

FERNANDO GALVÃO

DIREITO PENAL
TRIBUTÁRIO

Imputação objetiva do crime
contra a ordem tributária

D'PLÁCIDO
EDITORA

FERNANDO GALVÃO

DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Imputação objetiva do crime
contra a ordem tributária



D'PLÁCIDO
EDITORA

Copyright © 2015, D' Plácido Editora.
Copyright © 2015, Fernando Galvão.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa, Projeto Gráfico
Tales Leon de Marco
(Sobre imagem de sxc.hu)

Diagramação
Tales Leon de Marco
Letícia Robini
Bárbara Rodrigues da Silva

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida, por quaisquer meios, sem a autorização prévia da D' Plácido Editora.



Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843 , Savassi
Belo Horizonte - MG
Tel.: 3261 2801
CEP 30140-002

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

GALVÃO, Fernando.
Direito Penal Tributário: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária
-- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

Bibliografia
ISBN: 978-85-67020-95-0

1. Direito 2. Direito Penal Tributário 3. Direito Tributário I. Título II.
Direito Penal III. Imputação objetiva IV. Fernando Galvão.

CDU 341.5 + 39

CDD 343.2

Sumário

Apresentação	11
1. Introdução	15
1.1. Expressões concretas da imposição tributária ilícita.....	16
1.1.1. Contribuição social sobre serviços prestados por cooperativas de trabalho = C ¹	16
1.1.2. Tributação sobre ganho de capital na alienação de imóvel = C ²	19
2. Dimensão democrática do Direito Penal Tributário	27
2.1. Das velocidades às dimensões do Direito Penal.....	27
2.1.1. Dimensão liberal do Direito Penal.....	29
2.1.2. Dimensão igualitária do Direito Penal.....	31
2.1.3. Dimensão solidária do Direito Penal.....	34
2.2. Dimensões do Direito Tributário.....	37
2.2.1. Dimensão liberal do Direito Tributário.....	38
2.2.2. Dimensão igualitária do Direito Tributário.....	41
2.2.3. Dimensão solidária do Direito Tributário.....	46
2.2.4. Garantia do Estado Fiscal.....	48
2.3. Limite hermenêutico fundamental.....	51
2.3.1. Paradigma do Estado Democrático de Direito.....	52
2.3.2. Direitos fundamentais no Estado Democrático de Direito.....	55
2.3.3. Dimensões dos Direitos Humanos.....	57
2.3.4. Dignidade da pessoa humana.....	59
2.4. Crimes contra a ordem tributária.....	60
2.4.1. Premissas para a intervenção punitiva.....	61

2.4.2. Premissas para a imposição tributária.....	62
2.4.3. Premissas para os crimes contra a ordem tributária.....	63
3. Pretensão de relevância típica.....	65
3.1. Da causalidade natural à imputação objetiva.....	65
3.2. Ação causal.....	68
3.2.1 Positivismo naturalista.....	68
3.2.2. Estrutura típica no sistema Liszt-Beling.....	69
3.2.3 Necessidade de prosseguir.....	74
3.3 Correção oferecida pelo sistema neoclássico.....	75
3.3.1 Inserção da atividade valorativa.....	75
3.3.2. Perspectiva teleológica.....	77
3.3.3. Revisão da estrutura típica.....	78
3.3.4. Relação tipo-ilicitude.....	82
3.3.5. Necessidade de prosseguir.....	83
3.4. Ação finalista.....	84
3.4.1. Vinculação às estruturas lógico-reais.....	84
3.4.2. Revisão da estrutura típica.....	86
3.4.3. Necessidade de prosseguir.....	87
3.5. Ação socialmente relevante.....	88
3.5.1. Crime como fenômeno social.....	88
3.5.2. Revisão da estrutura típica.....	89
3.5.3. Necessidade de prosseguir.....	91
3.6. Ação funcional.....	91
3.6.1. Funcionalismo moderado de Claus Roxin.....	92
3.6.1.1 Função de proteção ao bem jurídico.....	93
3.6.1.2 Conteúdo material do conceito de bem jurídico.....	95
3.6.1.2.1. Insegurança em face da indeterminação do conteúdo.....	96
3.6.1.2.2. Teorias subjetivas.....	97
3.6.1.2.3. Teorias objetivas.....	100
3.6.1.2.4. Teorias mistas.....	100
3.6.1.2.5. Teoria do objeto de proteção.....	101
3.6.1.2.6. Teorias sociológico-funcionalistas.....	102
3.6.1.2.7. Teoria procedimental.....	103
3.6.1.3. Revisão da estrutura de imputação objetiva.....	105
3.6.2 Funcionalismo sistêmico ou radical de Günther Jakobs.....	107
3.6.2.1. Função de estabilização das expectativas sociais.....	108
3.6.2.2 Revisão da estrutura de imputação objetiva.....	108

