuma afirmar a distinção entre esses dois tipos penais. No contrabando, a mercadoria importada ou exportada é proibida, ou sujeita a uma autorização especial para importação ou exportação. Já no descaminho, a mercadoria pode ser ordinariamente importada, ou exportada, mas o agente utiliza-se de meio fraudulento para fugir ao pagamento dos tributos devidos pela importação, pela exportação ou pelo consumo respectivo. É a lição de Damásio E. de Jesus:

"No sentido jurídico, a expressão contrabando quer dizer importação ou exportação de mercadorias ou gêneros cuja entrada ou saída do País é proibida, enquanto o termo descaminho significa fraude no pagamento de impostos e taxas devidos para o mesmo fim (entrada ou saída de mercadorias ou gêneros). A diferença entre contrabando e descaminho reside em que no primeiro a mercadoria é proibida; no segundo, sua entrada ou saída é permitida, porém o sujeito fraudula o pagamento do tributo devido."³

Vulgarmente, denomina-se *contrabando* o que na verdade é *descaminho*, mas em linguagem jurídica a distinção se impõe. Quem conhece o Direito deve utilizar a terminologia correta, embora *contrabando* e *descaminho* sejam espécies do mesmo tipo, e, portanto, impliquem a mesma pena. No contrabando, a mercadoria é de importação proibida ou dependente de autorização especial. A ação criminosa viola essa proibição. Já no descaminho, a mercadoria é de importação permitida, e a ação criminosa viola o dever de pagar os tributos correspondentes, com a utilização de fraude tendente a ocultar o fato gerador dos tributos.

No contrabando, o bem jurídico protegido pela regra jurídica definidora do crime é o poder da União de reger o comércio internacional. Já no descaminho, o bem jurídico protegido é o poder de tributar.

3. Descaminho como Crime Tributário

3.1. Provável razão da controvérsia

A falta de atenção para a diferença que existe entre o contrabando e o descaminho talvez seja a razão da controvérsia a respeito da extinção da punibilidade pelo pagamento. A rigor, nem se poderia cogitar de pagamento se o crime é de contra-

³ Damásio E. de Jesus, *Direito Penal*, 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1992, p. 203.

bando, porque sendo proibida a importação da mercadoria não é razoável cogitar-se da cobrança de tributo sobre ela. Aliás, em se tratando do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, isto realmente não seria possível, pois nem existe previsão nas tabelas que estabelecem as alíquotas correspondentes.

Essa provável razão da controvérsia está demonstrada no argumento dos que não admitem a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sustentando que “o descaminho não pode ser considerado mero crime de ordem fiscal, pois o bem jurídico tutelado pelo art. 334, do Código Penal, é mais amplo, abrangendo a regularidade das importações e a política nacional de comércio exterior”.⁴

Tal argumento é válido se encarado o crime previsto no art. 334 do Código Penal como uma unidade, sem a distinção entre o *contrabando* e o *descaminho*. Na verdade, o argumento é pertinente em se tratando de contrabando. Não, porém, em se tratando de descaminho.

3.2. Manifestação do TRF da 3ª Região

Em face do indeferimento de seu pedido em primeira instância, pelo fundamento acima referido, foi impetrado *habeas corpus* perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que por sua vez entendeu não ocorrer, no descaminho, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, argumentando que “a Lei nº 9.249/95 refere-se somente aos delitos definidos na Lei nº 8.137 e 4.729/65, não se aplicando ao crime de descaminho a causa extintiva de punibilidade prevista em seu art. 34”.⁵

Como se vê, na Segunda Instância da Justiça Federal em São Paulo foi acrescentado esse argumento jurídico formal, de formulação indevida no caso porque a Lei nº 4.729/1965 cuidou, sim, do crime de descaminho, alterando o art. 334 do Código Penal.

Contra essa decisão do TRF da 3ª Região foi interposto recurso ordinário para o Superior Tribunal de Justiça e impetrado *habeas corpus* junto ao Supremo Tribunal Federal.

