

# NOVO DESIGN DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS EM SINERGIA COM O IBS/ CBS

Bruno Fajersztajn  
Gabriel Caldiron Rezende  
Julio M. de Oliveira  
Maria Andréia Ferreira dos Santos Santos  
Marília Coletti Scarafiz  
Renata de Cássia Andrade  
Thiago Braga  
Wellington Cruz

Grupo de Trabalho de Infrações Tributárias  
do NEF/FGV-SP

**Max  
Limonad**



**FGV DIREITO SP**  
NÚCLEO DE  
ESTUDOS FISCAIS



**Bruno Fajersztajn**  
**Gabriel Caldiron Rezende**  
**Julio M. de Oliveira**  
**Maria Andréia Ferreira dos Santos Santos**  
**Marília Coletti Scarafiz**  
**Renata de Cássia Andrade**  
**Thiago Braga**  
**Wellington Cruz**

**NOVO DESIGN DAS SANÇÕES  
TRIBUTÁRIAS EM SINERGIA COM  
O IBS/ CBS**

 **FGV DIREITO SP**  
NÚCLEO DE  
ESTUDOS FISCAIS

**Max**  
**Limonad**  
*Desde 1944*

# NOVO DESIGN DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS EM SINERGIA COM O IBS/ CBS

Copyright: dos autores

Capa: Equipe de produção Max Limonad

OL48n Oliveira, Julio M. de et al.

Novo design das sanções tributárias em sinergia com o IBS/ CBS. / Julio M. de Oliveira et al. - São Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

Autores.

Justificação.

ISBN PDF pesquisável 978-65-00-92056-7

1. Direito. 2. Tributário. 3. Sanções. 4. Fiscal. I. Oliveira, Julio M. de.

CDD 340

Editora Max Limonad  
[www.maxlimonad.com.br](http://www.maxlimonad.com.br)  
[editoramaxlimonad@gmail.com](mailto:editoramaxlimonad@gmail.com)

2023

## SUMÁRIO

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES: um novo sistema tributário sancionador .....	7
Julio M. de Oliveira	
ESCOPO DAS PENALIDADES, MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE MORA .....	17
Gabriel Caldiron Rezende	
AS MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO OU CUMPRIMENTO INADEQUADO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS .....	39
Maria Andréia F. dos S. Santos	
IMPOSIÇÃO DE REAPURAÇÃO DA ESCRITA FISCAL DE TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS E POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO EXCLUSIVA DE MULTA ISOLADA SOBRE A PARCELA COBERTA POR CRÉDITOS, NA HIPÓTESE DE A REAPURAÇÃO NÃO RESULTAR EM TRIBUTO A PAGAR .....	55
Marília Coletti Scarafiz	
A CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA COMO UM MECANISMO DE AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES TRIBUTÁRIAS .....	75
Renata de Cássia Andrade	
PROPOSIÇÕES LEGISLATIVAS EM ÂMBITO NACIONAL SOBRE A DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÕES E SOBRE LANÇAMENTO DE OFÍCIO MULTAS TRIBUTÁRIAS .....	91
Bruno Fajersztajn	

UMA ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA SAÚDE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	107
Wellington Cruz	
AS NORMAS COMPLEMENTARES E A EXCLUSÃO DE PENALIDADES .....	131
Thiago Braga	
Anexo I .....	145
Anexo II .....	157
Anexo III .....	183

## **CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES: um novo sistema tributário sancionador**

*Julio M. de Oliveira*

Doutor e Mestre pela PUC/SP, Ex-juiz do TIT/SP  
Professor de Tributação de Negócios no LLM do INSPER  
Coordenador executivo do GT de Infrações Tributárias  
do NEF/FGV-SP

“Não se trata aqui desde logo da questão, se uma moral impositiva incorreta do Estado pode justificar uma moral do contribuinte.

