

DISTINÇÃO ENTRE A ATIPICIDADE DO CRIME DE HERMENÊUTICA E O EXCESSO DE EXAÇÃO PRATICADO POR FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS MUNICIPAIS E/OU ESTADUAIS NA COBRANÇA MANIFESTAMENTE INDEVIDA DE ITBI E ITCMD RESULTANTES DA HOMOLOGAÇÃO DO ACORDO DE DIVÓRCIO COM MEAÇÕES DE MESMO VALOR

DISTINCTION BETWEEN THE ATYPICALITY OF THE CRIME OF HERMENEUTICS AND THE EXCESSIVE TAXATION PRACTICED BY MUNICIPAL AND/OR STATE CIVIL SERVANTS IN THE MANIFESTLY UNDUE COLLECTION OF "ITBI" AND "ITCMD" RESULTING FROM THE APPROVAL OF THE DIVORCE AGREEMENT WITH SECTIONS OF THE SAME VALUE

Gamil Föppel El Hireche¹

UFBA

Josiane Ribeiro Minard²

IBET

Resumo

O presente artigo trata da possibilidade de funcionários fazendários cometerem crime de excesso de exação pela cobrança indevida de ITCMD e ITBI na cobrança indevida de valores correlatos à partilha em proporções iguais, pelo casal divorciado, dos bens adquiridos na constância do matrimônio. O artigo faz uma distinção entre o chamado crime de hermenêutica (fato atípico) e a conduta de excesso de exação. Para tanto, explica a conformação do fato típico, tanto do ponto de vista objetivo, como do ponto de vista subjetivo. Explicita a possibilidade de haver erro escusável,

¹ Professor da UFBA. Pós Doutor em Direito Penal pela USP, Doutor em Direito Penal Econômico UFPE.

² Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP.

que afastaria a responsabilidade penal, diferenciando-o da figura do dolo eventual, compatível com o crime de excesso de exação. Trata do tema pelos trabalhos científicos mais respeitados, bem como de precedentes jurisprudenciais mais relevantes, além de analisar um determinado caso concreto. Prossegue fazendo a distinção entre excesso de exação e concussão, solucionando o conflito aparente de normas.

Palavras-chave

Excesso de exação. Crime de hermenêutica. Crime na tributação.

Abstract

This article deals with the possibility of treasury workers committing a crime of excessive exaction for improper billing of ITCMD and ITBI on amounts in which the divorced couple shared the assets acquired during the marriage in equal proportions. The article makes a distinction between the so-called crime of hermeneutics (atypical fact) and the conduct of excessive exaction. Therefore, it explains the conformation of the typical fact, both from an objective point of view, as well as from a subjective point of view. It explains the possibility of an excusable error, which would remove criminal liability, differentiating it from the figure of the eventual intent, compatible with the crime of excessive exaction. It deals with the theme through the most respected scientific works, as well as the most relevant precedents in the case of law, in addition to analyzing a specific case. It goes on to make the distinction between overexcitation and concussion, resolving the apparent conflict of norms.

Keywords

Excess of taxation. Crime of hermeneutics. Crime in taxation.

INTRODUÇÃO

De nada serve a dogmática-penal senão para resolver, respeitando as garantias e a adequação da tutela penal, problemas concretos (FÖPPEL EL HIRECHE 2011, p. 163). O presente artigo busca, justamente, responder a um problema científico, também com repercussão de ordem prática, que diz respeito à postura dolosa, ainda

que habilidosa e astuciosamente escamoteada, de agentes públicos que, supostamente imunizados pelo direito de construir o seu próprio raciocínio hermenêutico, acabam por constranger, na cobrança de um tributo, de maneira ilegal e inconstitucional, um particular a pagar créditos tributários manifestamente indevidos.

O problema a ser enfrentado nesse texto é a análise correlata à (in)existência de crime de excesso de exação na conduta de alguns servidores públicos ao realizarem lançamento tributário sabidamente indevido em face de um casal que, tendo se divorciado com meações absolutamente idênticas, foram tributados, simultaneamente, pelo Estado e pelo Município, ao pagamento de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e Imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI).³

³ O presente texto não é um estudo do caso, mas serão feitas referências a este, tendo em vista a teratologia e absurda interpretação lançada, preservando-se a identidade das partes, por uma questão de sigilo profissional. Apenas se diga, *ab initio*, que a anomalia jurídica é tão gritante que, analisando o mesmíssimo documento, os auditores municipais entenderam que o ex-marido ficou com o patrimônio a maior, transferido onerosamente, e, com isso, fizeram o lançamento do tributo de ITBI; os auditores estaduais, lendo o mesmo acordo de divórcio, enxergaram que a ex-mulher teria ficado com as cotas a maior, mas, para “justificar” a única forma que o estado poderia tributar, viram uma transferência gratuita, lançando mão de um lançamento de ITCMD. É comezinho notar e constatar que numa mesmíssima situação da vida não pode incidir, simultaneamente, ITCMD e ITBI, salvo se a vontade de arrecadar foi de tal monta que os auditores realmente estivessem a cometer fatos puníveis. Acrescente-se como indício da irregularidade das referidas exações, o fato de que, ao serem confrontados pelas alegações do contribuinte, os auditores municipais preferiram, ao invés de apresentar uma sólida defesa para tais cobranças, invocar o crime de desacato, em um evidente esforço de intimidação, sem sequer, por exemplo, tentar defender a inconstitucionalidade da lei que as fundamentou ou contestar a menção ao Enunciado de Súmula nº 116 (a ser devidamente analisado no decorrer do presente trabalho), então realizada.

Assim, o tema e o problema têm perfeita aderência à linha Direito e Políticas Públicas, porquanto versa sobre tributação, sobre interpretação do direito tributário, sobre intervenção penal, sobre hermenêutica penal, bem como examina diretamente o impacto jurídico das políticas públicas de arrecadação para o funcionário público que se excede na cobrança de tributos, exigindo do contribuinte algo que é manifestamente indevido.

Dessa forma, o artigo propõe, inicialmente, a colocação de um problema da vida, consistente na seguinte situação: os sujeitos A e B, casados há 20 anos, resolvem se divorciar consensualmente. O patrimônio do casal, completamente gerado ao longo do matrimônio, é constituído por um apartamento, no valor de R\$100.000,00 (cem mil reais) e por dois carros, cada um no valor de R\$50.000,00 (cinquenta mil reais). A fim de evitar a manutenção da copropriedade dos bens que lhes pertencem, o casal, voluntariamente, resolve que o bem imóvel ficará com o divorciando A, bem como que os dois veículos ficarão com o divorciando B. De tal forma, do valor patrimonial global, em R\$200.000,00 (duzentos mil reais), a cada divorciando coube o *quantum* idêntico de R\$100.000,00 (cem mil reais).

