

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



235

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

235

(ABRIL - 2015)

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
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



Sebastião Xavier de Lima
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
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

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 (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Xavier - A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica

I - Considerações preliminares. II - A sujeição ao art. 7º das remunerações de prestação de serviços em geral. III - A pretensa qualificação dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como “outros rendimentos”: o Ato Declaratório nº 1/2000. IV - O reconhecimento de aplicabilidade do art. 7º pelo Superior Tribunal de Justiça e as ressalvas do parecer da Procuradoria-Geral de Fazenda Nacional. V - As flutuantes definições de assistência técnica e serviços técnicos por atos administrativos da Administração Fiscal. VI - Consequências quanto aos tratados contra a dupla tributação: o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 2014. VII - Inconstitucionalidade das definições administrativas. VIII - Classificações e tipologias legais. IX - O caso da prestação de serviços por profissionais independentes. X - O conceito de serviços técnicos e assistência técnica nos protocolos das convenções.

7

André Mendes Moreira e Fernando Daniel de Moura Fonseca - Da possibilidade de pagamento de juros sobre capital próprio apurados com base em exercícios anteriores - dedutibilidade do IRPJ

1. Introdução. 2. Do cálculo e do pagamento dos JCP. 3. Do pagamento de JCP com base em períodos anteriores. 4. Do posicionamento do STJ e da jurisprudência mais recente do Carf. 5. Da contabilização dos JCP. 6. Conclusões.

29

Anete Mair Maciel Medeiros - A elasticidade do conceito de insumo para fins de apuração dos créditos não cumulativos do PIS e da Cofins

1. Introdução. 2. Breve histórico normativo do PIS e da Cofins. 3. Da introdução no ordenamento da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins. 4. Do conceito de insumo. 5. Conclusão.

39

Bernardo Motta Moreira e Raphael Silva Rodrigues - A busca pelo reconhecimento do direito à obtenção de certidão de regularidade fiscal via ação mandamental: prévio pronunciamento judicial acerca da extinção do crédito tributário

1. Escopo do trabalho. 2. As certidões de regularidade fiscal. 3. As alternativas processuais para obtenção da CPEN: a ação cautelar antecipatória de penhora. 4. Direito à expedição da certidão de regularidade nas situações em que o contribuinte possui decisão reconhecendo a extinção do crédito tributário. 5. Conclusões.

52

Emmanuel Garcia Abrantes e Luiz Henrique Cunha Costa Alves - O conceito de faturamento e a tributação das receitas advindas da locação de imóveis próprios pelo regime cumulativo de PIS/Cofins à luz da Lei nº 12.973/2014

1 - Introdução. 2 - Tratamento anterior à Lei nº 12.973/2014. 3 - Tratamento posterior à Lei nº 12.973/2014. 4 - Conclusão.

63

Fernanda Drummond Parisi - Regime aduaneiro de *drawback* suspensão e o princípio da fungibilidade na importação de produtos *in natura*

1. Introdução. 2. O regime aduaneiro de *drawback*. 3. O *drawback* na modalidade suspensão. 4. O *drawback* e a vinculação física dos insumos importados ao produto final, objeto da exportação. 5. Conclusão.

74

Heron Charneski - A nova disciplina tributária do ágio (Lei nº 12.973/2014)

1. Introdução. 2. Contexto evolutivo anterior à Lei nº 12.973/2014. 3. Principais alterações da Lei nº 12.973/2014 na disciplina do ágio. 4. Exame da natureza das normas da Lei nº 12.973/2014 sobre o ágio. 5. Conclusão.

89

Inaplicabilidade da Vedação do Confisco às Multas Tributárias

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O estudo do Direito muitas vezes se torna mais difícil em razão do uso de linguagem inadequada. Mesmo dispondo de palavras ou expressões que dizem, de forma clara e precisa, o que querem dizer, muitos preferem, talvez com o propósito de parecerem originais ou eruditos, palavras ou expressões geralmente pouco utilizadas. E com isto contribuem decisivamente para tornar mais complicado o aprendizado do Direito, e até para aumentar as controvérsias a respeito de teses jurídicas que poderiam ser expostas e aprendidas com simplicidade.