Que os cidadãos sejam só reciprocamente obrigados perante o Estado, que o Estado só possa esperar que o contribuinte aja com retidão se recebeu com precedência o bom exemplo da moral impositiva e tributária, é o que se pode frequentemente ler. Mas uma prova cabal de uma conexão fática não foi, que eu saiba, ainda feita. Muita coisa todavia leva a crer em uma tal conexão. O legislador, que não apresenta nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributárias como um todo estão muto longe de um código eticamente modelar, dificilmente pode construir nos contribuintes inibições moral-tributárias [steuer-moralische Hemmungen aufbauen]; ao contrário, ele suprime sua consciência comunitária. Os cidadãos contemporâneos não são nenhuns devotos do Estado, estúpidos crentes na autoridade [obrigkeitsgäubigen Trottel], que mesmo as leis que consideram injustas obedeçam com sacrifício.” *Tipke, Klaus*, Moral Tributária do estado e dos contribuintes / Besteuerungsmoral und Steuermoral Antonio Fabris Ed, 2012, p. 111-2.

Formamos há cerca de dois anos um Grupo de Trabalho (GTI) para analisar o sistema sancionatório tributário brasileiro (Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário) dentro do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da FGV

(NEF/FGV-SP). Coube-me honrosamente o papel de Coordenador Executivo ao lado da coordenação acadêmica do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi. Foi e tem sido um período muito proveitoso, no qual pudemos partilhar conhecimento e desfrutar do aprendizado com colegas interessados em melhorar a qualidade e a eficiência do nosso sistema sancionatório tributário.

Gratos estamos pela oportunidade e, neste livro, apresentamos uma parcela dos resultados obtidos, com ênfase no nosso projeto de lei complementar nacional (PLC Anexo I) para uniformizar os critérios de punição pelo descumprimento das obrigações principal e acessórias tributárias.

O sistema tributário brasileiro foi criado nos anos 1960 sob o paradigma do crime e da repressão. A crença dominante da academia e da administração tributária à época era que sem pesadas sanções não haveria pagamento de tributo. O mundo evoluiu e, atualmente, à luz de evidências empíricas, as modernas administrações tributárias vêm aprimorando seu modelo de conformidade perante novo paradigma. O principal fator que incentiva o pagamento do tributo por parte do contribuinte é o binômio: justiça na cobrança e eficiência no gasto público. Educação fiscal não é retórica: é prática de respeito ao contribuinte.

Nos tempos atuais, onde vários temas muito relevantes para o sistema tributário estão sendo discutidos na sociedade, é muito importante que também se discuta de uma forma profunda e responsável a irracionalidade do sistema de penalidades tributárias que está previsto na legislação dos Estados, dos municípios e da própria União Federal.

Há uma premente necessidade de se conferir racionalidade, equilíbrio e simplicidade a esse sistema, pois há praticamente uma infindável variedade e quantidade de regras a serem observadas, listas numerosas de infrações passíveis de apenação e a previsão de multas que, em muitos casos, também se revelam extremamente exacerbadas e dissonantes da realidade e dos desafios que os contribuintes enfrentam para cumprir adequadamente a enorme quantidade de obrigações acessórias que todas as esferas da administração tributária exigem mensalmente.

Conferir racionalidade a esse sistema colocaria o Brasil em linha com as maiores economias do mundo.

Como os entes da Federação têm autonomia para legislar no que diz respeito às penalidades que estão ligadas aos tributos incluídos na sua esfera de competência, cada ente cria o seu próprio sistema de penalidades.

Inegavelmente, diversas infrações e multas são previstas de forma muito semelhante nessas legislações, num verdadeiro efeito inspiracional multiplicativo de uma legislação sobre a outra, mas há também uma grande discrepância entre os percentuais previstos nessas normas e até mesmo uma falta de coerência na gradação das penalidades.

Assim, em algumas legislações, deixar de pagar tributo pode ensejar uma penalidade de até 75% do valor do imposto (Estado de São Paulo). Já em outra unidade da Federação, deixar de pagar tributo apurado em auto de infração pode ensejar uma multa de até 100% do valor do imposto cobrado (Estado do Mato Grosso do Sul).