Colocado o caso, é preciso que se apresente o seguinte desdobramento: no curso do divórcio, a Fazenda Municipal, instada a se manifestar, apresentou solução de consulta ao contribuinte. Os agentes públicos analisaram bem por bem do casal e não o patrimônio global constituído na constância do matrimônio, que no momento da separação cada um ficou com sua meação proporcional.

Assim, concluíram ter havido transferência onerosa da propriedade que compunha o patrimônio do casal, uma vez que o divorciando B, ao seu ver, abriu parte do percentual de 50% que lhe cabia em relação ao imóvel, recebendo, como contrapartida, dois veículos. E, portanto, teria havido, nesta deturpada e *suis generis*

versão, torna, hipótese de incidência do ITBI, de acordo com a ambição da municipalidade.

Já a Secretaria da Fazenda do Estado, analisando o mesmíssimo documento, considerou a partilha de bens de forma global, como realmente deve ser, porém, concluiu que teria ocorrido doação e, por isso, constituiu o crédito tributário referente ao ITCMD.

É de se consignar que a legislação penal tem uma série de condutas típicas que por vezes são olvidadas, convenientemente ou não. Na linha da análise de repercussões jurídicas das políticas públicas relacionadas ao tema em questão, é igualmente importante rememorar que o Código Penal Brasileiro tipifica o crime rotulado como excesso de exação, exatamente no título que trata dos crimes contra a administração pública.

Recorde-se que há crime ainda quando o valor indevido é cobrado dos contribuintes e transferido aos cofres públicos, sendo qualificada a conduta de quem cobra esses valores e deles se apropria. Dito de forma categórica: comete crime o servidor público que, sabendo ou devendo saber o caráter indevido do tributo, cobra esses valores e os repassa ao fisco.

O problema que guia o presente artigo é: em que medida os agentes públicos, diante da evidente irrazoabilidade de seus pronunciamentos, destacam-se do plano da pura discordância jurídica e ingressam no plano no estágio de uma conduta típica?

É certo que os divorciados do exemplo anterior poderiam recorrer a esferas que lhes garantiam a não incidência do tributo indevidamente cobrado pela Fazenda, uma vez que não houve qualquer transmissão de bens, quer de imóveis a título oneroso ou bens móveis ou imóveis a título gratuito, mas mera meação. Seria possível a impetração de mandado de segurança, por exemplo, com pedido de liminar.

De qualquer maneira, mesmo tendo conseguido, judicialmente, ver reconhecida a inexistência (óbvia) de fato gerador de ITBI e de ITCMD, ainda assim restam pertinentes os questionamentos acerca da esfera de responsabilidade penal de agentes estatais que, possivelmente imbuídos por uma sanha arrecadatória incompatível com os deveres públicos, acabam por, ilegalmente, constranger um particular.

Não se quer, com isso, afirmar que a mera indicação, por parte do Fisco, de que um tributo seja devido, quando, de fato, não o é, represente, automaticamente, uma conduta criminosa. Justamente por isso, um dos objetivos específicos iniciais deste artigo é o de trazer breves considerações sobre o denominado “crime de hermenêutica”, posteriormente ingressando nas explicações sobre o tipo penal de excesso de exação, a fim de demonstrar que existe uma linha, mesmo que tênue, muito bem demarcada entre as duas situações.

Com efeito, de tempos em tempos, (re)surgem preocupações com a liberdade dos magistrados(as) e demais agentes públicos para decidirem, o que demonstra a relevância deste trabalho para a linha de pesquisa de Direito e Políticas Públicas. Isso ocorreu, *ut upta*, quando houve a emenda constitucional que positivou a criação de enunciados de súmula vinculante, bem como quando, mais recentemente, se discutia o projeto de lei denominado de pacote anticrime.

Há muito tempo existe a preocupação em evitar punições a juízes (e pode-se dizer, a funcionários públicos de uma forma geral) pelo simples fato de adotarem este ou aquele entendimento interpretativo; de proclamarem essa ou aquela interpretação. Consagrou-se, com Ruy Barbosa, a figura do chamado “crime de hermenêutica”, que, a rigor, seria um indiferente penal. Sobre isso, imperioso transcrever o escólio de Ruy (BARBOSA, 1976, p. 228):

Esta hipérbole do absurdo não tem linhagem conhecida: nasceu entre nós por geração espontânea.

E, se passar, fará da toga a mais humilde das profissões servis, estabelecendo, para o aplicador judicial das leis, uma subalternidade constantemente ameaçada pelos oráculos da ortodoxia cortesã. Se o julgador, cuja opinião não condiga com a dos seus julgadores na análise do Direito escrito, incorrer, por essa dissidência, em sanção criminal, a hierarquia judiciária, em vez de ser a garantia da justiça contra os erros individuais dos juizes, pelo sistema dos recursos, ter-se-á convertido, a benefício dos interesses poderosos, em mecanismo de pressão, para substituir a consciência pessoal do magistrado, base de toda a confiança na judicatura, pela ação cominatória do terror, que dissolve o homem em escravo.

Se, por um lado, não se pode, definitivamente, punir alguém somente por ter uma interpretação desinteressada, isso somente é válido quando a sua interpretação for livre, minimamente fundamentada, perpassada por ideais republicanos. Não se pode incriminar um erro, uma desinteligência, uma divergência.

Por outro lado, força convir que a legislação não fecha aos olhos às deturpações e ao desvirtuamento interpretativo, punindo, *exempli gratia*, a prevaricação, que ocorre quando o servidor público age atendendo a um interesse seu de ordem pessoal (conduta tipificada no artigo 319 do Código Penal); a corrupção passiva privilegiada, que ocorre quando um servidor público age atendendo a um pedido de alguém (*fattispecie* prevista no artigo 317, parágrafo segundo do código penal); a possibilidade de um presentante do Ministério Público responder por crime de denúncia caluniosa, tipificado no artigo 339, quando, sabedor que alguém é inocente, oferece em seu desfavor uma denúncia criminal; um número considerável de crimes previstos

na Lei n.º 13.869/19, aplicável aos funcionários do poder executivo, máxime pela previsão contida no artigo 2º, III do mencionado diploma normativo.

Em todas essas condutas, descritas no parágrafo imediatamente anterior, não se está diante de uma atípica conduta; não são crimes de hermenêutica; são condutas criminosas, ainda que pretensa e declaradamente derivadas de um ato interpretativo, mormente quando resultantes de um desvio de atuação por parte do sujeito ativo, que desborda os limites daquilo que lhe é autorizado.

Essa tensão dialética desnuda, aprioristicamente, que a regra é a liberdade para interpretar, que, via de regra, não há crime na simples assunção, pelo juiz ou pelo servidor público, de uma determinada posição hermenêutica. Mas, como cediço, é até truísmo afirmar que não há direitos absolutos, assim como não é absoluto o direito à vida (a ordem constitucional permite a cessação da vida para crimes militares praticados em tempo de guerra).