3.7. Ação significativa.....	110
3.7.1. Giro linguístico e hermenêutico.....	111
3.7.2. Pretensões de validade da norma penal.....	115
3.7.3. Tipo de ação e imputação objetiva.....	117
4. Imputação objetiva: marcos teóricos.....	123
4.1. Concepção do direito.....	123
4.1.1. Conexão entre o direito e a moral.....	124
4.1.2. Justiça constitucional.....	126
4.2. Teoria discursiva do crime.....	128
4.2.1. Natureza normativa.....	129
4.2.2. Natureza funcional.....	130
4.3. Proteção ao bem jurídico e estabilização das expectativas sociais.....	132
4.3.1. Perspectiva procedimental.....	133
4.4. Pretensão de relevância típica.....	133
4.4.1. Elementos do discurso: ação, causalidade normativa e imputação objetiva.....	135
4.4.2. Princípio da (in) significância.....	142
4.4.2.1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	143
4.4.2.1.1. Mínima ofensividade da conduta do agente.....	144
4.4.2.1.2. Nenhuma periculosidade social da ação.....	145
4.4.2.1.3. Reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento.....	147
4.4.2.1.4. Inexpressividade da lesão jurídica provocada.....	148
4.4.2.2. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.....	149
4.4.2.3. Impossibilidade de considerar isoladamente o valor do dano ao erário.....	150
4.4.3. Possibilidades semânticas.....	152
4.4.4. Argumentos emprestados da torpeza bilateral no crime de estelionato.....	154
4.4.5. Ponderação de princípios constitucionais.....	155
4.4.5.1. Distinção de Ronald Dworkin.....	156
4.4.5.2. Máxima da proporcionalidade de Robert Alexy.....	158
4.4.5.2.1. A fórmula do peso.....	162
4.4.5.3. Ponderação de princípios e definição de significados.....	167
5. Crimes contra a Ordem Tributária.....	169
5.1. Bem jurídico: ordem tributária.....	170
5.1.1. Perspectiva patrimonialista.....	171

5.1.1.1 Deveres de verdade e de transparência fiscal.....	176
5.1.2 Perspectiva funcionalista.....	178
5.1.2.1. Ordem tributária como integrante da ordem econômico-financeira.....	180
5.1.3. Perspectiva eclética ou pluriofensiva.....	181
5.1.4. Perspectiva procedimental.....	182
5.1.4.1. Sistema tributário.....	184
5.1.4.2 Mandamento estatal.....	186
5.1.5. Referências argumentativas.....	189
5.2. Elementos normativos do tipo relacionados ao bem jurídico.....	191
5.3. Sujeitos do crime.....	195
5.3.1. Elemento normativo relacionado ao sujeito ativo.....	195
5.4. Supressão e redução de tributo.....	202
5.5. Meio de execução fraudulento.....	205

6. Significado da resistência à imposição tributária ilícita.....	209
6.1. Significado do significado.....	209
6.2. Significado penalmente relevante.....	211
6.3. Argumentos emprestados do crime de estelionato.....	212
6.3.1. Argumentos não relacionados à imputação objetiva.....	212
6.3.1.1. Emprego da fraude revela temibilidade (periculosidade) do sujeito.....	213
6.3.1.2. Compensação de culpas no Direito Penal.....	214
6.3.1.3. A boa-fé do lesado como elemento do tipo.....	215
6.3.1.4. O dolo do sujeito não é eliminado em razão da má-fé da vítima.....	216
6.3.1.5. A imoralidade da vítima não justifica a ação criminosa.....	217
6.3.2. Argumentos relacionados à imputação objetiva.....	218
6.3.2.1 A tutela civil é irrelevante para a incriminação penal.....	218
6.3.2.2. Ocorrência de prejuízo patrimonial.....	222
6.3.2.3. Inexigência de que a vítima pratique ato lícito.....	224
6.3.2.4 Moralidade do sujeito passivo como objetivo da tutela penal.....	225
6.4. Proibição da autodefesa.....	225
6.4.1 Proibição da autodefesa <i>versus</i> justa tributação.....	226
6.4.1.1. Interferência que C ¹ e C ² causam no princípio da proibição da autodefesa = I ⁱ	229
6.4.1.2. Importância da realização de C ¹ e C ² para a justa tributação = I ^j	234

6.4.1.3 Evidências empíricas sobre a interferência que C^1 e C^2 causa no princípio da proibição da autodefesa = R^{ei}	236
6.4.1.4. Evidências empíricas sobre a importância da realização de C^1 e C^2 para a justa tributação = R^{ej}	240
6.4.1.5. Resultado da ponderação.....	241
6.5. Imputação objetiva e resistência à imposição tributária ilícita.....	241
6.5.1. Comportamento da vítima.....	242
6.5.2. Ofensa à ordem tributária.....	243
6.5.3. Violação das expectativas sociais.....	246
6.5.4. Objeção de consciência.....	249
6.5.5. Desobediência Civil.....	250
7. Conclusão.....	255
Referências	257

Apresentação

O texto que ora apresento foi defendido como tese de doutorado junto ao Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, no ano de 2014, sob o título *Resistência à imposição tributária ilícita e crime contra a ordem tributária: na perspectiva da teoria da imputação objetivo-comunicativa do crime*.