3.3. Manifestação do Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal deferiu o *habeas corpus* em referência, para trançar a ação penal contra o paciente, adotando o entendimento segundo o qual o pagamento dos tributos extingue, sim, a punibilidade no crime de descaminho.

O acórdão da Primeira Turma, da Corte Maior que concedeu, por unanimidade, o *habeas corpus*, porta a seguinte ementa:

“Penal. *Habeas Corpus*. Descaminho (Art. 334, § 1º, Alíneas ‘c’ e ‘d’, do Código Penal). Pagamento do Tributo. Causa Extintiva da Punibilidade. Abrangência pela Lei nº 9.249/95. Norma Penal Favorável ao Réu. Aplicação Retroativa. Crime de Natureza Tributária.

1. Os tipos de descaminho previstos no art. 334, § 1º, alíneas ‘c’ e ‘d’, do Código Penal têm redação definida pela Lei nº 4.729/65.

⁴ Afirmação contida no despacho do Juiz da 7ª Vara Criminal da Seção Judiciária de São Paulo, que indeferiu o pedido de Fábio Bussab Saliba, paciente no HC impetrado perante o Supremo Tribunal Federal, que ali recebeu o nº 85.942/SP, teve como relator o Ministro Luiz Fux e foi deferido pela Primeira Turma, por unanimidade, em 24.5.2011.

⁵ STF, Primeira Turma, parte final do item 4 do relatório do HC nº 85.942/SP.

2. A revogação do art. 2º da Lei nº 4.729 pela Lei nº 8.383/91 é irrelevante para o deslinde da controvérsia, porquanto, na parte em que definidas as figuras delitivas do art. 334, § 1º, do Código Penal, a Lei nº 4.729 continua em pleno vigor.

3. Deveras, a Lei nº 9.249/95, ao dispor que o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 4.729/65, acabou por abranger os tipos penais descritos no art. 334, § 1º, do Código Penal, dentre aquelas figuras imputadas ao paciente - alíneas 'c' e 'd' do § 1º.

4. A Lei nº 9.249/95 se aplica aos crimes descritos na Lei nº 4.729/65 e, *a fortiori*, ao descaminho previsto no art. 334, § 1º, alíneas 'c' e 'd', do Código Penal, figura típica cuja redação é definida, justamente, pela Lei nº 4.729/65.

5. Com efeito, *in casu*, quanto do pagamento efetuado a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 2º da Lei nº 4.729/65 não estava em vigor, por ter sido revogada pela Lei nº 6.910/80, sendo certo que, com o advento da Lei nº 9.249/95, a hipótese extintiva da punibilidade foi novamente positivada.

6. A norma penal mais favorável aplica-se retroativamente, na forma do art. 5º, inciso XI, da Constituição Federal.

7. O crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória do Estado, tem nítida natureza tributária.

8. O caso *sub judice* enseja a mera aplicação da legislação em vigor e das regras de direito intertemporal, por isso que dispensável incursionar na seara da analogia *in bonam partem*.

9. Ordem concedida."⁶

Ressalte-se a afirmação expressa, contida na ementa acima transcrita, de que o crime de descaminho tutela o Erário público e a atividade arrecadatória do Estado, e tem por isto mesmo nítida natureza arrecadatória.

3.4. Extinção da punibilidade pela extinção do crédito tributário

Na verdade, o que extingue a punibilidade é a extinção do crédito tributário e não apenas o pagamento, que é uma das causas de extinção da punibilidade. Seria um evidente absurdo afirmar-se, por exemplo, que a conversão do depósito em renda, mesmo extinguindo o crédito tributário correspondente, não extinguiria a punibilidade no crime contra a ordem tributária.

Sobre o tema, escrevemos artigo no qual afirmamos as seguintes conclusões:

"1ª) A colocação do pagamento entre as causas de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária foi uma elogiável opção de política jurídica do legislador, porque na verdade a criminalização do ilícito tributário deu-se com inegável objetivo utilitarista.