Logo, não é absoluto o direito à interpretação, consoante demonstrar-se-á, porquanto em muitos casos, uma posição alegada ou declaradamente interpretativa é uma habilidosa e engenhosa forma de acobertar uma manifesta ilegalidade, uma perseguição, uma corrupção, uma prevaricação, um excesso de exação, um desvio às políticas públicas republicanas.

Ademais, é preciso esclarecer, ainda, que é óbvio que, em situações limites, instruído o processo, a dúvida deve beneficiar o réu. Seguramente, a discussão que se coloca aqui talvez possa servir apenas como fundamento para a instauração de investigações criminais com o desiderato de apurar a possível conduta de agentes públicos dolosamente voltados a satisfazer os interesses puramente arrecadatários do ente fiscal.

A técnica metodológica utilizada no presente artigo é, sobretudo, a de revisão bibliográfica. O método dedutivo, por sua vez, é a essência deste artigo. Passa-se a analisar uma conduta praticada por um agente público para, ao final, verificar se poder-se-á se falar em conduta penalmente típica.

É de se ressaltar a escassez de textos e pesquisas científicas de fôlego sobre o tema ora abordado, o que não retira, obviamente, a necessidade do estudo do assunto. Observe-se, ainda, que a atualidade da pesquisa pode ser constatada pela falta de quantidade expressiva de precedentes doutrinários e jurisprudenciais. No site do Supremo Tribunal Federal, há apenas 11 processos indexados pelo crime de excesso de exação.

Trata-se, pois, de um texto de criação de tese, ainda que limitado pelo espaço destinado à possível publicação. Como bem enunciado por Gimbernart Ordeig, o papel da dogmática penal, dentre muitos, é o de tornar as decisões judiciais previsíveis (1970, p. 170). Previsibilidade, portanto, é o que se busca por meio da técnica dedutiva, destinada a compreender a real dimensão e os verdadeiros possíveis desdobramentos oriundos da conduta do agente estatal.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS INDISPENSÁVEIS: SOBRE A INEXISTÊNCIA E A TERATOLOGIA DA COBRANÇA SIMULTÂNEA DE ITBI E ITCMD NA PARTILHA DE BENS

Nos termos do art. 156, inciso II, da Constituição Federal, a hipótese de incidência do ITBI contempla três variáveis: i) a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, **por ato oneroso**, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; ii) a transmissão de direitos

reais sobre imóveis, exceto os de garantia e iii) a cessão de direitos à sua aquisição.

O conceito de bens imóveis está expresso na Lei nº 10.406/2002 que institui o código Civil Brasileiro⁴. Além de tomar esses conceitos, ressalta-se que o critério material da referida hipótese de incidência tributária somente pode ser a transmissão de imóvel, a transferência, a mudança, a alteração de titularidade do direito de propriedade por ato oneroso.

Registre-se, inclusive, que a transmissão imobiliária apenas considerar-se-á efetivada, aperfeiçoada, com todos os seus efeitos, quando do registro no Cartório de Imóveis, conforme expresso no art. 1.245⁵ do mesmo Código Civil.

O arquétipo constitucional de incidência do ITCMD está no artigo 155, I, da Lei Magna e contempla a transmissão de quaisquer bens por *causa mortis* ou doação. Segundo art. 538 do Código Civil, a doação se refere a um contrato em que uma pessoa, por liberalidade,

⁴ Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais: I – os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram; II – o direito à sucessão aberta.

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis: I – as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local; II – os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem (...).

⁵ Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

transfere de seu patrimônio para outrem bens ou vantagens (BRASIL, 2002).

Maria Helena Diniz (2000, p. 189-193), ao tratar sobre contratos de doação, esclarece que são quatro os elementos fundamentais que o caracterizam: i) contratualidade; ii) ânimo do doador de fazer uma liberalidade; iii) transferência de bens ou de direitos do patrimônio do doador para o donatário e iv) aceitação do doador.

Está certo, então, que, para que se possa vislumbrar a incidência do ITBI é necessário que haja, primeiramente, a compra do imóvel, com entrega de dinheiro, ou mesmo por meio de permuta de outros bens. Deste modo tem-se a situação em que uma pessoa é proprietária desse bem e resolve, mediante título oneroso, entregá-lo a outrem. O ITCMD incidirá, por sua vez, se a pessoa resolver transferir esse bem para o patrimônio de outrem sem nada exigir em troca.

O que não há como admitir, no entanto, é que uma pessoa compre ou ganhe algo que já é de sua propriedade e ainda tenha que suportar a cobrança de um dos impostos de transmissão, quando há mera divisão patrimonial. E se já é difícil pensar na cobrança do ITBI ou ITCMD no presente caso, imagine a exigência dos dois tributos de competência tributárias distintas, ao mesmo tempo sobre o mesmo fato, configurando nítida bitributação (ATALIBA, 1965, p. 198), que é, via de regra, inadmissível no ordenamento pátrio.

Inobstante a existência de tal vedação, é exatamente o que pretendem fazer as autoridades administrativas municipal e estadual, em determinado caso, pois se exige simultaneamente impostos de transmissão de bem imóvel, quando houve, na verdade, mera partilha de bens que eram dos dois ex-cônjuges, em razão do regime de bens eleito no momento do casamento, qual seja, neste caso, aquele da comunhão parcial.

No regime da comunhão parcial de bens, consoante disposição do art. 1.658 do Código Civil⁶, há a comunicabilidade dos bens adquiridos, a título oneroso, na constância do matrimônio, por um ou ambos os cônjuges, preservando como patrimonial pessoal e exclusivo de cada um, os bens adquiridos por causa anterior ou recebidos a título gratuito a qualquer tempo.

Nessa modalidade, a comunicação patrimonial (referente aos bens adquiridos na constância do casamento) é comum ao casal, indistintamente, pois presume-se a concorrência dos cônjuges em desenvolver esforço matrimonial solidário, empreendido para levar à frente os propósitos do casamento e viabilizar a aquisição dos bens e das riquezas necessárias para a subsistência, conforto e qualidade de vida da família constituída.

Dessa feita, todo e qualquer bem, efetivamente adquirido na constância do casamento na modalidade onerosa, mesmo que somente por um dos cônjuges fará parte da comunhão. Na mesma linha, pontua De Plácido e Silva (2004, p. 325):

Na terminologia jurídica, produz o sentido de qualidade de tudo que é comum, e, tal emergência, implica a existência de uma pluralidade de pessoas participantes dessa comunhão, não importando que se refira a coisas ou a fatos. (...) A comunhão de bens resulta do estado de indivisão da coisa, ou de sua comunicação, como no caso da sociedade conjugal.