Fizeram parte da banca examinadora o Prof. Dr. Luis Augusto Sanzo Brodt – orientador, a Profª. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi – coorientadora, a Profª. Dra. Sheila Jorge Selim de Sales, o Prof. Dr. Glaucio Ferreira Maciel Gonçalves, o Prof. Dr. Luciano Santos Lopes e o Prof. Dr. Paulo César Busato. Registro minha gratidão aos orientadores, Prof. Luis Augusto e Profª. Misabel, pela carinhosa atenção que me foi dedicada e as preciosas sugestões. Aos demais membros da banca agradeço pelas importantes contribuições críticas oferecidas e pela oportunidade de dialogar sobre questões dogmáticas tão importantes à compreensão de nosso Direito Penal.

O trabalho desenvolvido pretendeu resolver o seguinte problema: a conduta fraudulenta do sujeito passivo da obrigação tributária que materializa resistência à imposição tributária ilícita de um ente federativo permite a imputação objetiva de um crime contra a ordem tributária? A tese que defendi sustenta que *a conduta fraudulenta do sujeito passivo da obrigação tributária que materializar resistência à imposição tributária ilícita é socialmente adequada e, por isso, não permite a imputação objetiva dos crimes contra a ordem tributária*.

Para tanto, inicialmente foi necessário estabelecer as bases de sustentação para um Direito Penal de índole democrática, que se concilia com a terceira dimensão dos direitos humanos fundamentais.

Na doutrina penal brasileira predomina o discurso liberal de justificação da intervenção punitiva que, fortemente influenciado pela obra de

Claus Roxin¹, restringe a finalidade do Direito Penal à proteção subsidiária de bens jurídicos.

No entanto, no paradigma do Estado Democrático de Direito as limitações da perspectiva liberal devem ser superadas. O discurso de legitimação da intervenção punitiva não pode mais se fundamentar no antagonismo entre o poder do soberano e a liberdade do cidadão. Como bem observou o próprio Roxin, nos dias atuais a tarefa da lei penal não se esgota em sua função garantista, pois, embora não possa abrir mão de tal função, fornece diretriz de comportamento e constitui importante instrumento de regulação social.² A intervenção punitiva expressa a determinação do povo sobre as formas de realização do controle social e a proteção da liberdade individual deve encontrar fundamento no acordo democrático que fundamenta a constituição da sociedade civil.

O Direito Penal democrático constitui uma proposição jurídica estruturalmente complexa, como consequência da complexidade da vida social e da multiplicidade de costumes que expressam maneiras de entender as formas de vida socialmente adequada e que são próprios das sociedades abertas.³

Nesse contexto, a doutrina penal deve se abrir para as contribuições da teoria geral do direito, em especial, para a perspectiva democrática da racionalidade comunicativa. No paradigma do Estado Democrático é necessário superar a racionalidade cognitiva da filosofia da consciência, que se desenvolve por meio da relação que se estabelece entre um sujeito observador (operador do direito) e um objeto da realidade natural (conduta, em tese, punível)⁴, com a perspectiva oferecida pela filosofia da linguagem, segundo a qual a normatividade é produzida por meio de uma relação que se estabelece entre pessoas livres e iguais sobre as suas pretensões de validade.⁵

A abordagem parte de hipóteses comportamentais que formalmente se enquadram na previsão de crimes contra a ordem tributária. A proposta de analisar uma questão de ordem prática se justifica pela possibilidade de

¹ ROXIN, Claus. *Derecho Penal*, p. 52-67; ROXIN, Claus. *O princípio da proteção do bem jurídico e seu significado para a teoria do injusto*, p. 307 e *Sistema del hecho punible 1*, p. 418-419 e 425-433.

² ROXIN, Claus. *Política criminal e sistema jurídico-penal*, p. 13-15.

³ LLANO, Abelardo Rivera. *Derecho Penal Posmoderno*, p. 84.

⁴ HABERMAS, Jürgen. *Teoría de la acción comunicativa I*, p. 507.

⁵ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia*, p. 17-24 e STRECK, Lenio Luiz. *Herme-nêutica Jurídica e(m) crise*, p. 91-92.

demonstrar as potencialidades da teoria do discurso⁶ para a melhor compreensão da racionalidade que legitima a intervenção punitiva. A questão escolhida para direcionar a pesquisa permite, ainda, examinar a vinculação que o direito guarda com a moral e a (im) possibilidade de punir atos que desafiam reprovação apenas no âmbito moral.