Um exemplo dessa prática é o uso da expressão *sanção premial*, quando poderia ser utilizada simplesmente a palavra *prêmio*. A palavra *sanção* designa uma consequência do ilícito, mas os que utilizam a expressão *sanção premial* sustentam que *sanção* é a consequência de uma conduta perante o Direito, seja boa ou má, agradável ou desagradável. E assim complicam a linguagem jurídica, quando melhor seria utilizar simplesmente as palavras *sanção*, para designar a consequência do ilícito, reservando a palavra *prêmio* para designar a recompensa positiva para a conduta melhor do que a simples observância da norma.¹

Outro exemplo da utilização de palavras e expressões com significado inadequado, complicador da linguagem jurídica, é o que tem ocorrido com a expressão *efeito confiscatório*, responsável pelo equívoco que existe na afirmação de que o princípio do não confisco aplica-se às penalidades tributárias. Uso inadequado que se deu inclusive em decisões do Supremo Tribunal Federal que, por sua credibilidade no mundo jurídico, tem feito com que muitos afirmem ser a vedação do tributo confiscatório aplicável também às multas tributárias.

Desde a 15ª edição do *Curso de Direito Tributário* temos sustentado que a vedação do confisco não se aplica às



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

¹ Veja-se meu artigo "A denominada sanção premial no âmbito do Direito Tributário", na revista *Interesse público* nº 64, Fórum, Belo Horizonte, novembro/dezembro de 2010, pp. 213 a 231.

penalidades.² Assim, em face da importância do assunto, resolvemos estudá-lo neste pequeno artigo, com o propósito de demonstrar que o dispositivo da vigente Constituição, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, não se aplica às penalidades, e que a tese em sentido contrário apenas contribui para os equívocos que se tornam comuns no estudo do Direito exatamente porque, infelizmente, muitos não se cuidam de utilizar as palavras com o significado adequado de cada uma e, assim, contribuem para o surgimento de muitas divergências.

Começaremos examinando a vedação do tributo confiscatório, procurando demonstrar a razão de ser dessa importante regra de nossa Constituição. Depois examinaremos o ilícito como pressuposto da multa, que é uma forma de sanção. Em seguida, estudaremos os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, procurando demonstrar que estes, sim, aplicam-se às penalidades, que devem ser sempre proporcionais à gravidade dos ilícitos aos quais correspondem, para a final firmarmos algumas conclusões que nos parecem importantes, não apenas no estudo do Direito Tributário, mas no âmbito da Teoria Geral do Direito.

2. Vedação do Tributo Confiscatório

No capítulo em que trata do Sistema Tributário Nacional, ao cuidar das limitações ao poder de tributar, a vigente Constituição Federal estabelece que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, *utilizar tributo com efeito de confisco*.³ É o que se tem denominado princípio da vedação do tributo com efeito de confisco.

A propósito do assunto já escrevemos:

“A vedação do confisco é atinente ao tributo. Não à penalidade pecuniária, vale dizer, à multa. O regime jurídico do tributo não se aplica à multa, porque tributo e multa são essencialmente distintos. O ilícito é pressuposto essencial desta, e não daquele.

No plano estritamente jurídico, ou plano da ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e sim desestimular o comportamento que configura a sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.

Porque constitui receita ordinária o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida. Por isto mesmo é que não pode ser confiscatório. Já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança retem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória.”⁴

² Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 15ª edição, Malheiros, São Paulo, 1999, p. 36.

³ Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso IV.

⁴ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 33ª edição, Malheiros, São Paulo, 2012, p. 41.

Não podemos desconhecer que o Supremo Tribunal Federal já decidiu afirmando que a multa não pode ser confiscatória. E sobre isto também já escrevemos:

“Registre-se, todavia, que o STF tem algumas manifestações em sentido contrário, vale dizer, no sentido de que o dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco aplica-se também às multas, vedando a cominação de multas muito elevadas. Com a devida vênia, pensamos que a Corte Maior não foi feliz ao adotar tal entendimento. As multas, como as sanções em geral, são instrumentos destinados a desestimular condutas ilícitas. Assim, em certos casos justificam-se multas pesadas para que o contribuinte não queira correr o risco de ser apanhado no descumprimento de suas obrigações.”⁵

Sobre o tema anota Hugo de Brito Machado Segundo:

“*Vedação ao confisco e penalidades* - Considerando que o art. 150, IV, da CF/88, literalmente, proíbe que tributos tenham caráter confiscatório, essa vedação não seria aplicável às penalidades? Para parte da doutrina, não. Para os partidários de tal corrente, o verdadeiro limite ao poder de aplicar multa é a gravidade da infração praticada. Infrações leves, havidas no âmbito de operações não tributadas, que não causam prejuízos ao Erário, por exemplo, não devem ser punidas com multas pesadas em função da desproporção entre a infração e a multa, e não por conta do suposto caráter ‘confiscatório’ destas. Para outros autores, porém, as multas também estão abrangidas pelo princípio, e não podem ser confiscatórias. Ambos estão corretos, em certo sentido, se admitirmos que as multas realmente não podem ser confiscatórias, e que o confisco acontece não quando se desrespeita a ‘capacidade contributiva’ do infrator, mas sim quando a multa desproporcionalmente elevada diante da pequena gravidade do ilícito correspondente. Esse, aliás, foi o posicionamento do STF. No julgamento da ADI 551/RJ, por exemplo, quando da concessão da medida cautelar, o STF simplesmente afirmou que as multas também não podem ser confiscatórias (j. em 20/9/1991, DJ de 18/10/1991, p. 14.548, RTJ 138-1/55). Ao se pronunciar de modo definitivo, porém, o Tribunal consignou que ‘a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal.’ (STF, Pleno, ADI 551/RJ, Rel.: Min. Ilmar Galvão, j. em 24/10/2002, v. u., DJ de 14/2/2003, p. 58). Em seu voto, o Min. Ilmar Galvão consignou que ‘o eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa’. As penalidades pecuniárias (multas tributárias), portanto, não podem ser confiscatórias, assim entendidas não propriamente aquelas que se afigurem ‘elevadas’, mas sim as que forem desproporcionais ao ilícito que visam a combater.”⁶

Não temos dúvida, portanto, de que a vedação do tributo confiscatório, que está expressa no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, não se aplica às penalidades.

3. O Ilícito como Pressuposto da Multa

Realmente, o tributo e a multa são figuras jurídicas essencialmente distintas. Enquanto o tributo tem como hipótese de incidência algo lícito, a multa tem como

⁵ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 33ª edição, Malheiros, São Paulo, 2012, pp. 41/42.

⁶ Hugo de Brito Machado Segundo, *Código Tributário Nacional*, 2ª edição, Atlas, São Paulo, 2013, pp. 44 e 45.

hipótese de incidência algo ilícito, e a finalidade de um e da outra, conforme já acima explicado, é inteiramente distinta, de sorte que nada justifica cogitar-se da vedação do confisco em se tratando de multas tributárias.

Infelizmente, o próprio legislador já contribuiu para aumentar a confusão, na medida em que editou norma com a qual parece entender que pode existir multa sem ilícito. Assim é que temos lei instituindo multa que não tem o ilícito como pressuposto,⁷ vale dizer, temos regra jurídica que comina pena de multa em razão de comportamento indiscutivelmente lícito.⁸ Isto, porém, não justifica a tese que pretenda afastar a ilicitude como pressuposto essencial da penalidade. É um erro grave que deve ser corrigido, e não ampliado no sistema jurídico.

Por outro lado, não podemos aceitar o argumento segundo o qual o legislador não é livre para fixar o valor das multas tributárias e por isto mesmo devemos admitir que às penalidades aplica-se a vedação do tributo confiscatório. É verdade que o legislador não é livre para fixar o valor das multas tributárias, mas a limitação à qual está submetido é outra. Na fixação do valor das multas tributárias o legislador está submetido à limitação constitucional consubstanciada nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Entretanto, a falta de proporcionalidade entre a multa e o ilícito ao qual corresponde nada tem a ver com a vedação ao tributo confiscatório.

Não se trata de interpretação meramente literal do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. A não aplicação desse dispositivo constitucional às penalidades tributárias decorre, repita-se, da evidente distinção que existe entre tributo e penalidade, cada qual com natureza e finalidade própria e inconfundível. Enquanto o tributo é cobrado em razão de condutas ordinárias, desejáveis, lícitas, e se destina ao financiamento das atividades do Estado, a multa é cobrada somente daqueles que violam a lei, é uma receita extraordinária que a rigor deve ser reduzida, pois o que se deseja e espera é o cumprimento da lei.

4. Razoabilidade e Proporcionalidade

A razoabilidade e a proporcionalidade são talvez os mais importantes princípios residentes em nossa Constituição Federal, como de resto nas constituições dos diversos países que podem ser qualificados como de Estado de Direito. E esses princípios, sim, justificam as decisões do Supremo Tribunal Federal, que afirmou a inconstitucionalidade de certas multas, naquelas decisões qualificadas como confiscatórias.

Hugo de Brito Machado Segundo explica, com razão, haver o Supremo Tribunal Federal utilizado a palavra *confiscatória* para designar penalidade na qual não fora

⁷ É a Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, que introduziu os parágrafos 15 e 17 no art. 74 da Lei nº 9.430/1996. No parágrafo 15 foi instituída multa de cinquenta por cento sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido, e no parágrafo 17 foi estabelecido que aquela mesma multa seria aplicável, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada.

