

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

2

Co-Edição

IBET

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS



EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA

São Paulo

1978

TRIBUTAÇÃO SANCIONATÓRIA SEM PENALIDADE

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Responsável pelo Curso de
Especialização em Direito Tributário
das Faculdades Metropoitanas Unidas

FABIO FANUCCHI, em inúmeros trabalhos⁽¹⁾, cuidou de estudo da figura introduzida pela legislação do imposto de renda (Lei nº 4506/64 art. 72), em 1964, denominada distribuição disfarçada de lucros, entendendo, na medida em que se aprofundava no exame da matéria, que se tratava de verdadeira tributação penal⁽²⁾.

Algumas vezes, discutimos a validade de sua tese, que viemos a adotar, considerando-a, todavia, de característica não penal, mas sancionatória, eis que entendemos a própria natureza do direito tributário, embora assemelhando formas, princípios e institutos do direito penal, tem elementos bastante diferenciados daquele ramo jurídico, além do que a sanção inerente à sua formulação impositiva constitui e cons

(1) D primeiro deles foi publicado pela Revista de Direito Público sob o título "A Tributação Penal" (RDP.25/105-119).

(2) Assim, no citado estudo, pontualiza a questão:

"Essa penalização tributária é diferente daquelas que a legislação geralmente estipula como sanção. É diferente, quer na sua manifestação formal, o que não chega a ser importante, como por suas características gerais. Na penalização conhecida de Direito Tributário, o seu fato gerador se verifica com o inadimplemento de obrigação tributária nascida. Todavia, a penalização que denomino "tributação penal" se dá quando o acontecimento do mundo físico preenche a descrição legal de acontecimento necessário e suficiente para que apareça a obrigação de prestar parcela monetária".

titui o mais denso elemento para realizar-se⁽³⁾.

A tese de que a penalidade, qualquer que ela seja, caracteriza, dimensiona e concretiza a realidade tributária, pela sua origem de prestação odiosa no passado, e tolerada no presente, pois permite a fluência das exigências estatais, sem maiores oposições, é hoje matéria aceita por inúmeros doutrinadores, que não mais sentem a necessidade distintiva entre um direito infracionário tributário e um direito penal tributário, ou um direito contravençional de características predominantemente tributárias e aquele penal, com predominância das regras e princípios do direito criminal⁽⁴⁾.

(3) MANUEL DE JUAND ao entender de idêntica forma a problemática declara (Direito Tributário 3 - Ed. Bushatsky - pág. 326/327 - Ed. 1974) que: "Creemos y a lo hemos sostenido en la cátedra y en el libro, que el derecho tributario penal es una rama del derecho tributario que tiene a su cargo abarcar todo el campo de la conducta fiscal, incluyendo los hechos o infracciones, su análisis, consideración y penalidad, aplicable en materia de hechos contrarios al régimen jurídico que señala la ley fiscal, con miras al normal funcionamiento de la actividad recaudadora. A conclusiones similares llega el prestigioso jurista brasileño, Prof. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, para quien, en el campo doctrinario, no debe existir "un derecho penal tributario o un derecho tributario penal distinto del derecho tributario" pues la "sanción es un factor inherente al derecho tributario" siendo ésta la única forma de comprender a las finanzas públicas como una economía de adquisición compulsoria".

(4) As 3as. Jornadas Argentinas de la tributación (14 a 16 de março de 1974) dedicadas ao estudo das sanções tributárias adotaram no trabalho publicado pela equipe de Professor MANUEL DE JUAND (CARMEM DONADIO e EDUARDO V. VITOLA) sob o título "Perspectivas y Consecuencias de la Pena de Prisión en Materia Tributaria", a mesma posição "Sin desmedro de respetables opiniones en contrario, una gran parte de la doctrina, que compartimos, estima que el derecho tributario penal o sancionatorio, es siempre parte del derecho tributario y no debe calificarse como una rama del derecho penal comun (ANALES DE LAS TERCERAS JORNADAS ARGENTINAS DE LA TRIBUTACIÓN - Série: "Asociación Interamericana de la tributación"-nº 5 pág. 192 (GIULIANI FAN ROUGE C. "Derecho Financiero", vol. II - De Palma - pág. 636/7 1970; id. MARTINS, ob. cit. pág. 40, notas 4/5, etc).