A possibilidade jurídica da imputação objetiva do crime contra a ordem tributária foi trabalhada no contexto de uma teoria comunicativa de índole funcional, segundo a qual o tipo descreve conduta ofensiva a um bem jurídico determinado e que, ao mesmo tempo, materializa as expectativas sociais de comportamento adequado. Nesse sentido, a concepção funcional que serviu de referência ao estudo pretende conciliar as premissas do funcionalismo moderado de Claus Roxin e as do funcionalismo sistêmico (ou radical) de Günther Jakobs.

A teoria da imputação objetiva deve reunir todos os requisitos necessários para a caracterização do tipo objetivo, o que importa no exercício de atividade valorativa que distingue no fato concreto a violação da norma jurídico incriminadora. A violação da norma, que constitui o resultado jurídico de que depende a existência de todo e qualquer crime, se opera por meio de conduta considerada socialmente inadequada.

Com base em tais premissas, o desenvolvimento da argumentação converge para o exame do significado de duas condutas hipotéticas que expressam possibilidades de resistência à imposição tributária ilícita. Acredito que o texto pode ser útil ao aprimoramento das reflexões sobre a imputação objetiva da violação à norma incriminadora no ambiente do Estado Democrático de Direito.

Belo Horizonte, janeiro de 2015.

Fernando Galvão

⁶ ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*, p. 209-217 e *Teoria discursiva do direito*, p. 75-89.

O discurso oficial confere legitimidade à capacidade tributária dos entes federativos, justificando-a por meio da necessidade de custear os serviços públicos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, que visam a dar conforto e segurança os cidadãos.⁷

Na Constituição da República, a imposição tributária encontra fundamento ético em seu artigo 3º, que estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Assim, os recursos advindos da arrecadação tributária conferem suporte financeiro ao cumprimento de tais objetivos, custeando os serviços públicos e promovendo em alguma medida a redistribuição da riqueza produzida em nosso país.

No entanto, é possível que os entes federativos, no exercício da capacidade tributária, estabeleçam tributação ilícita, em prejuízo dos direitos fundamentais do sujeito passivo da obrigação tributária. Para os fins do presente estudo, entende-se por tributação ilícita qualquer violação (formal ou material) ao sistema constitucional tributário, que estabelece a capacidade tributária dos entes federativos – artigos 145 a 162 da Constituição da República.

No contexto de um Direito Tributário que se concilia com os Direitos Humanos fundamentais⁸, de modo a centrar suas atenções na proteção à

⁷ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Nota de atualização In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 1.241-1.245; BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário*, p. 25; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*, p. 35 e CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos*, p. 144-156.

⁸ OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito Tributário e Direitos Fundamentais*, p. 52.

dignidade da pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária (e não na atribuição, conferida aos entes tributantes, para instituir concretamente a obrigação tributária), pretende-se examinar a possibilidade da imputação objetiva do crime contra a ordem tributária nos casos em que o sujeito passivo deixa de recolher tributos como forma de resistir à imposição tributária que ilícitamente lhe é dirigida. Tal exame desafia a compreensão sobre a possibilidade de o Direito Penal oferecer tutela ao ato ilícito, bem como sobre o significado da conduta do sujeito passivo da obrigação tributária que lhe oferece resistência.

A perspectiva dos Direitos Humanos aplicada ao Direito Tributário revelou que a tributação deve respeitar a dignidade e a liberdade do sujeito passivo, nela incluída o seu direito de propriedade, de autossustentação e de livre atuação econômica.⁹ Sob esse paradigma, a imposição tributária ilícita deve ser entendida como violação aos direitos fundamentais do sujeito passivo da obrigação tributária e, por isso, não pode constituir objeto da tutela penal.

No presente trabalho pretendo resolver o seguinte problema: a conduta fraudulenta do sujeito passivo da obrigação tributária que materializa resistência à imposição tributária ilícita de um ente federativo permite a imputação objetiva de um crime contra a ordem tributária?

A tese que pretendo comprovar é a de que *a conduta fraudulenta do sujeito passivo da obrigação tributária que materializar resistência à imposição tributária ilícita* é socialmente adequada e, por isso, não permite a imputação objetiva dos crimes contra a ordem tributária.

1.1. Expressões concretas da imposição tributária ilícita

Para que seja possível compreender melhor a complexidade e o significado da conduta que resiste à imposição tributária ilícita, é necessário descrever alguns casos em que se pode constatar uma expressão concreta de tal ilicitude. Assim, serão descritos, a seguir, dois casos de imposição tributária ilícita e condutas de resistência que, formalmente, se enquadram em previsão típica de crime contra a ordem tributária.

