

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



193

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

193

(OUTUBRO - 2011)

Diretores da Revista

Valdir de Oliveira Rocha

**Francisco Lobello de Oliveira
Rocha (Adjunto)**

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
Edições Loyola

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



Mariko Kaneko

é a autora 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

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo - ICMS no e-commerce e o Protocolo ICMS 21/2011 - Permanecem as inconstitucionalidades

7

Donovan Mazza Lessa e Marcos Correia Piqueira Maia - Remunerações periódicas sobre equipamentos instalados pelas concessionárias de serviços públicos nas vias municipais: reflexões diante do julgamento do Recurso Extraordinário nº 581.947/RO

1. Introdução. 2. O caso analisado pelo STF: "taxa" x "uso e ocupação do solo". 3. Da instituição de taxas lastreadas no poder de polícia dos entes municipais. 4. Conclusões.

13

Fernando Netto Boiteux - A incidência do IPI na importação para uso próprio
I - O IPI na Constituição Federal. II - A irrelevância da repercussão econômica do tributo. III - Da incidência do IPI na importação. IV - A incidência do IPI independe das condições pessoais dos contribuintes. V - O IPI, o empresário e o estabelecimento. VI - Da inaplicabilidade da Súmula nº 660 do STF à espécie. VII - Do princípio da isonomia. VIII - A jurisprudência recente do STF e do STJ. IX - Aspectos processuais. X - Da alienação do bem em curto prazo. XI - Conclusão.

23

Flávio El-Amme Paranhos e Gustavo Espindola Treisman - A legalidade e a constitucionalidade do repasse dos custos da contribuição ao PIS e da Cofins nas faturas de energia elétrica

1. Introdução. 2. Da estrutura legislativa do setor de energia elétrica. 3. Da alteração da sistemática de apuração da contribuição ao PIS e da Cofins e da solução encontrada pela Aneel. 4. Da legalidade e da constitucionalidade do repasse dos custos da contribuição ao PIS e da Cofins nas faturas de energia elétrica. 5. Da evolução do entendimento dos tribunais superiores sobre a matéria. 6. Conclusões.

39

Francisco Prehn Zavascki - A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN e o processo de execução fiscal

1. Introdução. 2. A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN. 3. Os reflexos da responsabilidade insculpida no art. 135 do CTN sobre o processo de execução fiscal. 4. Conclusões.

51

Hermano Notaroberto Barbosa - Tributação de consórcios: novas regras da Lei nº 12.402/2011

I - Natureza dos consórcios: contrato associativo desprovido de personalidade jurídica. II - Regime Jurídico-tributário: imputação direta e proporcional de direitos e obrigações às consorciadas. III - Regras estabelecidas pela Medida Provisória nº 510/2010. IV - Novas regras estabelecidas pela Lei nº 12.402/2011. V - Conclusões.

61

Hugo de Brito Machado - O ilícito como pressuposto essencial da penalidade e as multas por requerimento indeferido ou compensação não homologada

1. Introdução. 2. Os dispositivos legais em questão. 3. O ilícito como pressuposto da penalidade. 4. O direito de pedir. 5. Compensação não homologada.

69

José Marcos Domingues - Contribuições sociais - Desvinculações prescritas por emendas constitucionais

73

Marcus Abraham - Modulação dos efeitos em caso de alteração da jurisprudência tributária dominante

I - Introdução. II - Segurança jurídica na tributação. III - Casos concretos de alternância jurisprudencial. IV - Por uma modulação de efeitos. V - Conclusão.

80

O Ilícito como Pressuposto Essencial da Penalidade e as Multas por Requerimento Indeferido ou Compensação não Homologada

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

É inegável a importância do princípio da legalidade como instrumento de proteção dos direitos do contribuinte. Entretanto, mesmo sendo de enorme importância, esse princípio mostra-se em certas situações insuficiente, porque o legislador, que é falível como qualquer ser humano, às vezes se submete ao poder dos governantes e produz leis que agredem direitos fundamentais do cidadão.

