

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



180

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

180

(SETEMBRO - 2010)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

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

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
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



Alê Prade
é o autor da obra 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

Andrei Pitten Velloso - O FAP e o arbitrário reenquadramento das empresas nas faixas de risco do SAT/RAT

1. Introdução. 2. O Fator Acidentário de Prevenção. 3. O reenquadramento das empresas.

7

Cristiano Kincheski - Tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e de seus cotistas: Imposto de Renda e Imposto sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários

— 1. Introdução. 2. Natureza jurídica dos FII. 3. Tributação dos FII: IR e IO/Títulos.

20

Daniel Augusto Hoffmann - ISS. Art. 9º, parágrafo 3º, do Decreto-lei 406/68. A equivocada interpretação do STJ em relação à sociedade simples quanto à natureza e limitada quanto à espécie

1. Considerações iniciais. 2. Tributação fixa do ISS. Alíquota: específica. Base de cálculo: número de profissionais. 3. Definição da base de cálculo. Matéria de lei complementar. 4. Tributação do ISS/fixo para as sociedades simples quanto à natureza, independentemente do tipo societário. 5. Da responsabilidade pessoal exigida pelo parágrafo 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68. 6. Considerações finais.

29

Fábio Pallaretti Calcini - Funrural: tributação sobre as receitas da agroindústria. Inconstitucionalidade da Lei n. 10.256/2001

1. Introdução. 2. Um breve histórico do Funrural até a Lei n. 10.256/2001. 3. Inconstitucionalidade do Funrural para a agroindústria. Os vícios existentes. 4. A importância para o presente caso do precedente do STF no Funrural para pessoa física: RE n. 363.852/MG. 5. Breve conclusão.

41

Flávio de Haro Sanches - Penalidades excessivas, vedações abusivas, prescrição e outros temas relacionados com a compensação de tributos federais

1. Conceitos e legislação aplicável. 2. Abordagem indevida na aplicação da IN nº 900/08 pela RFB. 3. Do aumento da penalidade prevista para *qualquer* indeferimento da compensação. 4. Da aplicação equivocada do inciso XIV do parágrafo 3º do artigo 34 da IN nº 900/08. 5. Prescrição. 6. Perspectivas futuras. 7. Comentários finais.

56

Guilherme Cezaroti - A dedutibilidade dos créditos tributários com a exigibilidade suspensa por parcelamento, liminar em medida cautelar e tutela antecipada em ação ordinária e a Solução de Consulta nº 29 da Receita Federal do Brasil

1. O conceito de lucro real tributável. 2. A dedutibilidade dos tributos com a exigibilidade suspensa. 3. A jurisprudência a respeito da dedutibilidade dos tributos com a exigibilidade suspensa. 4. A dedutibilidade dos valores com a

Juros de Mora sobre Multas Tributárias

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado insistentemente a importância dos conceitos jurídicos para que se possa compreender e solucionar adequadamente as questões que surgem inevitavelmente nas relações humanas, e especialmente nas relações tributárias, que são, por natureza, extremamente conflituosas.

E o pior é que nas relações tributárias os conflitos são geralmente resolvidos, mesmo pelo Poder Judiciário, de forma favorável aos interesses da Fazenda Pública, de sorte que não é exagero afirmar-se que ainda não temos um Direito Tributário, mas apenas um embrião de Direito destinado a limitar os poderes do Fisco, sempre sedento de recursos financeiros.

Com isto, porém, não queremos dizer que o contribuinte seja apenas vítima nesses conflitos. Ele também os provoca, ao utilizar-se de meios nem sempre lícitos para reduzir o ônus tributário. E seja como for, a verdade é que os conflitos são notórios e cada vez mais intensos, pois a jurisprudência, que deveria ter uma função didática, às vezes contribui para o surgimento de novos conflitos, no desdobramento de questões sucessivas, onde se verifica que um equívoco geralmente produz outros equívocos.

O modo de calcular os juros de mora na cobrança de multas tributárias por algumas Fazendas Públicas parece-nos envolver um bom exemplo de questão que talvez resulte do desdobramento de outra, relativa à denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional. E como se trata de questão que na prática está tendo significativo interesse, pois envolve somas consideráveis, resolvemos dela cuidar neste pequeno estudo.



Hugo de Brito Machado

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

2. Teses Opostas sobre o Marco Inicial dos Juros de Mora

Há quem sustente, com razão, que os juros de mora somente são devidos a partir da data fixada no auto de infração para o pagamento do crédito tributário no mesmo apurado, mas algumas Fazendas Públicas não adotam essa tese. Preferem sustentar que os juros de mora devem ser computados desde a data da infração que deu motivo para a aplicação da multa. A infração seria o fato gerador da multa e,

assim, seria a mesma devida a partir da ocorrência deste, e a partir de então o inadimplemento ensejaria a incidência de juros de mora.