1.1.1. Contribuição social sobre serviços prestados por cooperativas de trabalho = C¹

O primeiro caso a ser considerado trata da contribuição social a cargo das empresas cuja alíquota é incidente sobre o valor dos serviços

⁹ BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do direito tributário*, p. 349-351.

prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas. Tal imposição tributária foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal como ilícita, no julgamento do Recurso Extraordinário 595.838.¹⁰

Nos termos do inciso IV do art. 22 da Lei n. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n. 9.876/1999, as empresas são obrigadas a recolher, a título de contribuição destinada à seguridade social, 15 % (quinze por cento) sobre o valor bruto constante da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição imposta à empresa. Partindo da premissa de que a Lei n. 9.876/1999 transferiu a sujeição passiva da obrigação tributária para as empresas tomadoras dos serviços prestados pelas cooperativas de trabalho, a Suprema Corte considerou que, embora os sócios/usuários pudessem executar os seus serviços no âmbito dos respectivos locais de trabalho, com seus próprios equipamentos e técnicas, a prestação dos serviços não é feita pelos sócios/usuários, mas, sim, pela sociedade cooperativa. A Corte considerou, ainda, que os tomadores desses serviços pagam diretamente à cooperativa e que essa, posteriormente, repassa aos sócios/usuários as parcelas relativas às respectivas remunerações. O Supremo concluiu que a tributação de contratantes dos serviços, na forma delineada na Lei n. 9.876/1999, desconsidera a personalidade jurídica das sociedades cooperativas, subvertendo os conceitos de pessoa física e de pessoa jurídica estabelecidos pelo direito privado.

O Supremo reconheceu também que o dispositivo legal teria extrapolado a base econômica delineada no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição da República, que estabelece competência para se instituir contribuição sobre a folha de salários ou sobre outros rendimentos do trabalho.

O Supremo Tribunal Federal ainda reconheceu violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CR), porque os pagamentos realizados pelas empresas às cooperativas de trabalho, em razão dos serviços prestados por seus associados, não expressam os valores efetivamente pagos ou creditados em favor dos cooperados. A Corte considerou que o legislador ordinário, ao tributar o faturamento da cooperativa, descaracterizou a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, com evidente *bis in idem*.

Por fim, a Suprema Corte também concluiu que a contribuição destinada a financiar a seguridade social, que tenha base econômica estranha

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 595.838. Relator: Dias Toffoli. Brasília, acórdão de 23 de abr. de 2014. *DJe*, Brasília, n. 196, 07 out. 2014.

àquelas indicadas no art. 195 da Constituição da República, somente pode ser legitimamente instituída por meio de lei complementar, conforme exige o § 4º do art. supracitado.

Desta forma, a presente argumentação tomará como ilícita a imposição da contribuição social a cargo das empresas cuja alíquota é incidente sobre o valor dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas.

Para resistir a tal situação e não pagar o valor da contribuição social, em tese, pode a pessoa física responsável pelas contas da empresa realizar o pagamento do serviço sem que a cooperativa de trabalho emita uma nota fiscal ou uma nota de fatura de serviço que registre o valor que foi efetivamente pago pela realização do serviço. Sem o registro em nota fiscal ou fatura, a informação sobre a realização do serviço não será prestada ao fisco, não haverá o pagamento da contribuição e estará formalmente caracterizado o crime previsto no art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90¹¹. A esta situação hipotética denominarei de Conduta de Resistência 1 – C¹.

Nesse caso, cabe ainda observar que a conduta de não expedir a nota fiscal ou fatura de serviço pode produzir outros reflexos sobre a ordem tributária.

O primeiro reflexo a ser lembrado diz respeito à incidência do imposto de renda sobre o lucro eventualmente obtido pela cooperativa de trabalho com o desenvolvimento de suas atividades. A emissão da nota fiscal ou nota de fatura de serviços evidencia recebimento de valores, pela pessoa jurídica, que podem estabelecer ou ampliar a base de cálculo do imposto de renda. Contudo, o sujeito passivo da obrigação de pagar o imposto de renda é a pessoa jurídica da cooperativa de trabalho titular da disponibilidade e não a empresa que realiza o pagamento pelos serviços contratados. Para preservar o caso (C¹) como exemplo de imposição tributária ilícita a ser utilizado na argumentação que visa defender a tese de trabalho, considero que o valor da contratação não foi suficiente para permitir a incidência do imposto de renda em desfavor da cooperativa de trabalho.

A omissão da expedição da nota fiscal também pode produzir reflexos sobre a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, que é regulado pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. O valor do tributo é apurado pelo preço do serviço (art. 7º), que deve ser expresso na nota fiscal. Ordinariamente, o contribuinte do ISSQN é o prestador do serviço (art. 5º), e não a empresa que o contrata. Excepcionalmente, lei

¹¹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;...

municipal ou distrital poderá atribuir, de modo expresse, a responsabilidade pelo crédito tributário a uma terceira pessoa que se encontre vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este, em caráter supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que diz respeito à multa e aos acréscimos legais (art. 6º). Considero, então, que a obrigação de pagar o ISSQN recai sobre a cooperativa de trabalho e que tal repercussão não importa à argumentação que visa defender a tese de trabalho.

Nos casos em que a cooperativa de trabalho for prestadora de serviços de transporte interestadual, intermunicipal ou de comunicação, a prestação do serviço constitui fato gerador da incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – ICMS, regulado pela Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1986, de competência dos Estados e do Distrito Federal.¹² Também visando centrar o foco da argumentação na pessoa que realiza as obrigações da empresa que contratou os serviços da cooperativa de trabalho, considero que o serviço prestado não possui natureza que autorize a incidência do ICMS.