⁸ Sobre o tema veja-se nosso artigo "O ilícito como pressuposto essencial da penalidade e as multas por requerimento indeferido ou compensação não homologada", na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 193, Dialética, São Paulo, outubro de 2012, pp. 69 a 72.

observado o princípio da razoabilidade. E esclarece o sentido da limitação constitucional de que se cuida. Em suas palavras:

“O Supremo Tribunal Federal tem precedentes nos quais aplica às penalidades pecuniárias em matéria tributária essa exigência de proporcionalidade entre a pena e o ilícito praticado, eventualmente empregando a expressão ‘confiscatória’ para designar a penalidade que não a observa, por incorrer em excesso. Inobstante, não se trata, a rigor, de aplicação da vedação ao confisco, contida no art. 150, IV, da CF/88, não só porque a disposição se reporta apenas a tributos, como porque estes, os tributos, não podem ser confiscatórios porque oneram situações que, em tese, são lícitas, tendo os contribuintes o direito de as continuar praticando, direito que seria malferido por um tributo excessivo. Tanto que a vedação ao confisco, mesmo se não positivada, poderia ser considerada uma decorrência da proteção à propriedade e à livre iniciativa, as quais seriam obstaculizadas se aqueles que lícitamente a elas fizessem jus fossem a tanto impedidos por um oneroso tributo. Não é o caso das multas, que têm como pressuposto não o exercício de um direito mas a prática de um ilícito, sendo o seu propósito precisamente o de desestimular a sua prática.

O importante é que, embora possam (e devam) ser onerosas, para desestimular a prática dos fatos que ensejam a sua aplicação, as multas não podem ser desproporcionais, vale dizer, desmedidas em relação à gravidade desses mesmos fatos, ou ao dano que causam aos bens ou valores constitucionalmente tidos por relevantes.”⁹

Na verdade, podemos afirmar que não é razoável a tese segundo a qual a garantia constitucional consistente na vedação do tributo com efeito de confisco aplica-se às multas por infração à lei tributária. Não é razoável porque implica afirmar que a Constituição garante a todos o direito de praticar infrações, e isto, além de não ser razoável, chega mesmo a ser um evidente absurdo. Neste sentido já escrevemos:

“Sustentar que a garantia do não confisco aplica-se às multas é defender claramente o direito de sonegar tributos. Afinal as multas elevadas para a inobservância das leis tributárias constituem, com toda certeza, o meio mais eficaz no combate à sonegação.”¹⁰

O que é realmente inconstitucional é o estabelecimento de multa elevada para infração que não causa dano ao direito da Fazenda Pública ao tributo. Inconstitucional porque contrário aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Multa proporcional ao valor do tributo, por exemplo, para o inadimplemento de obrigação acessória em situações nas quais está evidente que a obrigação principal foi cumprida a tempo e modo, sem qualquer prejuízo para a Fazenda.

Infelizmente, porém, a legislação está repleta de multas inteiramente desprovidas de razoabilidade e de proporcionalidade, que seguem sendo aplicadas em flagrante conflito com a Constituição Federal e sem que os interessados saibam se defender adequadamente.

5. Conclusões

Com fundamento nas razões até aqui desenvolvidas, podemos firmar as seguintes conclusões:

⁹ Hugo de Brito Machado Segundo, “Multas tributárias, proporcionalidade e confisco”, na *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC*, 2012/1, pp. 71/72.

¹⁰ Hugo de Brito Machado, *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, 5ª edição, Dialética, São Paulo, 2004, p. 119.

- 1ª) O princípio da vedação do tributo confiscatório, inscrito no art. 150, inciso IV, da vigente Constituição Federal, não se aplica às multas tributárias.
- 2ª) Embora façam referência ao princípio do não confisco, as decisões do Supremo Tribunal Federal relativas à limitação constitucional da liberdade do legislador na instituição de multas, têm fundamento nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.
- 3ª) A multa tem como pressuposto essencial a prática de ilícito, e não é razoável sustentar-se que a Constituição garante a alguém o direito de praticar ilícito.
- 4ª) No estudo do Direito devemos evitar a utilização de palavras e expressões com significação inadequada, pois isto pode conduzir a equívocos, como, por exemplo, o que reside na afirmação de que a garantia do não confisco aplica-se às penalidades previstas na legislação tributária.