Assim, os bens aportados durante o casamento são comuns aos cônjuges, salvo as exceções já textualmente previstas em lei, de modo que não é possível a individualização desses, pois o próprio regime de

⁶ Art. 1.658. No regime de comunhão parcial, comunicam-se os bens que sobrevierem ao casal, na constância do casamento, com as exceções dos artigos seguintes.

bens é o da comunhão, sendo tal comunhão sobre o total e não bem a bem.

A legislação local, pautada pela autoridade administrativa municipal para concluir sobre a incidência do ITBI na referida partilha de bens, determina justamente que estes devem ser considerados em conjunto, ou seja, de forma global. Porém, para ter a tributação pretendida, o legislador municipal separou em dois conjuntos: um de bens móveis e outro de bens imóveis, nos seguintes termos:

Art. 114 – A – Estão compreendidos na incidência do imposto: VI – o valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão, considerando, em conjunto, apenas os bens imóveis constantes do patrimônio comum ou monte-mor (SALVADOR, 2006).

Na hora de avaliar a partilha dos bens do casal, por conveniência, o valor que ultrapassar o quinhão referente apenas ao conjunto de bens imóveis, para um dos divorciandos, terá a incidência do ITBI.

Frente à legislação aplicada e à postura da autoridade administrativa há dois grandes problemas: i) a lei tributária local modifica um conceito de direito privado, extraído de uma lei federal e ii) pretende-se a cobrança de imposto ainda que não tenha ocorrido a hipótese de incidência pela Constituição Federal. Destarte, uma semelhante conduta é, ao mesmo tempo, inconstitucional e ilegal.

Quanto ao primeiro problema, o legislador tributário não pode, em hipótese alguma, modificar a definição, o conteúdo e alcance de

institutos, conceitos de direito privado, conforme preconiza o art. 110 do CTN⁷.

Se o Código Civil determina que, no regime de comunhão parcial de bens, os bens adquiridos na constância do matrimônio, a título oneroso, são de ambos, sem analisar bem a bem, não poderia o legislador tributário, por mero anseio arrecadatário, aferir individualmente cada bem.

E com relação ao segundo problema, que se verifica tanto na conduta da autoridade administrativa municipal como na estadual, só haverá obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar o tributo, a partir do momento que há o comportamento social no plano da realidade daquilo que está descrito na norma como hipótese de incidência tributária, bem como através da realização, por um sujeito, da subsunção do fato à norma.

A hipótese de incidência tributária do ITBI deve guardar identidade integral à competência tributária municipal que lhe fora atribuída pela Constituição Federal. Nos termos do art. 156, I da CF, ao município compete o imposto na transmissão (transferência) de bem imóvel por título oneroso. E o ITCMD só será devido se a transmissão desse imóvel ocorrer por *causa mortis* ou doação.

Como falar em transferência onerosa (ou mesmo a título gratuito) a um dos cônjuges de algo que já lhe pertencia, algo sobre o qual ambos os sujeitos sempre exerceram plenamente todas as prerrogativas da propriedade, sejam elas, o uso, o gozo e a fruição?

⁷ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

O que ocorreu foi a mera divisão patrimonial dos bens já existentes na comunhão. Os cônjuges durante o casamento são proprietários de todo o patrimônio, existindo, no momento do divórcio, apenas uma individualização por conta da partilha dos bens, como consequência fática desta, não se vislumbrando qualquer indício de sua transmissão.

Para o ente fiscal, o fato de um dos divorciandos permanecer com a totalidade de um imóvel, incorreria na presunção de que o outro membro estaria cedendo, de forma onerosa, sua metade no bem partilhado, por preferir ficar com sua meação representada por bens móveis.

O município não leva em consideração a totalidade do patrimônio partilhado, mas, apenas e tão somente, o patrimônio imobiliário objeto da partilha, o que, conforme acima demonstrado, não é razoável.

Washington de Barros Monteiro (1995, p. 164) esclarece que a sociedade conjugal da comunhão possui uma espécie de sociedade própria, com características e realces únicos. Destarte, considerando-se a comunhão como uma espécie de sociedade, o tributo não incide sobre suas cotas, quando dissolvida, pois a distribuição aos cônjuges do acervo inerente à sociedade desfeita, nos seus quinhões equivalentes, não configura alienação, afastando-se, então, qualquer distribuição de lucros ou transferência patrimonial.

Não há como compreender este comportamento usurpador do fisco como coisa distinta de um excesso de exação. E o desrespeito a tal imposição normativa é tão patente que o fisco vem tentando desconfigurar um entendimento do próprio Direito Privado, que é o regime de comunhão parcial de bens.

Diante de tais argumentos, não há como se admitir, salvo em hermenêutica bem “peculiar”, que em caso de atribuição da totalidade

de um bem imóvel para um dos cônjuges, com a contrapartida em ativos financeiros para outro, esteja ocorrendo transmissão imobiliária de caráter oneroso.

Ademais, não prospera a alegação do Município de que devem ser considerados apenas os bens imóveis para o cálculo da meação. Isso porque, notadamente no regime de comunhão parcial, a totalidade dos bens, adquiridos na constância do matrimônio, por título oneroso, pertencem a ambos os cônjuges integralmente e sem proporções. Então, não há razoabilidade em estabelecer tais proporções no momento da partilha.

No regime de comunhão, os bens do casal permanecem indivisos em propriedade comum, formando uma unidade. Assim, os direitos de meação dos cônjuges incidem sobre a totalidade dos bens, e não bem a bem, de modo individualizado.

Não deve incidir Imposto sobre Transmissão quando houver dissolução do matrimônio e 50% dos bens adquiridos na constância do casamento ficar para cada um dos cônjuges, quando se tratar do regime de comunhão parcial de bens.

Registre-se que, quando ocorre a divisão do patrimônio exatamente pela metade a cada um dos cônjuges, não há que se falar em incidência do ITBI ou ITCMD, já que não há transmissão de propriedade, mas tão somente a partilha de bens pertencentes aos cônjuges. Isso porque o percentual já era parte integrante do patrimônio de cada qual das partes.

A título de ilustração, com a leitura do Resp. 723.587/RJ comprova-se que, havendo equiparação econômica dos bens, considerando o patrimônio em sua totalidade, sendo 50% de todos os bens passados a cada cônjuge, não haverá que se falar em incidência de imposto de transmissão, independentemente se a um dos sujeitos

coube apenas bens imóveis, pelos bens serem tidos em conjunto, não individualmente.

Neste cerne, observe-se a ementa de tal julgado:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO POR DOAÇÃO – SEPARAÇÃO JUDICIAL – MEAÇÃO. 1. Na separação judicial, a legalização dos bens da meação não está sujeita a tributação. 2. Em havendo a entrega a um dos cônjuges de bens de valores superiores à meação, sem indícios de compensação pecuniária, entende-se que ocorreu doação, passando a incidir, sobre o que ultrapassar a meação, o Imposto de Transmissão por Doação, de competência dos Estados (art. 155, I da CF). 3. Recurso especial conhecido e provido (BRASIL, 2005).

