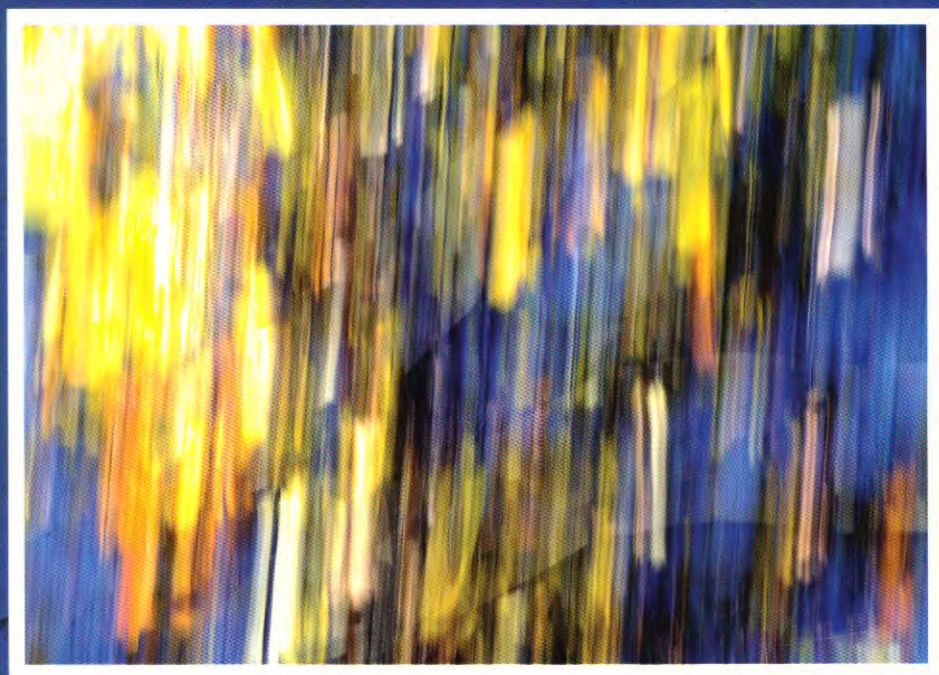


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



161

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

161

(FEVEREIRO - 2009)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Priscila Prade
é a autora da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Eurico Marcos Diniz de Santi - Taxa de emolumentos dos serviços notariais: entre a cruz e a espada

1. Objeto da análise: “entre a cruz e a espada” - como agir legalmente entre o conflito de interesses do usuário-contribuinte e do poder delegante. 2. Entre a lei e o ato de aplicação: o espaço da discricionariedade! 3. O direito cria suas próprias realidades: levando a concreção do princípio da legalidade a sério e o sentido da expressão “ato de aplicação vinculado”. 4. Regras e suas virtudes silenciosas: segurança jurídica, igualdade e afastamento da discricionariedade fática no ato de aplicação. 5. Identificação dos argumentos centrais geradores do conflito jurídico. 6. Análise dos três argumentos fomentadores do conflito em face da legislação vigente e da Constituição Federal. 7. Enfim, o Supremo Tribunal Federal julga constitucional o art. 7º, incisos II e III, da Lei 11.331/2002. 8. Conclusão e respostas às questões: além da cruz e da espada, a lei!

7

Gabriel Lacerda Troianelli - O artigo 24 da Lei nº 11.457/07 como causa suspensiva da fluência de juros moratórios

1. Introdução. 2. Efeitos do artigo 24 da Lei nº 11.457/07. 3. A suspensão da fluência dos juros de mora. 4. Efeitos práticos da suspensão da fluência dos juros de mora. 5. Conclusões.