2ª) Por interpretação extensiva da norma penal é razoável entender-se, como entendemos, que a palavra pagamento tem o sentido de extinção do crédito tributário, de sorte que uma vez extinto o crédito tributário está extinta a punibilidade do crime contra a ordem tributária ligado a sua constituição.

3ª) Ainda que se negue a possibilidade de interpretação extensiva com o resultado afirmado na conclusão anterior, mesmo assim ter-se-á de admitir que a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária dar-se-á, por integração analógica, como decorrência da extinção do crédito tributário, por qualquer das causas legalmente admitidas."⁷

⁶ Ementa do acórdão proferido pela Primeira Turma do STF, no HC nº 85.942/SP.

⁷ Hugo de Brito Machado, "Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 137, Dialética, São Paulo, fevereiro de 2007, p. 82.

No estudo em referência, desenvolvemos longa argumentação no sentido de demonstrar que a extinção da punibilidade, nos denominados crimes tributários, decorre da extinção do crédito tributário e não apenas do pagamento. Se o objeto jurídico protegido é o crédito tributário, realmente não existe razão nenhuma que justifique entendimento diferente.

4. Prévio Exaurimento da Via Administrativa

Outra consequência de se ter o descaminho como um crime contra a ordem tributária é a necessidade de prévio exaurimento da via administrativa para que possa ser promovida a ação penal. Admitir a propositura de ação penal, sem o prévio exaurimento da via administrativa, é admitir a possibilidade de condenação, no juízo criminal, de alguém que, segundo a Fazenda Pública, jamais lhe sonegou tributo nenhum. E isto é uma brutal incongruência, que o sistema jurídico não pode albergar.

Não vale o argumento, já utilizado inclusive por eminentes ministros do Supremo Tribunal Federal, de que a autoridade administrativa eventualmente pode ser conivente com o sonegador, e não se pode tolher a ação do Ministério Público, condicionando-a à manifestação fazendária afirmativa da ocorrência do ilícito. O Ministério Público tem, sim, a faculdade, ou mais exatamente, o dever de agir, se o fizer também contra a autoridade da Administração Tributária, negligente ou conivente, se dispuser de elementos que indiquem tal situação. Não, porém, para mover a ação penal apenas contra o contribuinte, inclusive porque este tem o direito de ver previamente apurado o seu débito fiscal, para exercer o seu direito à extinção da punibilidade, pelo pagamento. Afinal de contas é o pagamento que importa. A criminalização tem efeitos utilitaristas inegáveis, e como o Juiz penal não lança tributo, a ação penal, sem o lançamento, é inútil para o fim primordial de incrementar a arrecadação.

Mesmo em se tratando de descaminho, pode ocorrer que um agente do Fisco, ou um policial federal, apreenda determinada mercadoria e impute ao possuidor da mesma a prática de descaminho, mas no processo administrativo a partir daí instaurado ocorra decisão final da autoridade administrativa afirmando que o tributo não é devido, ou que o tributo devido é menor do que o afirmado pelo agente do Estado que iniciou o procedimento.

A decisão final da autoridade administrativa é um direito do cidadão contribuinte para que possa, se for o caso, pagar o tributo efetivamente devido. Nada justifica a propositura de ação penal antes dessa decisão. Seria uma forma de coação contra ele exercida, para forçá-lo a pagar tributo que pode ser indevido, ou maior do que o devido.

Registre-se, todavia, que o Supremo Tribunal Federal já decidiu em sentido contrário, adotando o entendimento segundo o qual “não há necessidade de uma definitiva constituição administrativa do imposto devido para, e só então, ter-se por consumado o delito.”⁸

⁸ STF, HC nº 99.740/SP, relator o Ministro Ayres Britto, *DJe* de 31.1.2011, p. 104, e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 187, Dialética, São Paulo, abril de 2011, pp. 169/174.