Não obstante sempre entendermos que a sanção, embora distinta do tributo, pela própria definição⁽⁵⁾ e jurisprudência judicial, a partir do direito positivo⁽⁶⁾, tenha estreitas vinculações à materialidade da hipótese de incidência da prestação exigível, como tributo, ao ponto de o legislador chamar de obrigação tributária às duas formas exigências⁽⁷⁾, entendemos haja uma distinção fundamental a ser apreendida, conforme haja escolha de um determinado fato para gerá-la, em sua ocorrência, eis que o direito tributário não impõe qualquer espécie de limites aos fatos escolhidos para darem nascimento à obrigação.

(5) Art. 3º: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". (CTN)

(6) A pacífica jurisprudência quanto à não responsabilidade dos sucessores (art. 133 do CTN) em relação às penalidades deveu-se a dois fatores, a saber: 1) não transferibilidade da penalidade além da figura do infrator; 2) não constituir a sanção elemento componente da definição de tributo. ALIOMAR BALEEIRO, que, a partir da 2a, edição de seu Direito Tributário Brasileiro e por sucessivas, contestou o autor das presentes linhas no concernente ao segundo elemento atrás exposto, em uma de suas últimas participações em julgamentos do STF houve por bem reformular sua posição, entendendo não abarcar o conceito de tributo o de penalidade, ao analisar o art. 133 do CTN.

(7) A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º: "A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente." § 2º: "A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos." § 3º: "A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária" (art. 113 do CTN).

Em outras palavras, o direito tributário, cujo elemento distintivo dos demais ramos é o poder de regular a figura do tributo, eis que todas as demais normas, princípios e institutos assealam normas, princípios e institutos das demais estruturas jurídicas, permite que o legislador escolha, determine, indique qualquer fato, como fato gerador de seu elemento distintivo, ou seja, do tributo.

Ora, as atividades reguladas pelo direito tributário podem ser atividades lícitas ou ilícitas, legais ou ilegais, morais ou imorais, pois de todas essas realidades pode o direito tributário tirar fatos geradores de tributo.

Na medida em que o Estado escolha uma determinada atividade imoral, ilegal ou ilícita para ser geradora de tributos, sempre que a mesma seja exercida, nessa medida, o Estado não estará exigindo penalidade, mas sim tributo, muito embora possa ter a intenção de penalizar, através de tributação. Nessa medida, o Estado legaliza para efeitos tributários a ilegalidade, ilicitude ou imoralidade do ato, por intermédio de sua imposição fiscal.

Pode parecer bastante estranha a colocação da legislação para efeitos tributários de atos considerados ilegais, principalmente se a ilegalidade decorreu de intenção dolosa, manobras fraudulentas ou simulações. É que a legalidade tributária pode conviver com a ilegalidade jurídica em

outros ramos do direito⁽⁸⁾.

Examinemos, por exemplo, o chamado imposto sobre a pornografia criado na França⁽⁹⁾ para desincentivar a frequência da juventude aos cinemas, através do aumento de tributação sobre os filmes pornográficos e consequente aumento de preço dos ingressos para pessoas de uma faixa etária carente de recursos. A pornografia é imoral. É ilícita a atividade dos exibidores, se uma juventude de idade menor que a dos limites permitidos para os filmes pornográficos os assiste. É ilegal a permissão das empresas para que menores frequentem as salas onde tais filmes sejam exibidos. O imposto sobre a pornografia criado, entretanto, nessa condição passa a incidir sobre uma atividade imoral, ilegal e ilícita, na medida em que menores proibidos de assistirem os filmes, tenham-no assistido e pago o ingresso já tributado. Nesta hipótese, o tributo incide sobre uma atividade ao mesmo tempo imoral, ilícita e ilegal.

(8) A Revista de Derecho Fiscal Argentina de Abril de 1977 (T. XXVI págs. 931/937) publica interessante parecer de DE JUANO sob o título "RESCATE POR SEQUESTRO DE PERSONAS TRATAMIENTO FISCAL DE LA EROGACION CORRESPONDIENTE" em que entende o eminente tributarista ser dedutível do imposto de renda a indenização paga pelas empresas para libertar diretores sequestrados, com implicações tributárias lícitas, decorrentes de atividades ilícitas: "Por lo expuesto, entendemos que corresponde admitir la deducción impositiva de la erogación extraordinaria consistente en el pago de un rescate, cuya existencia fiscalmente no se cuestionare, abonada por una empresa para obtener la liberación de su directivo secuestrado, conforme al delito a que se refiere el art. 170 del Código Penal."

