

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



202

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

202

(JULHO - 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



Alê Prade

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

Alessandro Mendes Cardoso e Raphael Silva Rodrigues - A delimitação do salário de contribuição: evolução da jurisprudência e do entendimento fiscal

I. Considerações iniciais. II. Do campo de incidência das contribuições previdenciárias: competência constitucional e delimitação legal. III. Controvérsias dirimidas pela jurisprudência e alteração do entendimento fiscal.

7

Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro e Riccardo Giuliano Figueira Torre - Evolução do contrato de trabalho e os impactos tributários na prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas: uma análise do art. 129 da Lei nº 11.196/2005

I - À guisa de introdução. II - Novos rumos do mercado de trabalho: adaptação dos paradigmas jurídicos à evolução da sociedade. III - Juridicidade da prestação de serviços de caráter intelectual e de natureza personalíssima por pessoa jurídica: avanço normativo que passa a regular o novel mercado de trabalho. IV - Conclusão.

24

Alexandre Macedo Tavares - A não homologação da compensação e/ou indeferimento de pedido de ressarcimento e a endêmica multa de ofício patrocinada pela Lei nº 9.430/1996 (art. 74, parágrafos 15 a 17)

1. Introito. 2. Escorço histórico. 3. Natureza jurídica. 4. Vantagens da compensação. 5. Espécies de compensação. 6. Requisitos da compensação legal.

35

Carlos Marcelo Gouveia - Considerações a respeito da não incidência do ISS sobre contratos de patrocínio

I - Introdução. II - Natureza jurídica do contrato de patrocínio. III - Implicações tributárias. IV - Conclusão.

49

Guilherme Cezaroti - Análise da aplicação de alíquotas diferenciadas de contribuições sociais para instituições financeiras

1. Introdução. 2. Os critérios da “atividade econômica” e do “uso intensivo de mão de obra” para diferenciação da carga tributária. 3. A aptidão das bases de cálculo “folha de pagamentos”, “faturamento ou receita bruta” e “lucro” para sofrerem alíquotas variáveis. 4. A interpretação conjunta dos arts. 145, parágrafo 1º, e 195, parágrafo 9º, da Constituição Federal. 5. O contra-argumento da União. 6. Conclusão.

57

Hugo de Brito Machado - A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a Lei nº 12.382/2011

1. Introdução. 2. Evolução legislativa. 3. A Lei nº 12.382/2011. 4. Superação da dúvida a favor do acusado.

67

Jamily Sandri Forner - A natureza das operações *back to back* para fins de tributação pelo PIS/Pasep e pela Cofins

1. Introdução. 2. A operação, o conceito e a contabilização do *back to back*. 3. Natureza jurídica do *back to back*. 4. A tributação do *back to back* pelo PIS/Pasep e pela Cofins. 5. Conclusões.

73

Lenice S. Moreira de Moura e Fátima Larisse de Farias Mascena - A exceção de pré-executividade como meio de defesa diante da ilegalidade de redirecionamento fiscal: sinalização para uma mudança jurisprudencial no âmbito do STF e do STJ

1. Introdução. 2. Exceção de pré-executividade e redirecionamento fiscal. 3. Aspectos gerais da exceção de pré-executividade: análise crítica do posicionamento jurisprudencial do STJ. 4. Hipótese de redirecionamento fiscal para a responsabilidade tributária pelo art. 135

A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Tributários e a Lei nº 12.382/2011

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A questão da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária situa-se na zona de conflito entre os que entendem que o Direito Penal pode ter, e tem, no caso, caráter utilitarista, e os que entendem que o Direito Penal deve ter sempre um fundamento ético. Talvez por isto mesmo sua disciplina jurídica tenha sofrido tantas alterações.