Talvez o equívoco na compreensão adequada dessa questão se deva ao entendimento fixado na jurisprudência, segundo o qual a extinção da responsabilidade pela infração, prevista no art. 138 do Código Tributário Nacional, somente ocorre quando tenha havido inadimplemento das obrigações principal e acessória. Entendimento equivocado tanto do ponto de vista estritamente jurídico como do ponto de vista de política jurídica, pois amesquinha o estímulo que o Código pretendeu dar ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Entretanto, mesmo admitindo que diversas multas tributárias são devidas independentemente da ocorrência de ação fiscal, não podemos desconhecer que a constituição do devedor em mora é indispensável à incidência dos juros de mora. Nem podemos desconsiderar a existência das denominadas multas de ofício, que somente se tornam devidas com a lavratura de auto de infração.

Seja como for, destacamos para exame neste estudo as três teses sobre o marco inicial para a contagem dos juros de mora que devem compor o crédito tributário, a saber: (a) os juros de mora sobre o valor da penalidade pecuniária são devidos a partir da ocorrência da infração, que é o fato gerador da multa, qualquer que seja a natureza desta; (b) os juros de mora são devidos a partir da infração em se tratando de multas devidas independentemente de ação fiscal, e a partir do vencimento do crédito tributário regularmente constituído em se tratando de multas que podem ser excluídas pela denúncia espontânea; e, finalmente, (c) os juros de mora sobre o valor das multas são devidos a partir do vencimento do crédito tributário regularmente constituído.

3. As Multas e a Constituição do Devedor em Mora

3.1. Insuficiência da circunstância de ser a multa devida

Consideramos inconsistente a tese segundo a qual os juros de mora sobre o valor da penalidade pecuniária são devidos a partir da ocorrência da infração. É certo que o fato gerador da obrigação tributária que tem como objeto a multa, ou penalidade pecuniária, é a infração que enseja a aplicação da multa. É correto, portanto, dizer-se que a partir da ocorrência da infração à lei tributária já é possível dar-se a aplicação da multa, vale dizer, já é possível a constituição do crédito tributário. Entretanto, não basta a existência dessa possibilidade.

Aliás, mesmo a existência da obrigação tributária que tenha como objeto a multa ainda não basta para que tenha início a incidência dos juros de mora. A circunstância de ser a multa devida é insuficiente. Além disto, mesmo que admitamos o acerto da jurisprudência predominante, a denominada multa de ofício não pode ser considerada devida antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento, o que de pronto afasta a primeira das teses acima enunciadas.

3.2. Particularidade da multa de ofício

A denominada multa de ofício caracteriza-se pela inafastável necessidade de ação fiscal para que se considere devida. Assim, mesmo em face da jurisprudência que tem predominado, em se tratando de multa de ofício não se pode falar da exis-

tência de uma obrigação que a tenha como conteúdo, antes de regularmente constituído o crédito tributário.

Assim, somente com a lavratura de auto de infração é que se pode considerar devida a multa de ofício. E como em face do auto de infração o contribuinte é notificado a fazer o correspondente pagamento, é a partir daí que se pode cogitar da configuração da mora e, em consequência, do início da incidência dos juros de mora correspondentes.

3.3. Configuração da mora

Mora é retardamento, e deste somente se pode cogitar se houver um marco temporal para o cumprimento da obrigação. Veja-se, a propósito, o que estabelece o Código Civil:

“Art. 394. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no tempo, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer.”

E ainda:

“Art. 397. O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor.”

Não obstante esses dispositivos estejam no Código Civil, que em nosso atual sistema jurídico melhor seria denominado Código de Direito Privado, devemos esclarecer que a constituição em mora não é uma questão de Direito Civil, nem de Direito Privado, mas uma questão típica da Teoria Geral do Direito, de sorte que é assim, indiscutivelmente, um tema relevante não só no Direito Privado, mas também no Direito Tributário, pois qualquer que seja a área do Direito onde existam relações jurídicas obrigacionais de conteúdo patrimonial só se pode cogitar de juros de mora se ultrapassado o prazo legalmente estabelecido para o adimplemento da obrigação. Ou aquele estabelecido em notificação ou interpelação administrativa ou judicial.

3.4. Inexistência de prazo fixado em lei para o pagamento de multas

Ocorre que a lei não estabelece prazo para o pagamento de multa tributária, seja ela de que natureza for. Quando a multa integra um crédito tributário regularmente constituído, na constituição deste é que o prazo para pagamento é estabelecido e notificado o contribuinte para o respectivo pagamento. Assim, só a partir do término desse prazo é que se pode dizer que existe mora.

Na multa de ofício, a própria obrigação de pagar não existe antes do auto de infração. Passa a existir com a lavratura deste. E de mora só se pode cogitar se o contribuinte, regularmente notificado, não efetuar o pagamento do crédito tributário correspondente, no prazo para esse fim estabelecido.

Nas demais espécies de multa, embora se possa entender que a obrigação tributária existe desde o cometimento da infração, é indiscutível a inexistência de prazo fixado em lei para o correspondente pagamento, de sorte que, também no que diz respeito a estas os juros de mora só podem ser contados a partir do final do prazo fixado no competente auto de infração, do qual o contribuinte tenha sido regularmente notificado.