18

Hugo de Brito Machado - As multas na legislação do ICMS

1. Introdução. 2. Obrigações tributárias e infrações. 3. As multas. 4. Interpretação e razoabilidade. 5. Conclusões.

28

Nadja Araujo - A exigência de ICMS sobre o valor de “demanda contratada” da fatura de venda de energia elétrica e o regime de arrecadação por substituição tributária

1. Introdução. 2. Emprego econômico de fenômeno natural. A engenhosidade para utilização da energia elétrica como bem. 3. A regulação do fornecimento de energia elétrica aos “grandes consumidores”. 4. A repercussão da regência do ICMS sobre a “demanda contratada”. 5. Conclusão.

35

Oscar Valente Cardoso - Legitimidade para a restituição de imposto de renda retido na fonte de servidores públicos estaduais e municipais

1. Introdução. 2. Considerações preliminares sobre o imposto de renda. 3. Capacidade e legitimidade passiva no Direito Processual. 4. A legitimidade passiva para a restituição de IRRF de servidores públicos estaduais e municipais. 5. Conclusões.

58

Pablo Galas Pedrosa - Ação cautelar de caução como instrumento de antecipação de penhora: efeitos e aplicação da Lei de Execução Fiscal

1. Introdução. 2. A cautelar de caução como antecipação de penhora. 3. O vínculo de acessoriedade com a execução fiscal: competência e interesse processual. 4. Da intimação obrigatória da Fazenda Pública. 5. Aplicação da ordem de preferência dos bens penhoráveis. 6. Conclusões.

70

Rodrigo Dalcin Rodrigues - A incidência do ISSQN dissociada do preço do serviço (por meio de alíquotas fixas ou variáveis)

1. Introdução. 2. O valor visado: a implementação do princípio da capacidade contributiva no plano do ISSQN. 3. A tributação das pessoas físicas. 4. A tributação de pessoas jurídicas de acordo com seu objeto social. 5. Conclusão.

78

Sacha Calmon Navarro Coelho - A não-incidência do imposto de renda sobre juros de mora nas reclamações trabalhistas

Proêmio. 1. Dos fatos. 2. Razões para a unificação da jurisprudência.

93

As Multas na Legislação do ICMS

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Na interpretação das normas jurídicas devem ser utilizados vários elementos. O elemento literal talvez seja o mais indispensável de todos, mas é também, com certeza, insuficiente. Aliás, se o elemento literal fosse suficiente não teria sentido estudarmos o Direito. Seria bastante o conhecimento da língua na qual está expressa a norma. Entre nós, bastaria o conhecimento da língua portuguesa.

É evidente, porém, que o conhecimento do significado literal da norma não é bastante. Aliás, mesmo na linguagem não jurídica, outros elementos influem decisivamente no significado das expressões utilizadas. Muitos exemplos podem ser oferecidos para demonstrar essa realidade. Bastante expressivo e por isto mesmo digno de referência é o exemplo que o Professor Edvaldo Brito gostava de citar em suas palestras, com a expressão *o banco quebrou*. Pronunciada em uma oficina onde são fabricados e estão sendo testados objetos para as pessoas se sentarem, significa que um desses objetos partiu-se. Mas, se pronunciada pelo Ministro da Fazenda em uma conferência para executivos financeiros, com certeza significará que uma instituição financeira faliu.

O elemento contextual, com certeza, é de fundamental importância para a determinação do significado adequado das normas jurídicas, como restou sobejamente demonstrado pela doutrina e pela jurisprudência. Uma análise de diversas manifestações do Supremo Tribunal Federal, aliás, mostra-nos que o significado e o alcance da regra jurídica a ser aplicada em cada caso dependem das peculiaridades que no mesmo estejam presentes.

Por outro lado, em se tratando da interpretação de regras jurídicas que definem infrações ou lhes cominam penalidades, não pode o intérprete deixar de considerar o que preceitua o art. 112 do Código Tributário Nacional.

Ocorre, ainda, que na legislação do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e Serviços as multas são disciplinadas por cada Estado, sem obediência às regras da Técnica Legislativa, o que exige maior atenção do intérprete na tarefa de estabelecer qual a multa efetivamente exigível em cada caso.