Neste pequeno estudo vamos demonstrar a existência de verdadeira inflação legislativa, com constantes alterações dos dispositivos legais que cuidam da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária e, a final, examinar a questão que se coloca agora, com a Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, de saber se ocorreu, ou não, mais uma alteração na disciplina jurídica dessa importante questão. Em outras palavras, vamos examinar a questão de saber se em face da referida lei subsiste, ou não, a extinção da punibilidade, nos crimes contra a ordem tributária, quando o pagamento ocorra depois de recebida a denúncia.

2. Evolução Legislativa

Talvez em virtude do forte conflito entre os utilitaristas, e os que sustentam que as regras do Direito Penal devem ter sempre fundamento ético, temos tido verdadeira instabilidade legislativa, com alterações que se sucedem, prevalecendo ora uma ora outra dessas duas correntes de pensamento.

A Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que instituiu o crime de sonegação fiscal, disse extinguir-se a punibilidade “quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.¹

O que na verdade extinguiu a punibilidade, então, era a denúncia espontânea da infração, que extingue a responsa-



Hugo de Brito Machado

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

¹ “Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

bilidade pela infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. Havia perfeita coerência entre essas disposições legais. O art. 2º da Lei nº 4.729/1965 atribuía ao pagamento do tributo o efeito de extinguir a punibilidade, porque em se tratando de denúncia espontânea da infração não se podia cogitar de penalidades administrativas. O pagamento do qual se cogitava era do tributo, simplesmente.

Iniciada a ação fiscal, o pagamento do tributo já não era mais possível sem as penalidades administrativas, porque não extinguia a responsabilidade pela infração. Podia dar-se o pagamento do tributo acrescido de multa, podendo ocorrer a redução desta, em percentual maior se feito no prazo para a reclamação, ou menor, se feito no prazo para o recurso administrativo. Por outro lado, iniciada a ação fiscal, o pagamento já não extinguia a punibilidade, no âmbito criminal, embora pudesse ser considerado uma forma de arrependimento, da qual decorreria a redução da pena.

O Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, estabeleceu que o pagamento, mesmo depois de iniciada a ação fiscal, extinguia a punibilidade. Mas o pagamento do tributo acrescido das multas devidas.

Neste caso, desde que ainda não julgado o respectivo processo, nem seria necessário o pagamento. Bastava o depósito, desde que o débito fosse pago depois da decisão de primeira instância e, obviamente, com renúncia ao recurso administrativo.

Além disso, o referido Decreto-lei estendeu para crimes não previstos na Lei nº 4.729 a causa extintiva da punibilidade.² Assim, o pagamento passou a extinguir a punibilidade também nos crimes de contrabando ou descaminho.

A Lei nº 6.910, 27 de maio de 1981, restringiu o alcance do pagamento como causa de extinção da punibilidade, que passou então a não abranger os crimes de contrabando ou descaminho.³

Em relação ao crime de contrabando, tal providência restritiva tinha inteiro cabimento, pois, como se sabe, nesse crime não se cogita da sonegação do imposto, mas da violação de norma proibitiva de importação, ou de exportação.

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiu os crimes contra a ordem tributária, em seus arts. 1º a 3º, e estabeleceu:

² O Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, estabelece:

“Art. 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1967, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo, depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade de primeira instância.

§ 1º O contribuinte que requerer, até quinze de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos.

§ 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal, se o montante do tributo e multas for pago ou depositado na forma deste artigo.”

³ A Lei nº 6.910/1981 estabeleceu:

“Art. 1º O disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal.”

“Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Também aqui ocorria a extinção da punibilidade mediante a reparação integral dos prejuízos decorrentes do cometimento delituoso, antes do recebimento da denúncia. Estava de certa forma preservado o direito do contribuinte ao acerto administrativo da relação tributária.

Esse dispositivo albergava razoável, se não a melhor, solução legislativa, posto que evitava o constrangimento do sujeito passivo da relação tributária preservando o direito deste ao questionamento administrativo, e preservava também os interesses do Fisco, garantindo o recebimento integral do crédito tributário que a Administração afinal tivesse como efetivamente devido. Mesmo assim teve existência breve, vigorando apenas até o final de 1991.