Certamente as pessoas de cujas mentes brotam as ideias, a final consubstanciadas nessas leis, ou desconhecem certas peculiaridades da linguagem jurídica, ou lhes falta sensibilidade para com elas.

São frequentes as divergências nos estudos jurídicos, e um exame atento de tais divergências doutrinárias nos mostra que a maior parte delas resulta muito mais de questões de linguagem do que de questões relativas propriamente às teses jurídicas. Neste sentido é a lição de Carrió, a nos dizer que:

“La relación que existe entre aquellos desacuerdos y los problemas del lenguaje es muy grande; más de lo que de ordinario advertimos. Hasta se podría decir, sin pecar de exageración, que la mayor parte de las agudas controversias que, sin mayor beneficio, agitan el campo de la teoría jurídica, deben su origen a ciertas peculiaridades del lenguaje y a nuestra general falta de sensibilidad hacia ellas.”¹

E ainda quando as divergências não resultem simplesmente de peculiaridades da linguagem nem de nossa falta de sensibilidade para elas, temos de enfrentá-las com naturalidade, pois as divergências resultam da própria diversidade das pessoas. Segundo Radbruch, Goethe, em carta a Reinhar, depois da leitura duma história comparada dos sistemas filosóficos, escreveu:

“Ao ler esta obra, compreendi de novo aquilo que o autor muito claramente exprime, isto é: as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos



Hugo de Brito Machado

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

¹ Genaro R. Carrió. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 5ª edição. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2006, p. 91.

homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções completamente uniformes. Se chegarmos a saber de que lado estamos, já conseguiremos bastante; poderemos então ficar tranquilos com a nossa consciência e seremos mais tolerantes para com os outros.”²

Neste pequeno estudo vamos examinar o disposto nos parágrafos 15, 16 e 17, introduzidos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que nos parecem exemplos típicos de regras que brotam da mente de pessoas que desconhecem certas peculiaridades da linguagem jurídica, porque estão em aberto conflito com conceitos elementares e pacíficos da doutrina jurídica.

Começaremos com a transcrição dos dispositivos legais em questão. Em seguida, examinaremos o conceito de ilícito e sua posição doutrinária como pressuposto da penalidade. Depois, vamos demonstrar que as penalidades instituídas pelos dispositivos legais em referência carecem do elemento essencial, que é o ilícito, porque elas na verdade têm como pressuposto o exercício de um direito fundamental, e, finalmente, explicaremos por que não é razoável impor penalidade mesmo no caso de não homologação de compensação feita pelo contribuinte.

2. Os Dispositivos Legais em Questão

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece:

“Art. 74 O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos ou contribuições, administrados por aquele Órgão.”³

Assim, restou reconhecida ao contribuinte, credor da Fazenda Pública, a opção de pedir a restituição ou ressarcimento, ou utilizar o seu crédito para compensar e assim extinguir débito seu relativo a quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, todavia, acrescentou os parágrafos 15, 16 e 17, ao supratranscrito art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim redigidos:

“§ 15 Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.

§ 16 O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo.

§ 17 Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”

O pressuposto da penalidade prevista no parágrafo 15, como se vê, é o ser indeferido ou indevido o pedido. Não está colocado como pressuposto dessa penalidade de nenhum tipo de ilícito. E o que é mais grave, ao colocar *indeferido* e *indevido*

² Gustav Radbruch. *Filosofia do Direito*. 5ª edição. Tradução de L. Cabral de Moncada. Arménio Amado, Coimbra. 1974, p. 59.

³ Redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

como alternativas, esse dispositivo legal está a indicar que o pedido pode ser indeferido mesmo não sendo indevido. Seja como for, estamos diante de um dispositivo legal evidentemente absurdo, pois coloca como pressuposto de uma penalidade o exercício de um direito fundamental.

3. O Ilícito como Pressuposto da Penalidade

Ninguém contesta seriamente a tese segundo a qual o ilícito é um pressuposto essencial da sanção enquanto penalidade. Em outras palavras, sem que seja responsável pela prática de um ilícito, ninguém pode ser compelido a suportar uma penalidade.