Desta forma, para os fins da presente argumentação, considero o caso apenas nos aspectos que viabilizem a discussão sobre a possibilidade de imputar objetivamente, à pessoa física responsável pelas contas da empresa contratante do serviço prestado pela cooperativa de trabalho, o crime contra a ordem tributária em razão da supressão da contribuição social.

1.1.2. Tributação sobre ganho de capital na alienação de imóvel = C²

A argumentação que visa comprovar a tese de trabalho também deve considerar a imposição tributária ilícita que ainda não foi reconhecida formalmente como tal pelo Poder Judiciário. Para dar forma concreta a tal situação ilícita, tomo como referência a tributação incidente sobre o ganho de capital obtido com a alienação de bem imóvel.

Nos dias atuais, a imposição do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza se fundamenta no art. 153, inciso III e § 2º, da Constituição da República, bem como nos artigos 43 a 45 do Código Tributário Nacional. Regulamentando situações específicas, há na legislação infraconstitucional uma *miríade* de leis.¹³

¹² A referida Lei Complementar foi alterada pelas Leis Complementares 92, de 1997; 99, de 1999 e 102, de 2000.

¹³ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, p. 440.

Como se pode extrair do artigo 43 do Código Tributário, o critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária¹⁴ materializa-se na expressão “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”. Isso significa que, para haver a incidência do Imposto de Renda, deve haver aquisição de riqueza pelo contribuinte.

O art. 45 do Código Tributário Nacional determina que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade financeira ou jurídica, entendidos como tais as rendas e os proventos de qualquer natureza.

A tributação incide de maneira diferenciada para pessoas físicas e jurídicas. As pessoas físicas são tributadas conforme o regime de caixa¹⁵, como dispõem os artigos 12 e 12-A, da Lei n. 7.713/88; o art. 6º da Lei n. 8.134/90; o art. 46 da Lei n. 8.541/92; os arts. 3º, 4º e 8º da Lei n. 9.250/95; e os arts. 75 e 718 do Decreto n. 3.000/99. Tal regime determina que a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário seja a diferença entre a soma das rendas e rendimentos a partir do momento em que ocorre a sua efetiva disponibilidade econômica (o efetivo recebimento) ou jurídica (ingresso na esfera de disponibilidade jurídica de seu titular), sejam elas pagas voluntariamente ou em cumprimento de decisão judicial, e a soma das deduções previstas em lei. A base de cálculo, portanto, será o saldo positivo da operação matemática.

A tributação da pessoa jurídica, por sua vez, incide ordinariamente sobre o lucro real (líquido) que é apurado pela comparação dos balanços patrimoniais de abertura e encerramento do período de referência. A base de cálculo, de mesma forma, será o saldo positivo da operação matemática.¹⁶

Nos termos do artigo 43 do Código Tributário, deve-se entender por renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (inciso I). A doutrina esclarece que a renda é a remuneração obtida pelo contribuinte em razão dos fatores de produção (trabalho ou capital), apurada em determinado período de tempo. Representa um ganho econômico, um acréscimo de riqueza nova. Por ser um acréscimo patrimonial, não integra a renda o valor necessário para produzir o fator de produção ou para mantê-lo. Desta forma, a renda constitui a parcela acrescida de riqueza, o excedente de que pode dispor o contribuinte, pressupondo-se abatidos os gastos necessários para produzir e manter o fator de produção.¹⁷

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*, p. 146-150.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 38 e DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, p. 441.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 99 e DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, p. 392.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 39-40 e DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, p. 391-392.

O artigo 43 do Código define proventos de qualquer natureza como sendo os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. A doutrina esclarece que a referência a proventos de qualquer natureza permite incluir os acréscimos patrimoniais eventuais ou fortuitos, como, por exemplo, o ganho obtido com o jogo lícito.¹⁸ De qualquer maneira, os proventos de qualquer natureza constituem sempre acréscimos patrimoniais.¹⁹

Não há dúvidas na doutrina de que, para fins de tributação, os conceitos de renda e de proventos referem-se à apuração de resultado positivo entre a receita e as despesas do contribuinte, consideradas em determinado período de tempo.²⁰

Tratando especificamente da incidência do imposto sobre o ganho de capital auferido com a alienação de bem imóvel, importa considerar as disposições da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e da Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Segundo o art. 23 da Lei n. 9.250/1995, somente ficará isento do imposto de renda o ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação seja de até R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), desde que não tenha sido realizada qualquer outra alienação nos últimos cinco anos. O dispositivo legal estabelece dois requisitos para a isenção do imposto, sendo que um diz respeito ao valor da alienação e o outro, ao período de tempo transcorrido desde a última alienação pelo titular. Não satisfeitos os requisitos, o ganho de capital obtido com a alienação do imóvel deverá ser tributado conforme a tabela progressiva estabelecida pelo art. 1º, inciso VIII, da Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007 (com redação dada pela Medida Provisória n. 644, de 2014).