Assim, e tendo em vista o significativo número de *autos de infração* diariamente lavrados contra sujeitos passivos de



Hugo de Brito Machado

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

obrigações tributárias, suscitando a questão de saber se efetivamente são devidas as multas nelas propostas, consideramos de grande importância a abordagem do tema, com o que pretendemos colocar ao alcance dos interessados a tese que temos sustentado, a partir da classificação das multas em fixas e proporcionais. Tese afirmando que as multas proporcionais ao valor do imposto, ou de sua base de cálculo, somente são devidas quando a infração implique inadimplemento de obrigação tributária principal, vale dizer, implique o não-pagamento do imposto.

2. Obrigações Tributárias e Infrações

2.1. Natureza da infração e da multa

A natureza da multa deve estar ligada à natureza da obrigação a cujo inadimplemento corresponde. Assim, é importante começarmos nosso estudo pelo exame das espécies de obrigações tributárias.

Fiel à terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional diremos que as obrigações tributárias são de duas espécies, a saber, principal e acessória. Diz-se principal a obrigação cujo objeto é o próprio tributo. E acessória aquela obrigação cujo objeto é um fazer, ou não fazer, ou tolerar, no interesse da arrecadação dos tributos. Sobre o tema já escrevemos:

“O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma obrigação de dar. Obrigação de dar dinheiro, onde o dar obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico.

Objeto da obrigação acessória é sempre não patrimonial. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação acessória é uma obrigação de fazer. Fazer em sentido amplo, como adiante será explicado.”¹

E ainda, mais adiante:

“Na obrigação principal a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado. Já na obrigação acessória as prestações positivas a que alude o Código compreendem um fazer, um não fazer, ou um tolerar, como, por exemplo, (a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar).”²

As infrações à legislação tributária, portanto, consubstanciam o inadimplemento de obrigações principais, e de obrigações acessórias, e assim devem ser previstas na legislação correspondente, com observância do princípio da razoabilidade. Em outras palavras, as multas devem ser sempre relacionadas à gravidade das infrações às quais correspondem.

3. As Multas

3.1. Fixas e proporcionais

A legislação do ICMS cuida de dois tipos de multas, a saber, as fixas e as proporcionais ao valor da operação ou do imposto. Assim é que, já em livro no qual

¹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 29ª edição, Malheiros, São Paulo, 2008, p. 122.

² Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 29ª edição, Malheiros, São Paulo, 2008, p. 123.

estudamos o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, publicado em 1999, escrevemos:

“As penas pecuniárias, ou multas, podem ser divididas em dois grupos, a saber, as proporcionais ao valor da operação tributável, ou do imposto sonogado, e as fixas. Estas últimas geralmente estabelecidas em número de unidades fiscais, prática que se implantou em face da inflação monetária em elevados índices.

As multas proporcionais são cabíveis nos casos em que tenha havido inadimplemento de obrigação principal, vale dizer, falta ou insuficiência do pagamento do imposto. As fixas são cabíveis nos casos de inadimplemento de obrigações tributárias acessórias. Na determinação da multa aplicável, em cada caso, portanto, é de grande importância saber se a infração consubstancia inadimplemento de obrigação tributária principal, ou apenas obrigação tributária acessória.”³

3.2. *Presunção legal relativa*

Em todos os casos para os quais o legislador fixa multas proporcionais ao valor do imposto, ou ao valor da operação que seja a base de cálculo deste, o que se tem é uma presunção de inadimplemento de obrigação principal, vale dizer, presunção de não-pagamento do imposto. Geralmente são multas mais pesadas, e graduadas em função do valor do imposto que deixa de ser pago. Graduadas em função da significação econômica do inadimplemento. Em outras palavras, as multas proporcionais são graduadas em função do montante do prejuízo que o inadimplemento a que corresponde causa para o Fisco.