(9) A matéria foi amplamente discutida no 29 Congresso Interamericano de Direito Tributário, quando se estudou as inovações tributárias da legislação francesa.

A incidência do tributo, mesmo recaindo sobre atividades ilegais, imorais e ilícitas, foi legal, legítima e, se recolhida no preço legal, sem ensejar nem penalidade, nem direito de retorno ao contribuinte, que vem a ser atingido por qualquer sanção de outra natureza advinda de outro ramo jurídico positivado.

Do exemplo exposto, verifica-se o nítido direito do Estado tributar quaisquer atividades, tornando-as legítimas e legais, independentemente de sua estrutura moral, legal ou ilícita para outros ramos do direito.

II

A distribuição disfarçada de lucros parece-nos colocar-se nesta exata dimensão.

O art. 233 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 76.196/75), reproduzindo o disposto no artigo 72 da Lei 4506/64, está assim redigido:

"Art. 233 - Considerar-se-ão formas de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos pela pessoa jurídica (Lei nº 4506/64, art. 72):

a. a alienação, a qualquer título, a acionista, sócio, dirigente ou participante nos lucros da pessoa jurídica ou aos respectivos parentes ou dependentes, de bem ou direito, por valor notoriamente inferior ao do mercado;

- b. a aquisição, de qualquer das pessoas aludidas na alínea anterior, de bem ou direito por valor notoriamente superior ao de mercado;
- c. o pagamento de remuneração por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, que não corresponder a serviços efetivamente prestados;
- d. o pagamento de aluguéis ou royalties, a qualquer das pessoas enumeradas na alínea a, que não corresponder ao efetivo uso, exploração ou fruição de bem ou direito, ou em montante que exceder ao valor do mercado;
- e. o pagamento de despesas particulares das pessoas referidas na alínea a, salvo quando satisfizerem as condições legais para serem classificadas como remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional;
- f. o não exercício de direito à aquisição de bem ou direito pertencente a qualquer das pessoas mencionadas na alínea a, quando dele resultar a perda de sinal, depósito em garantia, ou importância paga para obter opção de aquisição;
- g. os empréstimos concedidos a quaisquer das pessoas citadas na alínea a, se a pessoa jurídica dispuser de lucros acumulados ou reservas não impositas pela lei, salvo se:
 - I. revestirem forma escrita;
 - II. estabelecerem as condições de juros, deságios, indexação ou correção monetária, semelhantes aos empréstimos mais onerosos tomados

pela pessoa jurídica;

III. forem resgatadas no prazo máximo de três anos;

h. a transferência aos sócios ou acionistas, sem pagamento ou por valor inferior ao do mercado, de direito de preferência à subscrição de ações no capital de outra sociedade;

i. a incorporação ao capital, com a consequente distribuição de ações, de dividendos fixos ou mínimos de ações preferenciais, devidos há menos de dois anos;

j. a amortização ou resgate de partes beneficiárias, antes de cinco anos de sua emissão, se emitidas para colocação gratuita;

l. a redução do capital social e correspondente amortização de ações ou cotas, devolução de participação de sócios, antes de decorridos dois anos da incorporação ao capital social, com isenção de imposto, de lucros ou reservas;

m. o resgate, dentro de 2 (dois) anos de sua emissão, de ações preferenciais resultantes da incorporação ao capital social, com isenção de imposto, de lucros ou reservas".

ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA (10), nas 12 hipóteses mencionadas, verifica a ocorrência de casos de presunção reativa, simulação e de ficção jurídica, todas elas, entretan

(10) Distribuição Disfarçada de Lucros - Ed. Resenha Tributária - 1975 - pág. 30/33

to, representando evidente ou provável tentativa de lesão ao Erário pelo artifício criado ou pela não adoção de formas protetoras consideradas, pela lei, como suficientes para afastarem as exigências fiscais.

O legislador pátrio, todavia, considerou as 12 hipóteses como hipóteses legítimas de tributação e geradoras das prestações, desde que configurados os fatos com a descrição legal agasalhante (11).