O mesmo entendimento de tomar-se a totalidade dos bens é defendido por Sacha Calmon Navarro Coêlho (1999, p. 471), que também acredita no fato de nada ser transmitido a um ou a outro, porque metade dos bens já era de ambos antes da separação dos corpos. Veja-se, *ipsis litteris*, o seu entendimento: “[se] o varão tirar a metade que lhe cabe em bens mobiliários, significa que a meação da mulher, só em imóveis ou parte em imóveis, não deve ser tributada”.

Frisa-se que a compreensão defendida em tela se enquadra perfeitamente ao caso, pois, na constância do casamento e sob uma análise conjunta ou totalitária dos bens, se metade do patrimônio corresponder a bens móveis, e a outra metade, a imóveis, ficando uma das partes com um apartamento e a outra parte com o equivalente a outros bens, não pode incidir a tributação sobre os referidos imóveis.

A justificativa fática para esta não incidência pauta-se na simplicidade de não haver excesso de meação, apenas a livre escolha e

declaração sobre os interesses de ambos, a julgar que exercem o domínio sobre a totalidade dos bens.

Desse modo, a atribuição dos bens em meação a cada um dos cônjuges não é uma modalidade de aquisição de propriedade, pois esta já preexistia desde a época da constância do casamento. Assim, a repartição do patrimônio do casal à metade constitui mero efeito econômico decorrente do divórcio.

Caso se considere o raciocínio da tomada individual dos bens, não em conjunto, haverá injustiça sobre o cônjuge que ficar com um bem imóvel, ainda que de valor inferior ao restante atribuído a outra parte, tendo este que arcar com o ônus tributário apenas por se entender que a partilha deve ser compreendida bem a bem.

Alinhado ao entendimento analisado no presente trabalho está o enunciado sumular n.º 116 do STF, que traz a situação de “em desquite ou inventário, é legítima a cobrança do chamado imposto de reposição, quando houver desigualdade nos valores partilhados” (BRASIL, 1964).

Conclusivamente, não há nas legislações, nem no arcabouço jurisprudencial qualquer preocupação com a probabilidade de o cônjuge ficar com um dos bens só para si, apenas há a acentuada necessidade de haver igualdade na divisão dos valores partilhados.

Há também vasta jurisprudência que segue o entendimento de não haver a incidência do ITBI quando houver divisão igualitária do patrimônio no casal em divórcio, mesmo que uma das partes se mantenha com os imóveis e a outra com o restante do patrimônio.

Com o devido destaque aos entendimentos dos tribunais inferiores, há, inclusive, compreensão favorável nesse sentido no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça, nestes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MATÉRIA FÁTICA E LEGAL. IMPROPRIEDADE. AGRAVO DESPROVIDO. Ora, na referida escritura os bens foram partilhados, de forma equânime, cabendo a cada um dos cônjuges a exata metade do patrimônio do casal, ficando a impetrante, exclusivamente, com os bens imóveis e ao ex-marido, igual quinhão, em bens móveis, conforme escritura pública de divórcio (fls. 18/ss). Destarte, *a partilha de bens configura ato não oneroso e representa apenas a divisão patrimonial dos bens já existentes em comunhão, afastando qualquer hipótese de venda ou transmissão, portanto, não incide o ITBI*. Realço, por fim, que o patrimônio comum foi partilhado e não cada um dos bens individualmente considerados, de forma que existe a mera partilha de bens comuns entre o casal, inexistindo transação por ato oneroso, que configure o fato gerador do ITBI. De sorte que, *tratando-se de ato não oneroso, incabível a incidência do ITBI*, devendo ser mantida a r. sentença (grifos do autor) (BRASIL, 2018).

Em suma, há que se compreender que o raciocínio defendido percorre a seguinte lógica: vivendo o casal em um regime de comunhão de bens, ambos são proprietários de toda a deixa – seja ela constituída por móveis, imóveis, ações etc. Portanto, no bojo do divórcio, ao partilhar-se 50% do patrimônio totalitário para cada um dos sujeitos, não há que se falar em transferência de bens, pois o que ocorre é mera meação do patrimônio conjunto.

Consequentemente, não há que se falar em incidência do imposto de transmissão de bens imóveis por título oneroso e nem do imposto de transmissão *causa mortis* ou doação.

2. DISTINÇÕES ENTRE O DENOMINADO “CRIME DE HERMENÊUTICA” E O EXCESSO DE EXAÇÃO

É certo, como já indicado na própria introdução do presente artigo, que não se pretende, aqui, criminalizar a mera interpretação de auditores fiscais, com base em questão de direito controversa. Não é isso, em absoluto, o que se pretende.

O que se busca, neste momento, é demonstrar que há situações em que a interpretação de um auditor fiscal pode ser de tal modo esdrúxula a ponto de configurar conduta criminosa. Não é um erro em essência: é um erro deliberado, um erro calculado, um erro aparente.

Ou seja: o problema não está na interpretação em si, mas no absurdo que se extrai da interpretação, porquanto pautada em fundamentos muitas vezes indizíveis, imorais, antirrepublicanos. A interpretação, por vezes, é manietada, é obra de uma engenhosa e artilosa estratégia de cobrar tributos, mesmo que indevidos.

Ruy Barbosa (1976, p. 240), com acerto, advertia que a mera divergência de opinião é fato atípico. A esse respeito, imperioso colacionar que:

A questão, em última análise, se reduz, pois, a isto: um conflito intelectual de duas hermenêuticas, falíveis ambas e ambas convencidas. Alguma das duas pode ser criminosa, quando ambas exprimem o fato mental, involuntário e honesto, de uma convicção? A sentença recorrida é de parecer que sim; porque, acoimando o recorrente de «exceder os limites das funções próprias do emprego», implicitamente lhe reconhece o

poder, que ainda expressamente lhe atribui, de negar observância às leis inconstitucionais. O crime está em considerar inconstitucional urna lei constitucional no sentir de outros juízes. Nessa estranha entidade criminal não há o menor laivo de imoralidade: há meramente um desacordo científico entre o condenado e os seus condenadores. Estes não no increpam de haver usurpado funções alheias. O excesso das próprias, que lhe assacam, cifra-se em ter dado, como juiz, ao texto de uma lei, a lei constitucional, inteligência, que o tribunal superior não aceita. Na frase constitucional, que *mantém* o júri, o recorrido enxerga *manifesta* a vedação de reformas, que o alterem; ao passo que, para os prolores da sentença, *manifesta* é, pelo contrário, para as legislaturas, a faculdade de alterá-lo. Toda a questão versa, pois, sobre o alcance das palavras «é mantida», nas quais, de um lado, se supõe o ânimo de conservar com os mesmos caracteres a instituição, a que do outro se considera permitido mudá-los. O que constitui, portanto, o crime, é a *interpretação errônea* do texto.