Sobre o assunto, em livro publicado nos anos 90, escrevemos:

“É certo que em muitos casos essa falta ou insuficiência do pagamento do imposto geralmente é presumida pelas circunstâncias. É razoável dizer-se, aliás, que nas hipóteses de multas proporcionais, a falta ou insuficiência de pagamento do imposto se presume. De todo modo, tal presunção é sempre relativa, podendo o interessado provar que se deu o pagamento integral do imposto, e com isto elidir a incidência da multa proporcional.”⁴

Assim, embora a regra definidora da infração geralmente não se refira ao não-pagamento do imposto, e sim ao não-cumprimento de obrigações acessórias, na verdade ela está sempre fazendo referência a circunstâncias que nos levam à presunção de que o imposto não foi ou não será pago. Circunstância que evidenciam a ausência de controle, pelo Fisco, do cumprimento da obrigação principal. Ou pelo menos a impossibilidade de utilização, pelo Fisco, daquele específico instrumento de controle consubstanciado no objeto da obrigação acessória cujo inadimplemento constitui a infração de que se cuida.

Seja como for, certo é que não tem validade a regra que comina multa proporcional ao valor do imposto, ou de sua base de cálculo, para infrações que consistem no inadimplemento de obrigações tributárias acessórias, a não ser que esse inadimplemento autorize a presunção do inadimplemento, também, de obrigação tributária principal.

³ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1999, p. 225.

⁴ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1999, p. 225.

3.3. *Proporcionalidade da multa à infração*

A proporcionalidade da sanção ao ilícito ao qual diz respeito é um princípio fundamental do direito sancionador, ou punitivo. Em se tratando de multas estabelecidas pela legislação do ICMS não poderia mesmo ser diferente.

José Ribeiro Neto, conhecedor seguro da legislação tributária estadual, afirma que:

“Considerando a natureza da infração, as multas poderão ser calculadas tendo como base o valor do ICMS, da operação ou prestação vinculada ao imposto ou da Ufir.”⁵

Admitindo a tese que temos sustentado, Ribeiro Neto assevera que:

“As multas aplicadas com base no valor do ICMS referem-se às infrações que resultam, necessariamente, na falta de recolhimento, total ou parcial, do próprio imposto, ou na apropriação de crédito indevido do ICMS ou, ainda, na apropriação extemporânea do crédito do ICMS.”⁶

Entretanto, revelando certa divergência em relação ao que temos sustentado, Ribeiro Neto ensina que:

“As multas aplicadas com base no valor da operação ou prestação também referem-se às infrações que resultam, geralmente, na falta de recolhimento do imposto devido.”⁷

A palavra *geralmente*, utilizada por Ribeiro Neto, deixa em aberto na sua doutrina a possibilidade de multas proporcionais ao valor do imposto, cominadas para infração a simples obrigações acessórias, o que nos parece inadmissível. Na verdade, determinar o cálculo com base no valor da operação ou prestação, ou com base no valor do imposto, é mera opção do legislador que em nada modifica a natureza da sanção pecuniária em questão. Tanto a multa proporcional ao valor do imposto como a multa proporcional à base de cálculo deste somente se justificam em face da existência de uma operação tributável. E somente se justificam porque a ocorrência de uma operação tributável sem o cumprimento de obrigação acessória cujo objeto é sempre instrumento de controle dessa ocorrência pelo Fisco, gera a presunção de que a obrigação principal a ela relacionada será também descumprida. Assim, precisamente em face da presunção de inadimplemento da obrigação principal, é que se justifica a cominação de multa proporcional, vale dizer, de multa calculada em função do valor do objeto dessa obrigação principal.

A cominação de multa proporcional ao objeto de uma obrigação tributária principal, para uma infração configurada pelo inadimplemento de simples obrigação acessória, é incoerência inteiramente inadmissível em um sistema jurídico que, por natureza, há de ser coerente.