Outros países já tinham adotado legislação semelhante. BRANDÃO MACHADO assim descreve essa origem anterior e comparada:

"O instituto da distribuição disfarçada de lucros, que tem suas origens na jurisprudência, não é novo direito tributário. As primeiras decisões que versaram o problema datam do fim do século passado, quando o Superior Tribunal Administrativo da Prússia teve de apreciar litígios suscitados logo depois da re

(11) RUBENS GOMES DE SOUSA em um trabalho publicado pela Resenha Tributária - Comentário 1.3. 1971-nº 29 -pág.293 / 294 declara:

"A situação se aclara, porém, quando se atenta para que a distribuição "disfarçada" de que fala o art. 251, é, na realidade, uma distribuição "presumida" pela lei. Desde logo, a forma verbal "consideram-se", empregada pelo art. 72 da Lei 4506/64 (art. 251 do RIR), indica tratar-se de presunção legis ou ficção legal. Basta, aliás, percorrer os dois incisos daquele artigo para constatar que as hipóteses enumeradas, por sua própria natureza, não comportariam definição como distribuição "efetiva" de lucros. Trata-se, com efeito, de atos (ou, em um caso, omissões) unilaterais da sociedade, ou de negócios jurídicos por ela celebrados com seus sócios ou com terceiros, sempre, porém, estranhos ao objeto social e mesmo às atividades normais da sociedade, tendo como único ponto comum o de deles resultar, ou poder resultar, vantagem patrimonial ou financeira para as pessoas físicas a que se referiram".

"forma fiscal de 1891, que estendera às pessoas jurídicas a condição de contribuintes do imposto de renda.

....."

"Somente depois que o imposto de renda, na Alemanha, passou a ser tributo nacional em 1920 - em substituição de imposto idêntico, até então cobrado pelos Estados alemães - foi que a jurisprudência entrou a elaborar melhor o conceito, agora no Tribunal Financeiro do Reich, criado em 1918, e que julgou o primeiro caso da espécie já em 1919.

....."

"Ocorre distribuição disfarçada de lucros, no direito alemão, quando uma sociedade, com desfalque de seus lucros, atribui a um dos seus membros (ou a terceiros, em certos casos) vantagens (que não são dividendos) que ela não concederia a pessoa que não tem a condição de sócio.

....."

"O direito fiscal suíço, que tem sofrido inegável influxo do direito alemão, de longa data conhece o instituto da distribuição disfarçada, inicialmente no âmbito dos cantões, e depois no plano federal, a partir de 1940, com a criação do imposto de renda nacional, instituído para amortizar as despesas extra-ordinárias provocadas pela guerra ('ehrs teuer).

....."

"Os chamados construtivos dividendos do direito tributário americano, que são obviamente produto da

"jurisprudência, tiveram evolução tardia quanto à fixação de princípios.

....."

"Constituem casos de disgressed dividend o cancelamento que faz a sociedade de débito de acionista; pagamentos ao acionista que excedam o valor da sua contraprestação (consideration); honorários pagos a acionistas em montante que ultrapasse o que a sociedade, ordinariamente, poderia pagar por serviços similares prestados por terceiros; aluguéis e "royalties" pagos ao acionista em montante que exceda limites razoáveis; venda de bens sociais a acionista por preço abaixo do valor de mercado (bargain sales);

....."

"Ao passo que o direito italiano desconhece inteiramente instituto, o direito fiscal britânico introduziu na legislação que criou, em 1965, o 'corporation tax' normas específicas para disciplinar a distribuição de lucro realizada através de negócios outros que não a atribuição de dividendos regulada pelo direito societário.

....."

elencando as diversas hipóteses previstas pelas nações mencionadas com formulações mais ou menos semelhantes às do direito pátrio (12).

A evolução brasileira de eleição de um fato presumi-

(12) BRANDÃO MACHADO - Distribuição Disfarçada de Lucros in Estudos Tributários págs.145/161-Ed. Resenha Tributária-1974 - Coordenação RUY BARBOSA NOGUEIRA.

vel, simulada ou fictamente dolosa não é, portanto, isolada e nem desnatada a imposição tributária, como exigência neutra, incidindo sobre fatos morais ou imorais, lícitos ou ilícitos, legais ou ilegais⁽¹³⁾.

Assim sendo, de legislação penalizante se trata, pois onerando situações, que se pretende evitar pela maior exigência prestacional que a pretendida de situações normais (o imposto sobre a pornografia, a tributação sobre a densidade imobiliária na França, a distribuição disfarçada de lucros em inúmeros países têm este sentido). O agravo da obrigação demandada tem, em sua essência, fator desestimulante, que inclui a esperança de que a hipótese prevista não se concretiza.