O que se diz é: quando a interpretação for genuína, minimamente fundamentada, ainda que timidamente razoável, ela criminosa não será, porquanto não se pode punir alguém por uma divergência de interpretação.

Mas há casos, como os que se analisam aqui, que o “erro”, de tão grotesco, só pode ser produto de uma de duas coisas: ou uma

interpretação parva, ignorante, de um néscio, um oligofrênico, um inapto – e pessoas assim qualificadas jamais lograrão aprovação em concurso público, portanto não seriam auditores – ou então, mesmo sabendo onticamente indevido, mesmo sabendo de precedentes de tribunais superiores que declararam inconstitucionais leis idênticas, agem, lançam os tributos, pois, como advertia Samuel Johnson (1986, p. 182), a pátria é o último refúgio dos canalhas; a lei – e a exegese meramente literal – pode servir de refúgio a verdadeiros enganadores, insinceros.

Há, com efeito, decisões que seriam inegavelmente abusivas e até mesmo criminosas. Lembre-se da juíza, na década de 90, que, segundo noticiado, teria permitido que uma menina de 14 anos fosse encarcerada juntamente com outros tantos homens⁸. Da mesma forma que não se incrimina a simplória interpretação do juiz, é evidente que este pode praticar um ato criminoso. Ou seria normal argumentar-se que a prisão determinada pela juíza decorreu de um exercício hermenêutico legítimo?

⁸ Em respeito à presunção de inocência que para todos é válida, deve-se registrar que, segundo notícias extraídas da rede mundial de computadores, a mencionada magistrada foi reintegrada e promovida para a vara que trata exatamente dos crimes praticados contra menor, donde se conclui que a primeira versão noticiada somente pode ser produto de uma infâmia, haja vista que seria impossível pensar que uma magistrada se omitiria diante de um fato tal que, pela sua ingerência, a tornaria coautora de estupro. Não é, porém, o único fato assim divulgado, a observar-se as seguintes notícias eletronicamente veiculadas: UOL. *CNJ pode juíza que prende garota de 15 anos em cela com 30 homens no PA*. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/cotidiano/ultimas-noticias/2016/10/12/cnj-pune-juiza-que-prende-garota-de-15-anos-em-cela-com-30-homens-no-pa.htm>. Acesso: 25 de abr. 2021; CONJUR. *Menina de 14 anos está presa junto com 110 homens*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-fev-08/menina_14_anos_presa_junto_110_homens. Acesso: 25 abr. 2021. .

Onde há uma mesma razão de fato, há uma mesma razão de direito. Há, pois, decorrentemente, limites para a interpretação. Admitindo como verdadeiros esses fatos, apenas por hipótese, esse comportamento da magistrada seria um indiferente penal, um mero “crime de hermenêutica”?

A resposta negativa cientificamente se impõe.

Excesso de exação é crime próprio, somente pode ser praticado por funcionários públicos no exercício de suas tarefas. É crime vago, porquanto a vítima direta é o Estado. O crime teve a sua redação alterada exatamente pela Lei n.º 8.137/90, que institui no Brasil os crimes contra a ordem tributária⁹, donde se conclui que se torna ainda mais difícil invocar a tese de erro de proibição, porquanto, para além do brocardo *“ignorantia legis neminem excusat”*, fato é que seria até risível um auditor fazendário alegar falta de potencial consciência da ilicitude justamente da lei que trata dos crimes contra a ordem tributária. Imagine-se que, se um auditor não conhece o caráter ilícito dos fatos, não seria um particular quem os dominaria.

Nesse contexto, tenha-se em mente que é certo que, por suposto, por um lado, não se presume responsabilidade criminal, sendo a única presunção aceitável a de inocência; por outro lado, é igualmente certo que indivíduos, investidos de determinados papéis sociais, não podem invocar o erro de proibição sobre todos os comportamentos, porque existe um relativo dever de informação, sobretudo quando há somente uma lei e apenas três artigos que tratam de crimes tributários no Brasil (sendo só um deles voltado aos chamados crimes funcionais).

⁹ O tipo tem a seguinte redação: “**Excesso de exação:** §1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: (...) [\(BRASIL, 1990\)](#).”

Neste passo, imperioso transcrever a opinião semelhante, no particular, de Hugo de Britto Machado (1999, p. 87):

A dúvida, portanto, já não exclui mais a tipicidade do fato. Aliás, sendo a conduta de exigir o tributo praticada por agente fiscal, titular de cargo ou função técnica para cuja investidura se exija conhecimento especializado, a alternativa de deveria saber é sempre invocável. O funcionário competente para o exercício da fiscalização tributária tem o dever legal de saber quais os tributos devidos. Assim, se exige o tributo indevido, comete excesso de exação.

No caso que foi analisado, tanto os auditores municipais eram familiarizados com matéria criminal – seria impossível que eles não fossem – que, instados a se manifestar sobre a petição dos contribuintes, resolveram invocar, na vã e tola tentativa de emparedar o cidadão, a prática de crime de desacato. Ora, conhecem a literalidade do artigo 331 e desconhecem do 316? Fizeram uma leitura seletiva do Código Penal?

Digna de nota ainda é a expressão “sabe ou deveria saber” indevido, prevista no tipo. Isso demonstra, a não mais poder, que o excesso de exação pode ser praticado a título de dolo eventual. Neste caso, se o funcionário age com comportamento de indiferença ao resultado, se ele age apesar do resultado, se ele se vale de uma das fórmulas de Reinhard Frank: “dê no que der, haja o que houver, aconteça o que acontecer, eu atuo”, ele será responsabilizado.

A situação da cobrança de ITBI no processo de divórcio, evidentemente incabível, pode, a depender do caso, representar, sim, mais do que uma simples divergência doutrinária. Pode representar, em essência, o capricho de uma autoridade pública que insiste em cobrar a partir de uma tese indefensável, onerando terceiros.

A raquítica fundamentação com base exclusivamente em lei municipal de duvidosa constitucionalidade desde a gênese, lei esta com similares de diversos outros municípios do país já declaradas inconstitucionais, ainda que em decisões não vinculantes, não passa de uma pseudo fundamentação.

É apenas e tão somente um verniz, uma redação permeada de sofismas, uma verdadeira redação “nariz de cera” para acobertar os impublicáveis desejos de arrecadar a qualquer custo. Tanto isso é verdade que, instados a se manifestarem sobre a defesa dos contribuintes, não se deram ao trabalho de refutar cineticamente uma única linha; não fizeram uma metacrítica ao seu trabalho; não afastaram a tese da inconstitucionalidade da lei municipal, por exemplo, de São Paulo, rigorosamente nada escrevem em favor de seu argumento. A discricionariedade administrativa determina que os atos sejam fundamentados, até para poder exercer o controle a respeito de tais condutas.