Com efeito, a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, em seu art. 98, revogou expressamente o art. 2º da Lei nº 4.729/1965, e o art. 14 da Lei nº 8.137/1990.

Era a implantação do denominado terrorismo fiscal.

Não demorou, porém, e voltou a prevalecer o bom senso do legislador, que no art. 3º da Lei nº 8.696 de 26 de agosto de 1993, restabeleceu o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade. O mesmo bom senso, porém, não esteve presente no Executivo, que terminou vetando o dispositivo inovador.

Realmente, o art. 3º da Lei nº 8.696, de 26 de agosto de 1993, estabeleceu:

“Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, com seus acessórios, antes do encerramento do procedimento administrativo.”

Esse dispositivo, porém, foi vetado pelo Presidente da República, por razões assim expostas:

“Razões do veto

O dispositivo, tal como redigido, importará na extinção da punibilidade de agentes dolosos, cujo procedimento caracteriza os crimes enumerados nos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, uma vez que a ação fiscal e a representação criminal são simultâneas. Quer isto dizer que, no momento em que instaura o processo administrativo, o agente fiscal deve também, configurado o crime, promover a denúncia ao Ministério Público para instauração do processo criminal.

Consequência da simultaneidade do início dos procedimentos é a possibilidade de o contribuinte, antes do término do processo administrativo - mas mesmo após a ocorrência de condenação criminal - efetuar o recolhimento dos tributos e encargos e alcançar a impunidade.

É de ser relevado que, referindo-se o art. 3º da lei citada a crimes praticados por servidor público, a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, colocaria os ganhos ilícitos provenientes da corrupção funcional, a salvo de qualquer penalização.

A norma ora vetada alcança, na verdade, é o contribuinte cuja má-fé ficou caracterizada. E isto é evidentemente, contrário ao interesse público, por contravir diretamente o princípio da moralidade administrativa.

Ademais, observo que a Lei nº 8.137 admitia a extinção da punibilidade no caso de o agente promover a satisfação das obrigações tributárias antes do recebimento da denúncia criminal. Essa disposição (art. 14), foi revogada pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

A norma ora vetada, entretanto, permitiria a extinção da punibilidade mesmo após a aplicação da pena, desde que o processo tributário administrativo pode prolongar-se além do processo criminal, e o pagamento feito na instância administrativa teria efeito absolutório.

Não obstante, reconheço que, a par da natureza pedagógica das normas penais, principalmente no campo fiscal, razões ocorrem pelas quais devem ser procurados procedimentos que não desestimulem o arrependimento eficaz, mediante a satisfação espontânea na via administrativa, das obrigações tributárias. Já determinei, portanto, a realização de estudos que permitam ao Poder Executivo propor ao Congresso Nacional projeto de lei consubstanciando normas que acautelem o interesse e a moralidade da Administração e, ao mesmo tempo, contemplem adequadamente os interesses e a situação do contribuinte em falta.

Estas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar em parte o projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.”⁴

Preconizava, como se vê, o Chefe do Poder Executivo, o terrorismo fiscal, com a utilização da ameaça de ação penal como forma de intimidação, que certamente acreditava capaz de resolver o problema da sonegação fiscal. A ação penal teria de ser promovida simultaneamente com a ação fiscal e, sendo assim, não se poderia admitir a extinção da punibilidade depois de proposta a ação penal.

Pouco mais de dois anos depois, todavia, voltava a prevalecer o bom senso, e mais uma vez colocava o legislador o pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade.

Com efeito, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 34, restabelece a extinção da punibilidade pelo pagamento, assim:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

O pagamento tornou-se, então, extintivo da punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. E como esta somente pode ser oferecida depois de encerrado o processo administrativo, tem-se que o dispositivo legal em referência é bem melhor, do ponto de vista de política legislativa, do que o anterior, que exigia fosse o pagamento efetuado antes do encerramento do processo administrativo.