Distinguimos, pois, no âmbito da tributação sancionatória (aquela com sanção implícita) a imposição fiscal, que penaliza ou apenas o contribuinte ou responsável, que lhe deu origem, daquela outra em que a maior exigência decorre da menor essencialidade do produto, nos casos de tributação seletiva (IPI e Imposto de Importação), pois os motivos de ambas exigências são diferentes (evitar a ocorrência do fato gerador, com aumento da receita tributária, em havendo, no

(13) ORMEZINDO RIBEIRO DE PAIVA na palestra publicada pelo IBET para as 9as. Jornadas do Forum Nacional Tributário. Rubens Gomes de Souza assim examina esta realidade: "Estamos nos referindo ao que um dia convençionalmente chamamos de "tributação penal", por ter feição de tributo e representar, na realidade, uma pena aplicável por conduta tradutora de prática evasiva de tributos. A utilização do termo, até que outro melhor surja, deve-se à necessidade de distinguir entre umas e outras espécies de penalidades".

primeira caso, sendo irrelevante a ocorrência ou não do fato imponível, pois a elevação da receita tributária é o único móvel do segundo)⁽¹⁴⁾.

III

Colocadas as premissas anteriormente expostas ou seja de que:

a) o fato imponível, eleito pelo legislador, pode ser legal para efeitos tributários e ilegal, ilícito ou imoral para outros efeitos;

e

b) a tributação sancionatória caracteriza-se pela eleição específica de fatos ilegais, ilícitos ou imorais como geradores de tributo,

pergunta-se: se os fatos indicados como originadores da tributação, na distribuição disfarçada de lucros, são considerados ilícitos, caberia para a hipótese, além da tributação, a exigência de penalidade?

Entendemos que não. Senão, vejamos:

Não obstante as variadas correntes, que se debatem no direito tributário brasileiro, sobre o dualismo ou o monismo (existem as que apresentam uma teoria trilateral da

(14) Leia-se sobre a matéria o notável estudo de HENRY TILBERY - "O conceito de essencialidade como critério de tributação", publicado in "Estudos Tributários", coordenada por RUY BARBOSA NOGUEIRA - Resenha Tributária-1974 págs. 307/348.

obrigação tributária⁽¹⁵⁾ e os esplêndidos doutrinadores que abordaram a matéria, a partir do direito comparado, mas examinando o direito pátrio, temos entendido que o direito positivo simplificou consideravelmente a teoria do lançamento⁽¹⁶⁾.

Com efeito, reza o artigo 113 do CTN que:

"A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária",

(15) JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, em seu estudo "Aspectos da Oc cadência e Prescrição no Direito Tributário" in "Cader no de Pesquisas Tributárias nº 1 págs.207/257 - co-edição Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária 1976 defende a tese tripartista a partir dos 3 fundamentos da obrigação tributária (lei, fato gerador e lançamento).

(16) Sobre a matéria cinco esplêndidos estudos são de leitura obrigatória, PAULO DE BARROS CARVALHO "Obrigação Tributária" in "Direito Tributário 5 - Ed. José Bushatsky-Coordenação por HAMILTON OIAS DE SOUZA, HENRY TILBERY e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, 1976, ALBERTO PINHEIRO XAVIER "Conceito e Natureza do Lançamento Tributário" - Ed. Juriscred Ltda 1974, AMÉRICO MASSET LACOMBE "Nascimento da Obrigação Tributária" in "Noções de Direito Tributário" - Ed. LTR-Coordenação do próprio autor e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, RUY BARBOSA NOGUEIRA- Teoria de Lançamento Tributário - Ed. Resenha Tributária - 1974, ALCIDES JORGE COSTA - "Obrigação Tributária"-Ed-Resenha Tributária - 1975.

e o 114 esclarece a ocorrência do respectivo fato gerador:

"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

O ante-projeto preparado pelo saudoso Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA cuidava da matéria de forma mais abrangente nos artigos 139 e 142, muito embora todo o contexto das normas gerais do ante-projeto tivessem configuração distinta do atual livro II do CTN.