3.4. *Impossibilidade de inadimplemento de obrigação principal*

Tanto é consistente esse raciocínio que a legislação do ICMS evoluiu para excluir da aplicação daquelas regras que cominam multas proporcionais os casos nos quais seja impossível ocorrer o não-pagamento do imposto devido, precisamente porque não existe imposto devido. Casos de operações imunes, ou incondicional-

⁵ José Ribeiro Neto, *Regulamento do ICMS-CE integralmente Comentado*, Tipoprogresso, Fortaleza, 2002, p. 794.

⁶ José Ribeiro Neto, *Regulamento do ICMS-CE integralmente Comentado*, Tipoprogresso, Fortaleza, 2002, p. 794.

⁷ José Ribeiro Neto, *Regulamento do ICMS-CE integralmente Comentado*, Tipoprogresso, Fortaleza, 2002, p. 794.

mente isentas, ou em relação aos quais se deu o pagamento do imposto por substituição tributária.

Realmente, as regras que cominam multas proporcionais ao valor do imposto, ou de sua base de cálculo, constituem verdadeiras presunções legais de inadimplemento de obrigação tributária principal, vale dizer, verdadeiras presunções de que o imposto devido não foi ou não será pago. Presunções autorizadas pelas circunstâncias nas quais se dá o não-cumprimento das obrigações acessórias utilizado na definição da infração.

4. Interpretação e Razoabilidade

4.1. Interpretação conforme com a Constituição

Não estamos afirmando a inconstitucionalidade dos dispositivos de leis que cominam multas proporcionais ao valor do imposto, ou de sua base de cálculo, para infrações descritas como inadimplemento de obrigação tributária simplesmente acessória. Esses dispositivos não são inconstitucionais precisamente porque neles está sempre implícita uma referência ao inadimplemento da obrigação principal correspondente. Ao interpretarmos esses dispositivos vendo neles essa referência implícita estamos fazendo interpretação conforme com a Constituição.

Sabemos todos que a Constituição Federal é suprema no ordenamento jurídico, que para ser um sistema há de ser coerente. Por outro lado, já ninguém ignora que a interpretação das normas jurídicas, para que seja preservada essa coerência, deve ser feita com atenção ao princípio da razoabilidade, um dos princípios fundamentais da nossa, como da Constituição de qualquer País civilizado. Podemos, então, afirmar que a interpretação conforme com a Constituição é sempre apoiada no princípio da razoabilidade.

4.2. Interpretação sistêmica

O Direito é um sistema de normas e por isto mesmo as normas que o integram devem ser interpretadas com o emprego de todos os elementos e não apenas do elemento literal. Por isto mesmo Eusébio Gonzalez, depois de se referir ao que denominou investigação sistêmica do Direito, afirma que:

“Se trata, en síntesis, de una posición metodológica que, sin menospreciar (pues no podía ser de otro modo) la regla de la Ley, rechaza el literalismo o aplicación automática de la misma y postula su valoración crítica, suponiendo que en las leyes existe una racionalidad, no siempre expresa, pero sí íntimamente operante, que es la que el intérprete debe esforzarse por reconstruir, corregir o, en su caso integrar a través de las correspondientes fases del proceso interpretativo.”⁸

A tese que sustentamos neste estudo apóia-se precisamente na interpretação sistêmica das normas que, na legislação pertinente ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, cominam multas proporcionais e multas fixas. Interpretação que, aliás, está claramente amparada pelo princípio da razoabilidade.

⁸ Eusébio González, “La Interpretación de las Normas Tributarias”, in Paulo de Barros Carvalho (director), *Tratado de Derecho Tributario*, Palestra Editores, Lima, 2003, p. 402.

4.3. Princípio da razoabilidade

O princípio da razoabilidade é uma diretriz da razão humana. Prestigiando-o não se está voltando ao racionalismo jurídico, mas de certa forma se está reconhecendo suas virtudes, posto que o princípio da razoabilidade preconiza a interpretação das leis conducente a soluções racionais. Entre duas ou mais soluções possíveis em face da lei, opta-se pela que se mostre mais racional. O princípio funciona, portanto, como um critério a orientar a escolha de uma interpretação, entre as várias que compõem o quadro ou moldura de interpretações possíveis, a que se reportava Kelsen. Com ele se põe limites ao formalismo jurídico.

