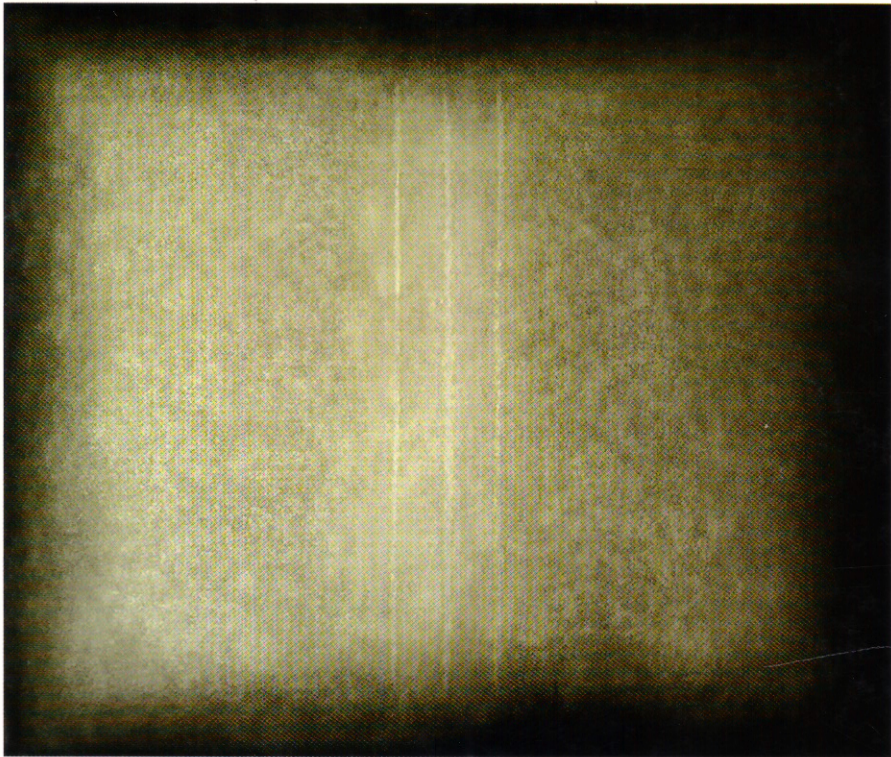


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



243

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

243

(DEZEMBRO - 2015)

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

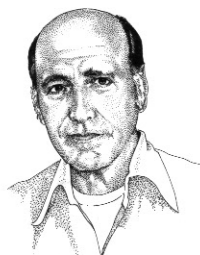
Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

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



Arcangelo Ianelli
é o autor da pintura
(s/ título, óleo sobre tela,
110 x 130 cm, 1973, coleção particular)
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 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 (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina**Bernardo Albanesi - Do pré-pagamento na prestação de serviços**

1. Introdução. 2. Do pré-pagamento dos serviços. 3. Do momento do fato gerador. 4. Riscos de questionamento fiscal. 4. Conclusão.

7

Bruno Matos Ventura - ISS: análise constitucional do conceito de “resultado”

1. Introdução. 2. A tributação dos serviços na Constituição Federal. 3. A diferença entre isenção e imunidade. 4. A eficácia do artigo 156, parágrafo 3º, inciso II, da CF/1988. 5. O art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/2003. 6. Conclusão.

16

Fabio Pereira da Silva e Eduardo Flores - Lucro contábil versus lucro real: aproximações e distanciamentos

1. Introdução. 2. Justificativa. 3. Plataforma teórica. 4. Breves considerações sobre a Lei 12.973/2014. 5. A adoção do lucro contábil como base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. 6. Conclusões.

28

Florence Haret - Tratamento da evasão no Direito Positivo Tributário nacional

1. Tratamento da evasão no Direito Positivo Tributário Nacional. 2. Normas antievasivas na CF/1988. 3. Normas antievasivas nos textos infraconstitucionais. 4. Evasão na jurisprudência: breves comentários. 5. Conclusões.

54

Hugo de Brito Machado - O ilícito administrativo tributário e a inexigibilidade de outra conduta

1. Introdução. 2. A lição dos penalistas. 3. Aplicação do princípio aos crimes tributários. 4. Aplicação do princípio ao ilícito administrativo. 5. A questão da culpabilidade.