A maior crítica à formulação jurídica de uma obrigação tributária, agasalhando tanto as exigências de natureza tipicamente tributárias quanto aquelas sancionatórias e que permitiu a HECTOR VILLEGAS a seguinte observação:

"No artigo 3º quando ao definir o tributo se diz entre os seus requisitos, não ser sanção por ato ilícito. Mas fiquei um pouco surpreendido pelo artigo 113 no § 1º que está elaborado exatamente pelo artigo 121, porque assim se diz o seguinte: a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade tributária.

Então, como, me pergunto eu? A obrigação tributária a que decorre do fato gerador pode ter indistintamente por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade tributária? Como pode ser? Então, quer dizer que o pagamento de uma penalidade tributária é uma obrigação tributária principal? Porém, como? Não

"havíamos dito que justamente um dos requisitos do tributo é não ser sanção por ato ilícito? Acaso a penalidade tributária não é sanção por ato ilícito. Então, são diferenças ou não são diferenças? Estimo que tão capacitada reunião de professores me tirarão da perplexidade e eu passarei a ser um aluno mais que aprende as lições daqueles que saberão interpretar corretamente a lei brasileira. Obrigado".

não nos parece, todavia, de monta maior, a partir de uma interpretação sistemática, onde o assemelhar técnicas ocorren-
ciais e procedimentais não representa o assemelhar as natu-
rezas jurídicas distintas, claramente, entre tributos e pena-
lidades.

Parece-nos que desde o momento em que a definição legal tributária não admitiu a guarida das sanções de atos ilícitos, ENQUANTO SANÇÕES, é evidente que a natureza jurídica da penalidade é distinta, diferente, diversa da do tributo, não tendo a explicação codificada do que seja obrigação tributária o condão de identificar as duas espécies exigenciais, assemelhadas apenas para efeitos de arrecadação e facilidades executórias "lato sensu" e para nenhum outro meios.

Ora, definindo o Código Tributário o que seja obrigação tributária, amplo sentido, assim, como de que forma ocorra o fato gerador (sem maior preocupação pela adoção de termos equiparáveis como fato imponível, hipótese de incidência e outras, cujas nuances de maior ou menor perfeccionismo

jurídico não chegam a modificar o sentido aceito pela doutrina), é evidente que cuidou da mesma, a partir de seu nascimento, ainda não transformado em crédito tributário⁽¹⁹⁾.

A essência da formação desta último está no artigo 139 do CTN, que determina:

"O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta",

dando ao crédito tributário a mesma natureza jurídica da obrigação, mas o tornando criado em momento quase sempre posterior, a saber com o lançamento definido, no mesmo diploma legal, pelo art. 142:

"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

Ora, o Código Tributário Nacional, a nosso ver, de forma correta, na linha adotada, distinguiu para uma mesma natureza jurídica dois momentos ocorrençiais distintos, ou

(19) ADRIANO MOREIRA em "A Comunidade Internacional em Mudança" - 1976 - Ed. Resenha Tributária, com pertinência e sensibilidade esclarece que os normativistas e os puristas conceituais, face às exigências crescentes dos desafios às Comunidades, devem compreender que as realidades em mudança estão a ferir os conceitos, normas e princípios estabelecidos, substituindo-os por outros e outras mais amplos e não necessariamente disciplinados nos limites de cada ciência conhecida.

seja, o nascimento da obrigação tributária a partir do fato gerador e do crédito tributário a partir do lançamento, com o que tornou o lançamento declaratório da obrigação tributária e constitutivo (na terminologia codificada) do crédito tributário.

A existência de dois momentos distintos, mesmo que ocasionalmente simultâneos, para uma mesma natureza jurídica diferenciada somente quanto a esses aspectos, é que permitiu a adoção de dois institutos para extinção da obrigação tributária, enquanto apenas obrigação (decadência) e do crédito tributário, quando constituído pelo lançamento (prescrição), somente agora, de forma mais nítida, adotados pelo Código Tributário Alemão⁽²⁰⁾.

Poder-se-ia, no exame patológico das exceções, dizer que, não obstante a mesma natureza jurídica, obrigação tributária existe, que fenece sem o nascimento do crédito tributário, (decadência), ou crédito tributário, que desaparece, sem o nascimento da obrigação tributária (processos administrativos ou judiciais que anulam o lançamento), mas embora, no primeiro caso, deva-se considerar nascida a obrigação tributária, no segundo de que se cuidou foi da constituição de um falso crédito tributário, por decorrência anula do ou desfeito, em sua revisão administrativa ou exame judicial.