Sobre a desnecessidade de a decisão de inconstitucionalidade ser vinculante, bem como na necessidade de a interpretação ser sistemática, uma vez mais é imperioso trazer o magistério de Hugo de Brito Machado (1999, p. 82):

(...) tributo que o funcionário sabe ou deveria saber indevido não é apenas aquele declarado indevido pelo judiciário; mas aquele que diante de normas do sistema jurídico há de ser considerado indevido. E não é razoável considerar-se devido o tributo por um contribuinte, se outro, em situação igual, já obteve decisão da corte maior, dando pela inconstitucionalidade da lei em que se funda.

E prossegue:

(...) é o que ocorre nos casos em que a jurisprudência tenha afastado a dúvida. Assim, havendo

jurisprudência firmada no sentido de ser indevido o tributo em determinada situação, a exigência deste configura claramente o crime de excesso de exação (MACHADO, 1999, p. 81).

No caso em testilha, é de se registrar que os auditores não escreveram uma única linha sequer para refutar o Enunciado de Súmula 116, do STF, que, malgrado não seja vinculante, não deixa de ser posicionamento consolidado sobre a matéria. Se, por um lado, as leis – inclusive municipais, gozam de presunção de constitucionalidade, não sendo dado ao gestor público, pelo senso comum teórico, suscitar a inconstitucionalidade da lei; também não lhe é dado o direito de cobrar tributo contrariando entendimento sumular do e. STF.

Tenha-se em mente que a administração pública é regida pelos princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, eficiência e publicidade. E todos eles, rigorosamente todos, são desatendidos quando se cobra um valor indevido.

A um, porque passará a fazer parte, artificialmente, do orçamento estatal, um recurso que dele o estado não poderia dispor, o que causa impactos nas políticas públicas de orçamento publico; a dois, porque é imoral a postura de o estado se fazer sustentar por pagamentos indevidos; a três, porque, judicializada a cobrança do valor indevidamente cobrado, isso traz impactos de perda de recursos pelo estado, que pode ser condenado a restituir o indébito, corrigido, atualizado, acrescido de honorários advocatícios e de custas processuais.

O comportamento da Fazenda até poderia ser escusável na primeira atuação dela, mas, depois de confrontada pela parte prejudicada sobre o exagero da cobrança, a escusabilidade de eventual erro se esvai.

Se, no início, a conduta já era dolosa, ainda que escamoteada, seria de mais difícil comprovação, devendo-se aplicar, neste primeiro momento, até mesmo a tese da cegueira deliberada. A partir do momento que as teses dos contribuintes são levadas a conhecimento dos auditores que, não rebatem, até porque não teriam como rebater, os argumentos de inconstitucionalidade da lei e de o tributo ser indevido, o dolo se torna escancarado. O que se quer é, mais uma vez, usar de coação para pagar tributos, nesse caso de forma ainda mais grave e censurável, porquanto se trata de tributo indevido.

Aos auditores não socorre a tese de estrito cumprimento de um dever legal, que seria excludente de ilicitude, porquanto a observância dos auditores à legislação não pode ser somente a uma tira de lei municipal. O estrito cumprimento de um dever legal deve levar em consideração o ordenamento jurídico, máxime com respeito às leis federais e à constituição, diplomas solenemente desprezados na cobrança do indevido tributo.

Finalmente, tenha-se em mente que somente haverá tipicidade objetiva se a hipótese de o tributo objeto do excesso tiver previsão legal, porém o montante de dinheiro cobrado deve ser indevido. Pode parecer paradoxal, mas não é. E isso se deve a dois fundamentos.

Primeiramente, se o valor cobrado não tiver previsão legal, se não corresponder a uma espécie tributária, faltarão tipicidade objetiva, numa interpretação *contrario sensu* do artigo 316, parágrafo primeiro. Veja-se, no particular, como o STJ já teve a oportunidade de se manifestar:

EMEN: HABEAS CORPUS IMPETRADO EM
SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO PREVISTO NO
ORDENAMENTO JURÍDICO. 1. NÃO
CABIMENTO.
MODIFICAÇÃO DE ENTENDIMENTO

JURISPRUDENCIAL. RESTRIÇÃO DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. EXAME EXCEPCIONAL QUE VISA PRIVILEGIAR A AMPLA DEFESA E O DEVIDO PROCESSO LEGAL. 2. EXCESSO DE EXAÇÃO. VALORES COBRADOS ILEGALMENTE EQUIPARADOS A TAXA. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PRINCÍPIO DA ESTREITA LEGALIDADE. 3. HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, buscando a racionalidade do ordenamento jurídico e a funcionalidade do sistema recursal, vinha se firmando, mais recentemente, no sentido de ser imperiosa a restrição do cabimento do remédio constitucional às hipóteses previstas na Constituição Federal e no Código de Processo Penal. Nessa linha de evolução hermenêutica, o Supremo Tribunal Federal passou a não mais admitir habeas corpus que tenha por objetivo substituir o recurso ordinariamente cabível para a espécie. Precedentes. Contudo, devem ser analisadas as questões suscitadas na inicial, no afã de verificar a existência de constrangimento ilegal evidente, a ser sanado mediante a concessão de habeas corpus de ofício, evitando-se prejuízos à ampla defesa e ao devido processo legal. 2. A questão cinge-se em reconhecer a possibilidade, ou não, de o delito de excesso de exação ser praticado quando há cobrança de valores ilegais da sociedade para realização de procedimentos médicos custeados

pelo SUS e pelo CISA. 3. O tipo do art. 316, § 1º, do Código Penal incrimina a conduta de funcionário público que exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza. 4. Nos termos da definição conferida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, "tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa." 5. No caso, é incontroverso que os valores exigidos pelos pacientes não possuem previsão legal, característica que afasta, indubitavelmente, a natureza tributária da cobrança. 6. Na medida em que os valores cobrados não se inserem no conceito de tributo, é defeso considerar que sua cobrança, ainda que eventualmente indevida, tenha o condão de configurar o delito de excesso de exação, sob pena de violação ao princípio da legalidade consagrado no art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal e no art. 1º do Código Penal. 7. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para absolver os pacientes pelo delito de excesso de exação.

A finalidade do conflito aparente de normas é evitar o *bis in idem*. Neste caso, não pode haver dupla punição pelo mesmo fato. Com base nisso, a doutrina elenca princípios que solucionam o *concursum normarum*.

Assim, a espécie tributária há de ter previsão legal, mas o valor a ser pago deve ser indevido, seja porque cobrado a maior, seja porque

declarado inconstitucional, seja porque extinto o crédito tributário por qualquer motivo.