Cunha Pontes, com apoio em Perelman, vê na razoabilidade um limite ao formalismo jurídico, que nos autoriza a buscar no ordenamento jurídico as soluções mais aceitáveis, quando a lei em sua expressão literal nos leva a soluções iníquas. E pode mesmo ser invocado para justificar a presença do valor justiça na interpretação das leis. Cunha Pontes, aliás, examinando os vários significados nos quais tem sido utilizado o princípio da razoabilidade, refere-se ao princípio como um apelo ao imperativo de justiça, e assevera:

“A razoabilidade, neste sentido, nada mais é do que um apelo à prudência do homem comum e remete à idéia aristotélica do justo como o adequado, e à busca do ponto intermediário entre dois extremos. O ideal de busca de justiça quase sempre vem latente na aplicação da idéia de razoabilidade, em razão, sobretudo, da dificuldade do discurso jurídico em tratar do tema ‘justiça’, após a doutrina positivista legalista ter tentado separar de forma absoluta o ‘jurídico’ do ‘justo’.

A redução do Direito ao estatuído pelo legislador implicou a retirada do conceito de justiça do processo de interpretação e aplicação do Direito. Esta tentativa de ‘esvaziamento’ valorativo do Direito afastou do discurso jurídico a utilização da expressão ‘justiça’; em seu lugar aparece, por vezes, o termo razoabilidade. O intérprete-aplicador do Direito já não afasta a norma porque ela é injusta, mas porque ela é irrazoável. Assim, a razoabilidade assume o sentido de justiça.”⁹

É certo que tanto o que seja *razoável* como o que seja *justo* comportam enorme carga de subjetividade. Um como o outro termo são sempre dotados de diversos significados. Por isto mesmo não vemos por que não utilizar o princípio da razoabilidade como um princípio que busca a realização da justiça. Aliás, neste sentido podemos afirmar que ele está expressamente autorizado pela Constituição Federal de 1988.

Realmente, a Constituição elegeu como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, em primeiro lugar, construir uma sociedade livre, justa e solidária.¹⁰ Assim, pode-se afirmar com segurança que está positivado o princípio da razoabilidade como diretriz na interpretação das normas jurídicas porque, sem ele, jamais alcançaremos esse objetivo.

O princípio da razoabilidade é muita vez confundido com o princípio da proporcionalidade, e com ele realmente se identifica em diversos pontos, dependendo

⁹ Helenilson Cunha Pontes, *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, 2000, pp. 77/78.

¹⁰ Constituição Federal de 1988, art. 3º, inciso I.

do sentido no qual um e outro estejam sendo referidos. De todo modo, existe uma distinção importante que justifica a referência aos dois princípios.

5. Conclusões

Diante das razões expostas podemos formular as seguintes conclusões:

1ª) as multas proporcionais, assim entendidas as que são calculadas em razão do valor do imposto ou de sua base de cálculo, aplicam-se apenas às infrações que consubstanciam inadimplemento de obrigação tributária principal;

2ª) no suporte fático de dispositivos legais que cominam multas proporcionais ao valor do imposto ou de sua base de cálculo o inadimplemento da obrigação tributária principal é objeto de presunção legal relativa, e assim prescinde de qualquer demonstração;

3ª) a presunção legal pode ser afastada por prova inequívoca a cargo daquele a quem é imputado o cometimento da infração;

4ª) produzida satisfatoriamente a prova de que não se deu o inadimplemento de obrigação tributária principal, a multa proporcional não será aplicada porque não consubstanciado o suporte fático do dispositivo legal que a comina.

5ª) se os fatos consubstanciarem o suporte de incidência de norma que comina multa fixa, esta será aplicável. Não havendo para o caso a cominação de multa fixa, nenhuma penalidade será aplicável.