(20) O Código Tributário Alemão que entrou em vigor a partir de 1.1.1977 admite hoje a distinção entre decadência e prescrição, assemelhando-se, pois, mais à estrutura da legislação brasileira.

Estas explicações preliminares eram fundamentais para enfrentar-se a tríplice formulação dos lançamentos perante o Código Tributário Nacional.

De início, faz-se necessário relembrar as conclusões do 1º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária sobre se o artigo 142 preencheria a totalidade dos elementos que tornam o crédito tributário definitivamente constituído ou não, a partir do exame do auto de infração⁽²¹⁾:

"Conclusão do Plenário: Há constituição definitiva do crédito tributário, quando houver ato administrativo regularmente notificado, ou homologação nos termos do artigo 150 do CTN, que preencha os requisitos do artigo 142 do referido Código, tornando a obrigação extinta (art. 150 do CTN), ou líquida, isto é, certa quanto à sua existência e determinada quanto à seu objeto (artigo 1533 do Código Civil)".

Como se percebe, entenderam os doutrinadores presentes que o lançamento, nos termos expostos pelo art. 142 do CTN, constitui definitivamente o crédito tributário.

Ors, é o próprio CTN, após a explicação das normas gerais pertinentes, que distingue 3 tipos de lançamento, a sa-

(21) SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Decadência e Prescrição - Comentário 1.3 nº 9/77 - Resenha Tributária.

ber: por declaração, de ofício e por homologação, em seus artigos 147, 149 a 150.

Conforme as características próprias de cada tributo e, conforme as circunstâncias, definiu e decidiu o legislador adotáveis umas, duas ou até as 3 formas de lançamento, como no caso específico do imposto de renda.

E chegamos, então, ao ponto crucial da questão específica da distribuição disfarçada de lucros atrás enunciada, ou seja, a de saber qual o lançamento cabível e aplicável, na ocorrência de sua hipótese de incidência.

As 12 hipóteses de tributação previstas pelo direito brasileiro agasalham ora casos de presunção relativa, ora de ficção jurídica, na maior parte das vezes, todavia, frutos de atos simulados, ou com o intuito de lesão ao Fisco em operações aparentemente legítimas e não sujeitas a qualquer incidência tributária. Por esta razão fala o legislador, no capítulo específico sobre essa forma de tributação, em "Distribuição Disfarçada de Lucros", no qual, cristalina, distingue a distribuição, que se faria normalmente, não houvesse o artifício, deste tipo, cujo crédito tributário nasce, diferentemente da distribuição normal, apenas quando descoberto, pelo Fisco, não obstante ter a obrigação tributária surgido, quando da ocorrência de seu fato gerador.

Eis porque a distribuição disfarçada de lucros é incidida por alíquota superior (50%), numa implícita penaliza-

ção do erdíl condenado, embora aleito como forma de tributação pelo legislador.

Mas é também, por esta razão, que se põe o problema fundamental - e ainda não equacionado no direito brasileiro - se para a exigência tributária, nos casos de distribuição de lucros, poder-se-ia ainda exigir penalidades.

Os defensores de que a exigência tributária elevada não elide a concomitante exigência da penalidade, fundamentam-se no fato de que a distribuição disfarçada, ao gerar a alíquota excepcional, se tiver esta alíquota recolhida na mesma data que corresponderia ao recolhimento da alíquota normal (30%), por distribuição regular de lucros, não teria, nessa hipótese, a exigência adicional da penalidade.

Ora, como, todavia, aqueles que optam pela distribuição disfarçada de lucros, na tentativa de fugirem à tributação regular, nunca recolhem a alíquota excepcional no mesmo prazo, é evidente que apenas, quando fiscalizados, passam a estar obrigados à exigência e, conseqüentemente, por fora de prazo, também à penalidade adicional.

Parece-nos o argumento falho. ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, embora sem se comprometer numa "definição definitiva", ao aderir à tese atrás exposta, formula dúvida, que não responde, ao dizer:

"Se tipificada a distribuição disfarçada e não houver iniciativa dos responsáveis respectivos pelo re

"colhimento das imposições, será cabível a penalidade própria de lançamento de ofício, hoje prevista no art. 21, b, do Decreto-Lei nº 401, de 30.12.1968, na base de 50%? Parece que sim, porque reunidos os pressupostos de sua aplicação incumbindo aos contribuintes um auto-lançamento misto, não realizado temporariamente. Poder-se-ia, entretanto, objetar a essa penalidade, por constituir uma duplicidade de sanção, se atingisse as hipóteses de distribuição disfarçada classificáveis juridicamente como atos ilícitos, que recebem penalização já de si mais gravosa, conforme análise feita no capítulo 5, porque a ficção legal nelas vislumbra lucros que em realidade inexistem"⁽²³⁾.