73

Luciano Amaro e Marcos Shigueo Takata - Amortização fiscal de ágio já amortizado contabilmente

1. O tema em discussão. 2. O tratamento fiscal do ágio - DL 1.598/1977 e legislação superveniente. 3. Conclusão.

78

Luiz Fernando Sande Mathias - A não incidência de imposto de renda sobre juros de mora - contornos doutrinários, legais e constitucionais da questão e análise do equívoco do STJ acerca do tema

I. Introdução. II. Da natureza jurídica dos juros de mora. III. Abrangência do conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. IV. Impossibilidade de inclusão dos juros de mora no âmbito de incidência do IR. V. A derrapada jurisprudencial acerca do tema. VI. Conclusão.

89

Marcus de Freitas Gouvêa - A equiparação do importador ao industrial no IPI

1. Introdução. 2. A equiparação do comerciante ao industrial na legislação. 3. As reflexões jurisprudenciais. 4. Um caso de hermenêutica constitucional: o IPI como imposto sobre a venda de produtos industrializados e o distanciamento possível entre a etapa de industrialização e a etapa de comercialização. 5. Conclusões.

99

Pedro Felipe de Oliveira Rocha - Depósitos bancários de origem não comprovada e o dever de investigação no lançamento tributário: uma moderna análise crítica da presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996

1. Introdução. 2. Lançamento do imposto de renda e impossibilidade de “inversão” do dever de prova: violação aos princípios da legalidade, da motivação e da busca pela verdade material. 3. Da presunção de omissão de rendimentos do art. 42 da Lei 9.430/1996: violação à legalidade e mitigação da segurança jurídica. 4. Da violação ao princípio do não confisco. 5. Conclusão.

111

O Ilícito Administrativo Tributário e a Inexigibilidade de Outra Conduta

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Em face de decisão de importante órgão da Administração Pública Federal, negando aplicação do princípio da inexigibilidade de outra conduta a uma empresa à qual fora imputada um ilícito administrativo, resolvemos estudar o assunto e assim nos vimos motivados a escrever este pequeno artigo para demonstrar que o referido princípio jurídico aplica-se, sim, ao ilícito administrativo, porque inerente ao próprio fundamento do Direito como instrumento de realização da Justiça.

Começaremos examinando a lição de importantes penalistas a propósito da inexigibilidade de outra conduta no âmbito do Direito Penal. Depois estudaremos o mesmo princípio no âmbito específico dos crimes contra a ordem tributária. Em seguida estudaremos a aplicação desse mesmo princípio ao ilícito administrativo e, finalmente, abordaremos a questão de saber se a caracterização da infração administrativa exige, ou não, a culpabilidade, ou se a responsabilidade administrativa é objetiva.

2. A Lição dos Penalistas

A propósito da inexigibilidade de outra conduta no âmbito do Direito Penal, registramos a lição de importantes penalistas que esclarecem a razão de ser desse importante princípio jurídico.

Damásio E. de Jesus escreve:

“Por mais providente que seja o legislador, não pode prever todos os casos em que a inexigibilidade de outra conduta deve excluir a culpabilidade. Assim, é possível a existência de um fato, não previsto pelo legislador como causa de exclusão da culpabilidade, que apresente todos os requisitos do princípio da não-exigibilidade de comportamento lícito. Em face de um caso concreto, seria condenar-se o sujeito unicamente porque o fato não foi previsto pelo legislador? Se a conduta não é culpável, por ser inexigível outra, a punição seria injusta, pois não há pena sem culpa. Daí ser possível a adoção da teoria da inexigibilidade como causa suprallegal de exclusão da culpabilidade.

Como ensina Aníbal Bruno, a não-exigibilidade vale por um princípio geral de exclusão da culpabilidade, que vai



Hugo de Brito Machado

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

além das hipóteses tipificadas no Código e pode funcionar também com este caráter nos casos dolosos em que de fato não seja humanamente exigível comportamento conforme ao Direito. Esta aplicação encontra sobretudo oportunidade nos crimes por omissão, em que a pressão da situação total do momento anula no agente a capacidade de agir em cumprimento ao dever que lhe incumbe, deixando-o inativo, a permitir que se consuma o resultado danoso.

A aplicação da teoria da inexigibilidade de conduta diversa como causa suprallegal de exclusão da culpabilidade encontra apoio na integração da lei penal. Vimos que o Direito Penal positivo possui lacunas. Havendo omissão legislativa no conjunto das normas penais não incriminadoras, e não havendo o obstáculo do princípio da reserva legal, a falha pode ser suprida pelos processos determinados pelo art. 4º da LICC: a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.”¹

Rogério Greco, por seu turno, escreve:

“Causas supraleais de exclusão da culpabilidade são aquelas que, embora não estejam previstas expressamente em algum texto legal, são aplicadas em virtude dos princípios informadores do ordenamento jurídico.