Ademais, um dos fundamentos que diferenciam o crime de excesso de exação do crime de concussão é que, enquanto neste a cobrança não estaria amparada por lei alguma; naquele aparentemente há uma lei que determinaria a cobrança da espécie do tributo, mas este é indevido pelos fundamentos já declinados.

CONCLUSÃO

1. A consagrada expressão “crime de hermenêutica”, atribuída a Ruy Barbosa, corresponde a fato verdadeiramente atípico, a um indiferente penal. Crime de hermenêutica não tem nem conduta descrita em preceito primário nem pena cominada em preceito secundário, tendo crime, pois, apenas na locução das palavras;

2. Quando um agente de tributos municipal destaca do patrimônio havido na constância de casamento em regime de comunhão parcial bem por bem, individualmente, ainda que os dois divorciandos fiquem com o mesmo proveito/resultado econômico, pratica-se, a um só tempo, ato inconstitucional, porque está ao arrepio da hipótese de incidência prevista na constituição e manifestamente ilegal, porque desconsidera o regime patrimonial ínsito ao casamento, por ignorar convenientemente o conceito de comunhão do direito civil. Neste caso, argumentar que uma lei municipal suplantaria a própria Constituição, o CTN e o Código Civil não é um insofismável crime de hermenêutica; trata-se de conduta que causa abalo à administração pública e, ineludivelmente, representa a prática de crime de excesso de exação;

3. A atribuição dos bens em meação a cada um dos cônjuges não é uma modalidade de aquisição de propriedade, pois esta já preexistia desde a época da constância do casamento. Não se trata de um ato constitutivo, mas meramente declaratório da propriedade que, preexistente, estava *pro indiviso*;

4. É de se reconhecer que não será fácil provar crimes como prevaricação, corrupção passiva privilegiada e excesso de exação, mas é de se ter em mente que os fatos em direito podem existir, independentemente de estarem provados. A prova, fora de dúvida razoável, é fundamento para condenar, não é fundamento de existência do fato da vida;

5. A lei que deu redação final ao crime de excesso de exação foi exatamente a lei 8137/90, não sendo crível que um auditor fiscal desconheça a única lei que, no país, cuida de tipificar crimes fiscais;

6. Quando o tipo penal de excesso de exação prevê que há crime na conduta de quem cobra tributo sabendo ou devendo saber que a cobrança é indevida, pune-se a conduta de dolo eventual, sendo considerada típica e, portanto, criminosa, a conduta do funcionário público que atua com indiferença ao resultado, que prevê o resultado e age apesar dele, anuindo ao este crime. Portanto, em situações tais, e também para respeitar os princípios da administração, é de se recomendar que o funcionário público se abstenha de cobrar os valores devidos ou que, no mínimo, afete a sua decisão à sua chefia imediata e que essa celebre ao menos um TAC com o ministério público;

7. Para que o crime de excesso de exação se configure, é necessário que a lei contemple a cobrança da modalidade daquele tributo, não sendo, porém, devido o valor reclamado, o que ocorre quando a cobrança se dá a maior, quando a cobrança se refere a crédito extinto por qualquer motivo e, finalmente, se a cobrança foi declarada inconstitucional, mesmo que em decisão não vinculante. Essa

inconstitucionalidade torna indevido o tributo ainda que proferido em processo que envolva outra parte.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Bitributação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo, v. 60, p. 195-205, 1 jan. 1965. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66469>. Acesso em: 25 abr. 2021.

BARBOSA, Ruy. *Novum crimen: o crime de hermenêutica*. In: *Posse de direitos pessoais: O júri e a independência da magistratura*. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Cultura, Fundação Casa de Rui Barbosa, 1976 (Obras completas de Ruy Barbosa; v.23, t.3, 1896), p. 227-306. Disponível em:

<http://docvirt.com/docreader.net/DocReader.aspx?bib=ObrasCompletasRuiBarbosa&Pesq=Novum%20Crimen:%20O%20Crime%20de%20Hermeneutica&pagfis=10650>. Acesso em: 25 abr. 2021.

BOSWELL, James. Hibbert, Christopher (ed.), *The Life of Samuel Johnson*. New York: Penguin Classics, 1986, p. 182.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial [da] União*, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

_____. Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. *Diário Oficial [da] União*, Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

_____. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial [da]*

União, Brasília, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

_____. Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. *Diário Oficial [da] União*, Brasília, 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

_____. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial [da] União*, Brasília, 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

_____. Lei n.º 13.869, de 5 de setembro de 2019. Dispõe sobre os crimes de abuso de autoridade; altera a Lei nº 7.960, de 21 de dezembro de 1989, a Lei nº 9.296, de 24 de julho de 1996, a Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, e a Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994; e revoga a Lei nº 4.898, de 9 de dezembro de 1965, e dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal). *Diário Oficial [da] União*, Brasília, 27 set. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13869.htm. Acesso em: 25 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. HABEAS CORPUS. *HC n.º 259.971/PR (2012/0247572-0)*. Relator: Ministro Marco Bellizze. T5 – Quinta Turma. Julgamento em 09 abr. 2013. Publicação: 16 abr. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL. *REsp. n.º 723.587/RJ (2005/0021355-9)*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. T2 – Segunda Turma. Julgamento em 05 mai. 2005. Publicação em: 06 jun. 2005.

_____. Supremo Tribunal Federal. AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. *ARE n.º 1.116.331/SP (1027005-59.2016.8.26.0053)*. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 27 set. 2018. Publicação: 03 de out. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ENUNCIADO SUMULAR n.º 116*. Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 72. Sessão Plenária de 13 dez. 1963. Publicação: 24 mai. 1963. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 471. DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro: Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais*. v. 3. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 189-193.

FÖPPEL EL HIRECHE, Gamil. *Da (i)legitimidade da tutela penal da ordem econômica: simbolismo, ineficiência e desnecessidade do direito penal econômico*. 2011. 432 p. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3733>. Acesso em: 25 abr. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Excesso de Exação. *In: Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 7, n. 26, p. 80–93, abr./jun., 1999.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito de família*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 164.

ORDEIG, Gimbernart. ¿Tiene un futuro la dogmática jurídico penal? *In: Estudios de Derecho Penal*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1970, p. 170.

SALVADOR. Lei nº 7.186, de 27 de dezembro 2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do Município do Salvador. *Diário Oficial [do] Município*, Salvador, 28 de dezembro 2006. Disponível em: <https://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/Arquivos/Cmt/LEI%20N%C2%>

BA%207.186-2006%20-

%20C%C3%B3digo%20Tribut%C3%A1rio%20de%20Rendas%20-%2027.12.2006.pdf. Acesso em: 06 abr. 2021.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 325.