Nós entendemos que a formulação exposta imprecisa. Parece-nos evidente que, ao eleger o legislador pátrio como forma específica de tributação atos considerados ilícitos, afastou, não só pela tributação penalizante, como por saber que a eleição do meio malicioso implicaria a impossibilidade de escolha dos prazos normais para recolhimento do tributo, o lançamento tido por declarado, próprio da distribuição normal, optando pelo único lançamento aplicável à hipótese, qual seja, o lançamento de ofício.

De lembrar-se que dentre as diversas hipóteses do artigo 149 (lançamento de ofício) apenas em relação ao item VI há expressa referência à penalidade pecuniária acompanhada

(23) obra citada, pág. 77

do o lançamento, nas demais, remetendo o legislador complementar ao legislador ordinário e escolha ou não de soluções punitivas.

Ora, na medida em que transformou o legislador o ato ilícito em fator gerador da obrigação tributária, isto é, como hipótese legal de incidência do imposto de renda, evidentemente determinou que a matéria deixaria o campo da tributação normal, cuja descoberta, a destempo, da intenção dolosa de sonegação, geraria a tributação costumeira de 30% e mais as multas agravadas pelo carácter fraudulento, para ingressar numa nova forma exacerbada de tributação, mas sem previsão específica de penalidades.

Acresce-se à interpretação acima que o Código Tributário Brasileiro, em seu artigo 3º, define o que seja tributo dando nítidos contornos diferenciais entre tributo e multa, pois esta é sanção de ato ilícito, como já analisamos, atrás. Ora, se o ato ilícito (tentativa de fraude ou sonegação descobertas) passa a ser considerado hipótese legal de incidência tributária para efeitos do direito tributário, deixa, logicamente, de ter características de ilicitude, recebendo em decorrência tratamento tributário pertinente, cuja própria incidência elevada e desestimulante traz, no seu bojo, uma implícita penalização.

O certo, todavia, é que, descoberta a tentativa e apenas neste momento é que se constitui o crédito tributário pelo lançamento e, em havendo, o lançamento de ofício, im-

possível se faz a exigência de penalidade, pois ilógico nos parece a exigência de multa por ter havido ocorrência de uma hipótese legal de incidência, mesmo recaindo sobre ato estruturalmente ilícito.

Parece-nos, portanto, que ao Erário Federal, na hipótese, caberia uma de duas alternativas:

a. considerar existindo uma distribuição disfarçada de lucros, optando, todavia, por tributação normal de lucros sonegados, acrescida de penalidades superiores, por ser recolhimento feito a destempo;

ou

b. considerar existindo a distribuição disfarçada de lucros, optando pela tributação específica, mas sem a possibilidade de exigência de multa, em face de ser considerada hipótese legal de incidência e a sua adequação aos atos não poder gerar penalidades.

O interessante no direito brasileiro, em função dos elementos atrás expostos, é que outros aspectos poderiam ser levantados sobre o problema, como aquele de que o ato ilícito não deveria ser objeto de tributação e sendo a lei específica sobre distribuição disfarçada de lucros de 1.964 e o Código Tributário Nacional de 1.967 teria este revogada aquela. Matéria, todavia, ainda não discutida em profundidade, nem na doutrina, nem tendo sido objeto de decisões judiciais.

A figura tributária mencionada, todavia, oferece, não obstante a deficiente formulação, aspectos dignos de reflexão, pois representa esquema válido de assegurar o Erário

Federal contra manobras formalmente corretas de distribuição ou redução de lucros das sociedades, mas estruturalmente viciadas pela realidade dos fatos. Mas não ao ponto de criar uma hipótese legal de incidência apenas possível se surgindo seu crédito simultaneamente com a penalidade. Pela própria contradição que representaria é que a solução advogada por alguns doutrinadores não resiste a um exame, no que se constituiria em evidente aberração inconciliável com os princípios e as normas gerais do direito tributário.