Em maio de 2003 veio a lume a Lei nº 10.684, que estabelece:

“Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27/12/90, e nos arts. 168-A e 337-A do Dec.-lei 2.848, de 07/12/40 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”

⁴ *IOB Urgente*, anexo ao Bol. 35/93 - Extra; e *Revista de Direito Administrativo* nº 193. Rio de Janeiro: Renovar, julho/setembro de 1993, pp. 418/419.

Antes do advento desse dispositivo legal, o Supremo Tribunal Federal já admitia que o pagamento, mesmo depois do recebimento da denúncia, operava a extinção da punibilidade. Não era pacífico o entendimento, mas ensejou o deferimento de *habeas corpus* para o trancamento de ação penal.⁵

Depois da Lei nº 10.684/2003 o assunto pacificou-se. É digna de nota, porém, a manifestação do Ministro Sepúlveda Pertence, que antes ficara vencido e resolveu acompanhar o relator, assinalando, porém, que a nova lei tomou escancaradamente clara que a repressão penal nos “crimes contra a ordem tributária” é apenas uma forma reforçada de execução fiscal. Essa tese ficou bem evidente no entendimento de alguns magistrados que, em face da denúncia, mandavam dar ciência desta ao acusado para, querendo, pagar e obter a extinção da punibilidade.

3. A Lei nº 12.382/2011

A Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, veio com dispositivos que poderão suscitar controvérsias. Em seu art. 6º alterou a redação do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, inserindo no mesmo cinco parágrafos, com a renumeração do parágrafo único. O *caput* desse art. 83 já tivera sua redação alterada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. Temos, então, os dispositivos legais em referência estabelecendo:

“Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no *caput* quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.”

⁵ STF, HC nº 81.929-0, relator originário Ministro Sepúlveda Pertence, relator para o acórdão Ministro Cezar Peluso, julgado em 16.9.2003, DJU de 27.2.2004, p. 27; e Revista Dialética de Direito Tributário nº 103. São Paulo: Dialética, abril de 2004, pp. 227/228.

Considerando-se que a regra do parágrafo 6º, que antes da Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, estava no parágrafo único, já havia sido alterada pelo parágrafo 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003, no sentido de se admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento feito a qualquer tempo, agora será suscitada a questão de saber se voltamos, ou não, à situação na qual o pagamento somente operava a extinção da punibilidade se efetuado antes do recebimento da denúncia.

4. Superação da Dúvida a Favor do Acusado

Realmente, quem pretender sustentar que ocorreu nova alteração da disciplina do pagamento como causa de extinção da punibilidade, dirá que o parágrafo 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996 é uma regra nova, que revoga a regra que consagrara a extinção da punibilidade pelo pagamento feito a qualquer tempo. Em sentido oposto, quem pretender sustentar que não ocorreu tal revogação, dirá que a Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, ao se reportar ao parágrafo 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, não alterou a regra do parágrafo 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 porque a ela não fez nenhuma referência, nem explícita nem implícita, posto que nem ao menos referiu-se ao conteúdo do mencionado parágrafo 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996. Disse apenas que esse dispositivo ficava remunerado.

Ressalte-se que na Lei nº 12.382/2011 não existe sequer uma regra dizendo que é restabelecido o dispositivo, vale dizer, o parágrafo único do art. 83 da Lei nº 9.430/1996. Simplesmente reenumerou esse dispositivo. Por outro lado, ao cuidar da revogação de dispositivos anteriores, diz apenas, em seu art. 8º, que fica revogada a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Não contém regra revogando o parágrafo 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003, nem pelo menos a regra usual a declarar revogadas as disposições em contrário.

Assim, parece-nos que o melhor entendimento é no sentido da subsistência da regra que afirma a extinção da punibilidade pelo pagamento, nos crimes tributários.

Aliás, na hipótese mais pessimista, teríamos de concluir que a Lei nº 12.382/2011 suscita dúvida sobre a subsistência da extinção da punibilidade pelo pagamento feito depois de recebida a denúncia. E como é sabido de todos, em Direito Penal a dúvida deve ser resolvida a favor do réu.