Em excelente monografia sobre as multas tributárias, Sacha Calmon Navarro Coêlho reporta-se à diferença entre normas impositivas e normas sancionantes, e afirma com inteira propriedade:

“A diferença entre elas é simples. As impositivas têm hipótese de incidência compostas de fatos jurídicos lícitos e, por consequência, comandos que impõem *direitos e deveres* (relações jurídicas obrigacionais). As sancionantes são feitas de hipóteses de incidência que representam *fatos ilícitos* e de consequências que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas).”⁴

E, mais adiante, Sacha esclarece:

“Sanção é pena. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual. Por hipótese uma infração, por consequência uma restrição à vida, liberdade, ou direitos outros do homem. No caso da subespécie multa, a norma sancionante tem por hipótese a prática de um ilícito - o descumprimento de algum dever legal ou contratual - e, por consequência, preceito que obriga o infrator a dar dinheiro a título de castigo (sanção).”⁵

Resta-nos então saber em que consiste o *ilícito*. Sobre o assunto já escrevemos: “Embora no âmbito da Filosofia do Direito, e até no âmbito da Teoria Geral do Direito, existam controvérsias em torno do que seja o ilícito, prevalece entre os juristas a idéia de que no universo jurídico os comportamentos podem ser qualificados como lícitos ou ilícitos. Os primeiros são aqueles que estão de acordo, e os últimos aqueles contrários à ordem jurídica.”⁶

Maria Helena Diniz registra três significados para a palavra *ilícito*, a saber, “1. O que é contrário à lei, à moral e aos bons costumes. 2. O que é vedado, defeso ou proibido por lei. 3. Ato praticado em desacordo com a ordem jurídica, a ponto de violar direito subjetivo individual.”⁷

O pedido dirigido pelo contribuinte à Fazenda Pública não pode, portanto, ser qualificado como ilícito. Muito pelo contrário, o pedido feito pelo contribuinte é, na verdade, o exercício de um direito fundamental constitucionalmente assegurado.

4. O Direito de pedir

A multa prevista no parágrafo 15 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, inserido pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, não tem como pressuposto nenhum ilícito.

⁴ Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 13.

⁵ Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Forense, Rio de Janeiro, 1992, p. 19.

⁶ Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 32ª edição. Malheiros, São Paulo, 2011, p. 496.

⁷ Maria Helena Diniz. *Dicionário Jurídico*. Vol. 2. Saraiva, São Paulo, 1998, p. 750.

Sua hipótese de incidência é o pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. Em outras palavras, a hipótese de incidência dessa regra sancionante é, isto sim, um pedido, que longe de ser um ilícito é, na verdade, o exercício de um direito fundamental.

Realmente, ao cuidar “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, nossa Constituição Federal diz que é assegurado a todos “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder”.⁸ Se o contribuinte tem um crédito junto à Fazenda, tem um direito e em defesa deste é que formula seu pedido. Da mesma forma, se em vez de pedir o ressarcimento o contribuinte utiliza seu crédito para compensar com débito seu junto à Fazenda, também está exercitando um direito e não pode ser punido por isto.

5. Compensação não Homologada

A compensação indevida poderia, em tese, ser considerada uma conduta ilícita, mas quando a lei impõe ao contribuinte o dever de submeter a compensação à homologação da autoridade administrativa, isto a coloca na mesma posição de um requerimento. É como se a lei dissesse que o contribuinte deve perguntar à autoridade se a compensação que fez está correta. Assim, a não homologação equivale ao indeferimento do pedido do contribuinte e, por isto mesmo, como tal deve ser tratada.

Por isto mesmo, aliás, é que a lei previu, para a compensação não homologada, a mesma multa prevista para o indeferimento do pedido de ressarcimento, como se vê no parágrafo 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. E pela mesma razão que é absurda a multa para o contribuinte que tem indeferido o seu requerimento, é indevida também a multa para aquele que tem uma compensação não homologada.

Ressalte-se, finalmente, que a não homologação é uma forma de indeferimento do pedido, e a omissão da autoridade por prazo superior a cinco anos extingue o direito de não homologar, pois ocorre a homologação tácita, tal como previsto no art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.