Nossa legislação penal, ao contrário da legislação alemã, não proíbe a utilização do argumento da inexigibilidade de conduta diversa como causa suprallegal de exclusão da culpabilidade. Jescheck, com base na legislação alemã, assevera que deve ser afastada a teoria da inexigibilidade como causa suprallegal, pois que, segundo o renomado autor, a aceitação de ‘uma causa suprallegal de exculpação por inexigibilidade implicaria tanto concebida subjetiva como objetivamente, uma debilitação da eficácia de prevenção geral que corresponde ao Direito Penal e conduziria a uma desigualdade na aplicação do Direito’. E continua dizendo que, ‘ainda nas situações difíceis da vida, a comunidade deve poder reclamar a obediência do Direito ainda que isso possa exigir do afetado um importante sacrifício.’

(...)

Concluindo, somos da opinião de que em nosso ordenamento jurídico não existe qualquer impedimento para que se possa aplicar a causa exculpante suprallegal da inexigibilidade de conduta diversa.”²

Francisco de Assis Toledo, por sua vez, depois de explicar que o agente é punível porque se comportou, realizando o fato típico penal quando nas circunstâncias seria dele exigível conduta diversa, escreve:

“A *contrario sensu*, chega-se à conclusão de que não age culpavelmente - nem deve ser portanto penalmente responsável pelo fato - aquele que, no momento da ação ou da omissão, não poderia, nas circunstâncias, ter agido de outro modo, porque, dentro do que nos é comumente revelado pela humana experiência, não lhe era exigível comportamento diverso. A inexigibilidade de outra conduta é, pois, a primeira e mais importante causa de exclusão da culpabilidade. E constitui um verdadeiro princípio de direito penal. Quando aflora em preceitos legislados, é uma causa legal de exclusão. Se não, deve ser reputada causa suprallegal, erigindo-se em princípio fundamental que está intimamente ligado com o problema da responsabilidade pessoal e que, portanto, dispensa a existência de normas expressas a respeito.”³

¹ Damásio E. de Jesus, *Direito Penal*, 1º volume, 17ª edição, Saraiva, São Paulo, p. 424.

² Rogério Greco, *Curso de Direito Penal*, volume I, Impetus, Rio de Janeiro, 2007, pp. 421 e 422.

³ Francisco de Assis Toledo, *Princípios básicos de Direito Penal*, 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1987, pp. 315 e 316.

Como se vê, a inexigibilidade de outra conduta é um princípio jurídico destinado a suprir uma lacuna. Não está escrito, nem isto é necessário, porque decorre da própria razão de ser da punição.

3. Aplicação do Princípio aos Crimes Tributários

Quando em nosso ordenamento jurídico o ilícito tributário passou em certos casos a constituir crime, colocou-se a questão de saber se a este seria aplicável a inexigibilidade de outra conduta. E como o assunto foi levado aos tribunais, é claro que houve quem respondesse a essa questão negativamente, o que não causa surpresa pois sempre existe alguém que pensa diferente.

Escrevemos, então, sobre o assunto, afirmando:

“Os Tribunais Regionais Federais estão admitindo que na hipótese de séria dificuldade financeira, comprovada pela falência da empresa, o não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas de empregados deixa de configurar o crime previsto no art. 95, alínea *d*, da Lei nº 8.212/91, em face da inexigibilidade de outra conduta. Nesse sentido decidiram já o TRF da 1ª Região, 3ª Turma, na Ap. Cr. nº 96.07591-7 de Minas Gerais, mantendo sentença absolutória (RDDT nº 23, p. 201); o TRF da 2ª Região, no Inquérito nº 00035/ES, rejeitando a denúncia (RDDT nº 23, p. 200); o TRF da 3ª Região, 1ª Turma, na A. Cr. nº 9.03.048240-4, julgada em 3-7-97, mantendo sentença absolutória (RDDT nº 24, ps. 140-141); o TRF da 4ª Região, na Ap. Cr. nº 96.04.42970-RS, julgada em 15-5-97, mantendo sentença absolutória (RDDT nº 23, p. 200-201. Aliás, do TRF da 4ª Região, que parece haver sido o pioneiro na adoção dessa tese, existem já diversos precedentes.