A Lei n. 11.196/2005 ampliou as hipóteses de isenção, ao dispor, em seu art. 39, que fica isento do imposto de renda o ganho de capital obtido por pessoa física residente no País com a venda de imóveis residenciais, desde que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição de imóveis residenciais localizados no País. Segundo dispõe o parágrafo 5º do referido dispositivo legal, o contribuinte somente poderá usufruir da isenção uma vez a cada 5 (cinco) anos.

O art. 25 da Lei n. 9.250/1995, por sua vez, determina que, como parte integrante da declaração de rendimentos, a pessoa física

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 40.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 43.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 43 e DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, p. 391-392.

apresentará relação pormenorizada dos bens imóveis e móveis, e de direitos que, no País ou no exterior, constituam o seu patrimônio e o de seus dependentes, em 31 de dezembro do ano-calendário, bem como os bens e direitos adquiridos e alienados no mesmo ano. Os bens imóveis serão declarados discriminadamente pelos valores de aquisição em reais, constantes dos respectivos instrumentos de transferência de propriedade (§ 2º). Do dispositivo legal se pode concluir que, se o bem imóvel permanecer no patrimônio do sujeito passivo da obrigação de declarar, deve ser declarado nos anos subsequentes à aquisição, com o mesmo valor da aquisição.

Ocorrendo a venda do bem imóvel alguns anos após a aquisição, o alienante deve declarar o valor recebido em razão da alienação (art. 25, *caput*, da Lei n. 9.250/1995). Acontece, porém, que, com o passar dos anos, o valor do imóvel é alterado para acompanhar as determinações do mercado, que considera as atualizações monetárias, bem como as valorizações ou as depreciações verificadas no período. O valor real da alienação, normalmente, é muito superior ao valor que vinha sendo declarado para o bem perante o fisco. A diferença entre o valor da alienação e o do imóvel declarado (valor de aquisição) será considerada como ganho de capital e, não satisfazendo os requisitos de isenção previstos no arts. 23 da Lei n. 9.250/1995 e 39 Lei n. 11.196/2005, como tal tributado.

A tributação sobre o ganho de capital deve ser considerada ilícita, porque o parágrafo 2º do art. 25 da Lei n. 9.250/1995 não permite que o valor do imóvel seja corrigido nas declarações anuais subsequentes à que foi feita no ano da aquisição do imóvel. A defasagem do valor declarado para o imóvel permite identificar a ocorrência de um ganho de capital que é irreal, meramente contábil, que acaba por tributar o patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária. E cabe observar que o legislador ordinário não pode formular um conceito de renda ou de proventos de qualquer natureza que compreenda o patrimônio imobiliário.²¹

A imposição da obrigação de pagar imposto sobre um ganho de capital que efetivamente não ocorreu atenta contra os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade tributária, da não cumulatividade e da vedação ao confisco, na medida em que somente pode ser sujeito passivo da obrigação quem efetivamente auferiu rendimentos, ou seja, obteve acréscimo patrimonial.²²

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 38.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 126-128 e DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, p. 4456-447.

No que diz respeito à impossibilidade de atualização monetária do valor do imóvel na declaração de imposto de renda, a ilicitude da imposição tributária fica muito evidente. Como bem esclarece Roque Antonio Carrazza²³, a atualização monetária em nada acrescenta ao patrimônio do contribuinte e apenas o preserva dos efeitos nocivos da inflação. A correção monetária não gera renda líquida à pessoa física, nem lucro à pessoa jurídica, e não pode ser considerada renda ou provento de qualquer natureza. A ausência de atualização, por outro lado, implica em perda patrimonial, pois o valor declarado, por ser desatualizado, não encontra a correta expressão em unidades monetárias, como ocorria no momento da aquisição do bem. O impedimento à atualização monetária do valor do bem imóvel faz incluir, indevidamente, na base de cálculo do imposto sobre o ganho de capital, valor que não representa qualquer ganho. O imposto de renda não pode incidir sobre o valor que expressa apenas a correção monetária do preço de aquisição do bem imóvel. Misabel Derzi, no mesmo sentido, afirma que não se pode tributar com base no preço da alienação do bem, que constitui mera reposição do capital investido, se não há ocorrência de um ganho real.²⁴

No caso específico da tributação sobre o ganho (fictício) de capital na alienação de bem imóvel, ainda cabe considerar o tratamento diferenciado que os entes tributantes conferem em relação ao valor do bem imóvel. Para a incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, de competência do município (art. 156, inciso I, da CR), a base de cálculo é o valor venal do bem imóvel. No Município de Belo Horizonte – MG, o IPTU é regulado pela Lei Municipal n. 5.641, de 22 de dezembro de 1989, que, em seu artigo 69, identifica expressamente o valor venal do bem imóvel como sendo a base de cálculo do IPTU. O artigo 72 da referida lei, por sua vez, determina que a avaliação dos imóveis seja procedida por meio do Mapa de Valores Genéricos, que conterà a Listagem ou a Planta de Valores de Terrenos, a Tabela de Preços de Construção e, sendo o caso, os fatores específicos de correção que impliquem em depreciação ou valorização do imóvel. O parágrafo único do referido dispositivo legal determina que, não sendo expedido o Mapa de Valores, os valores venais dos imóveis serão atualizados com base nos índices oficiais de correção monetária, divulgados pelo Governo Federal.