A nosso ver, a não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, seja uma tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga.”⁴

Essa tese é sustentada também por Fernanda Matos Badr, que conclui seu bem elaborado estudo sobre o tema, afirmando:

“Considerando-se o uso da analogia para preencher as lacunas da lei em consonância com o fato de não poder o legislador prever todas as condutas do mundo dos fatos; considerando-se que para a existência do crime contra a ordem tributária, deve haver necessariamente a vontade do agente em praticá-lo, vez que não foi vislumbrada a modalidade culposa na Lei 8.137/90 e por fim, tendo em vista também a existência de situações anormais ou até mesmo esdrúxulas às quais os contribuintes podem estar submetidos, defendeu-se no presente estudo a admissibilidade da inexigibilidade de conduta diversa como excludente da culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária, pois, do contrário, a aplicação da pena seria sinônimo de injustiça, falta de equidade.”⁵

Resta-nos, então, saber se a inexigibilidade de outra conduta aplica-se também ao ilícito administrativo. Vejamos.

⁴ Hugo de Brito Machado, *Estudos de Direito Penal Tributário*, Atlas, São Paulo, 2002, pp. 171/172.

⁵ Fernanda Matos Badr, “Inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 163, Dialética, São Paulo, abril de 2009, p. 56.

4. Aplicação do Princípio ao Ilícito Administrativo

Pensamos que se não é punível o autor de crime quando ocorre a inexigibilidade de outra conduta, seja qual for a natureza jurídica desta, não é razoável entender-se que em face de circunstâncias que caracterizam a inexigibilidade de outra conduta do contribuinte que deixa de pagar um tributo como ilícito administrativo. Em outras palavras, sustentamos que o contribuinte que deixa de pagar um tributo por razões de tal ordem que caracterizam a inexigibilidade de outra conduta não comete o ilícito administrativo tributário e, portanto, não fica sujeito à multa prevista na lei.

Realmente, o ilícito penal é mais grave do que o ilícito administrativo. Assim, não é razoável que a presença de condições que caracterizam a inexigibilidade de outra conduta impeça a punição de quem pratica um ilícito penal, mas não impeça a punição de quem pratica um ilícito administrativo.

5. A Questão da Culpabilidade

Mesmo assim, merece exame a questão de saber se a caracterização da infração administrativa exige, ou não, a culpabilidade, ou se a responsabilidade administrativa é objetiva. O crime, se não prevista em lei a modalidade culposa, exige o dolo, e este é excluído pela inexigibilidade de outra conduta. E no ilícito penal não existe a responsabilidade objetiva. Mas, a infração administrativa exige culpabilidade, ou a responsabilidade neste campo é objetiva?

A resposta adequada a essa questão exige que se insista na explicação de que a responsabilidade é o estado de sujeição à sanção, e que esta, a sanção, pode ser de duas espécies, a saber, a submissão à execução, simplesmente, e a penalidade.

Entendemos que a responsabilidade como sujeição à execução ou cobrança do tributo é objetiva, mas a responsabilidade como sujeição à sanção enquanto penalidade é sempre subjetiva, vale dizer, depende sempre da presença de culpa ou dolo. Em outras palavras, entendemos que não existe o ilícito administrativo como pressuposto essencial da penalidade, sem o elemento subjetivo da conduta daquele a quem é imputado.

Sobre o tema, aliás, já escrevemos:

“A nosso ver, a não-exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, seja uma tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga.

A crise financeira é uma situação de fato que evidentemente há de ser bem demonstrada. Não se há de exigir, porém, a demonstração de impossibilidade absoluta do pagamento do tributo. Impossibilidade de outra conduta é coisa diversa de inexigibilidade de outra conduta. É evidente que o impossível é inexigível, mas pode dar-se o inexigível que não seja impossível.

Não se venha argumentar, com o interesse público na arrecadação do tributo, que afastaria a legitimidade da opção por outros pagamentos. Em relação aos salários, a própria lei estabelece expressamente a preferência destes, em relação aos tributos (CTN, art. 186). No pagamento de outras dívidas, quando indispensável para que a

empresa continue funcionando, a legitimidade é fora de dúvida, em face do interesse dos empregados na manutenção do emprego, e do próprio Fisco, na manutenção da fonte dos tributos.”⁶

Assim, não temos dúvida em afirmar que a inexigibilidade de outra conduta, como excludente da punibilidade, aplica-se também ao ilícito administrativo tributário.