A observação de como o valor do bem imóvel é considerado para fins de incidência do Imposto de Renda e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana não deixa dúvidas sobre a ocorrência de imposição tributária ilícita por parte da União. Para identificar um ganho

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*, p. 134-138.

²⁴ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*, p. 388.

de capital (fictício) que permita a incidência do Imposto de Renda, o valor do bem imóvel não pode ser atualizado pelos índices de correção monetária. Para viabilizar a incidência do Imposto sobre a Propriedade, o valor do bem imóvel deve ser atualizado, para expressar a verdade sobre o patrimônio que constitui a base de cálculo. Com efeito, não pode ser considerado juridicamente válido o poder público utilizar dois critérios distintos para apurar o valor do bem que integra o patrimônio do contribuinte. A incoerência verificada no sistema tributário decorre, a toda evidência, da impossibilidade de atualizar o valor monetário do bem imóvel na declaração de Imposto de Renda, o que importa no reconhecimento fictício de um ganho de capital (riqueza) que não ocorreu efetivamente.

Cabe consignar que, lamentavelmente, no Supremo Tribunal Federal prevalece o entendimento de que é necessária a edição de lei expressa que autorize ao contribuinte o direito de preservação do valor de seu patrimônio pela aplicação dos índices de correção monetária. Para exemplificar o entendimento, é possível indicar o julgamento do Recurso Extraordinário n. 388.312/MG, no qual ficou consignado, na ementa do acórdão, que “conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido”.²⁵

Por isso, a presente argumentação tomará como ilícita a imposição de tributação sobre o ganho de capital verificado (contabilmente) na alienação de bem imóvel cujo valor declarado for inferior ao valor de mercado.

Para resistir a tal situação e pagar um valor menor de imposto de renda, em tese, pode o alienante do bem imóvel informar ao fisco um valor menor do que o valor real da alienação. A prática é considerada pela doutrina tributária como evasão fiscal.²⁶ A informação prestada será fraudulenta e, havendo pagamento a menor do tributo, estará formalmente caracterizado o crime previsto no art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90²⁷. A esta situação hipotética denominarei de Conduta de Resistência 2 – C².

Nesse caso, cabe ainda observar que a resistência do sujeito passivo da obrigação tributária deve obrigatoriamente se expressar por meio de documentos cartorários de compra e venda em serventia notarial e, também,

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n. 388.312/MG. Relator: Marco Aurélio. Brasília, acórdão de 01 de ago. de 2011. *DJe*, Brasília, n. 195, 10 out. 2011. Disponível em: <<http://goo.gl/kvFm7Q>>. Acesso em: 12 jul. 2014.

²⁶ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 341-342.

²⁷ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;...

por registro no devido ofício de imóveis. A informação prestada ao fisco que não for coincidente com tais registros é logo percebida e pode-se dizer que o crime contra a ordem tributária se afigura impossível, pela absoluta impropriedade do meio – art. 17 do Código Penal. Assim, a conduta que expressa resistência à imposição tributária ilícita acaba por atingir outro bem jurídico, na medida em que os registros públicos relativos à alienação do bem imóvel não se prestam exclusivamente ao controle do fisco.

Contudo, para os fins da presente argumentação, o foco das atenções se restringirá à caracterização do crime contra a ordem tributária.

O presente estudo pretende aprofundar a reflexão sobre a atividade valorativa que discursivamente distingue a conduta que viola a norma incriminadora das ofensas perpetradas contra a ordem tributária. O trabalho é comprometido com a aplicação prática dos conceitos jurídico-penais e tem como ponto de partida o seguinte problema: a conduta fraudulenta do sujeito passivo da obrigação tributária que materializa resistência à imposição tributária ilícita de um ente federativo permite a imputação objetiva de um crime contra a ordem tributária? Um exemplo polêmico do problema proposto é o caso do alienante de bem imóvel que informa ao fisco um valor menor do que o valor real da alienação para evitar pagar imposto sobre o ganho de capital realizado com a operação. A conduta do alienante caracteriza um crime contra a ordem tributária? A argumentação desenvolvida pretende sustentar que a resposta a tal pergunta é negativa.



D'PLÁCIDO
EDITORA

www.livrariadplacido.com.br

ISBN 978-85-8425-095-0



9 788584 250950