Igualmente, quando se trata de infração relativa à tomada de créditos, em alguns Estados essa infração é punida com multa de 100% do valor do imposto (v.e. São Paulo), ao passo que em outras unidades da Federação essa multa alcança até 120% (v.e. Rio de Janeiro) e, ainda existem unidades onde a multa aplicada é de 150% do valor do crédito do ICMS efetivamente utilizado (v. e. Mato Grosso do Sul).

E dentro do sistema de penalidades próprio de cada unidade da federação, abundam exemplos de penalidades desproporcionais às infrações e carentes de qualquer conteúdo pedagógico. Ao contrário, em muitas situações a finalidade é eminentemente arrecadatória: um círculo vicioso que nasce de um sistema cada vez mais complexo gerando cada vez mais multas elevadas e induzindo o Estado a fomentar este ciclo em busca de uma arrecadação punitiva nitidamente viciante e confiscatória.

Nota-se, ainda, que há uma preocupação exacerbada dos legisladores em criar inúmeros tipos de infrações a serem apenadas. Cada grande gênero de infrações desdobra-se em inúmeros incisos e alíneas, cada um deles com um percentual diferente de apenação. E, em muitos casos, os legisladores criaram até mesmo um tipo infracional “genérico” destinado a colher todas as “outras hipóteses” não enquadradas nas alíneas anteriores, em clara

violação ao direito de defesa dos contribuintes e aos princípios da tipicidade e da legalidade. Há uma infinidade de tipos tributários penais e em caso de não enquadramento de certa conduta, vai-se para o tipo genérico: “outros”.

Que o infrator deve ser apenado é fato desejado! Mas a penalidade não deve ter conteúdo arrecadatório, como tem ocorrido muito nos últimos anos. A penalidade deve ser razoável, proporcional e marcada pela prevalência da sua finalidade pedagógica. O que se quer é o adimplemento da obrigação tributária!

A autonomia legislativa das pessoas jurídicas de direito público interno para o tratamento legislativo dos tributos que estão dentro de suas esferas de competência é fato inquestionável. Contudo, em razão dessa autonomia, criou-se no Brasil um sistema totalmente descentralizado de apenação das infrações tributárias, com uma multiplicidade de condutas infracionais, tipos genéricos e previsões de multas tão díspares e pesadas que há muito perderam o conteúdo pedagógico e passaram a possuir claro viés arrecadatório.

Nesse cenário, é urgente que o tema seja enfrentado e debatido de forma profunda, com a finalidade de que seja possível a criação de um sistema de apenação coerente, razoável, bem definido, proporcional, simples e pedagógico, onde seja cabível até mesmo uma simples admoestação do contribuinte, desestimulando o descumprimento das normas e conferindo-se efetividade a um sistema que hoje é irracional.

Há a necessidade de criação de uma Norma Nacional que regule o tema, preservando a autonomia legislativa dos entes da Federação, mas, ao mesmo tempo, estabelecendo os princípios que devem nortear esses sistemas, vedando a aplicação de multas desproporcionais às infrações, confiscatórias e violadoras dos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade entre a infração e a multa a ser aplicada.

A criação desse sistema e a adequação das legislações dos entes da Federação a esses princípios eliminaria as distorções que marcam atualmente a aplicação das multas tributárias, colocando em prática o efeito pedagógico que deve marcar a sanção e conferindo segurança jurídica à sociedade, aos contribuintes e aos empreendedores, favorecendo a melhoria do ambiente de

negócios no Brasil, estimulando a atividade produtiva e os investimentos.

Nestes quase dois anos de pesquisa do Grupo de Trabalho de Infrações Tributárias do Século XXI (GTI) do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da FGV/SP, pudemos discutir várias ideias e formatar um Projeto de Lei Complementar (PLC – Anexo I) que ambiciona criar um regramento nacional de aplicação das sanções tributárias para todos os tributos brasileiros, inclusive aqueles que estão sendo criados no âmbito da reforma tributária do consumo, e que, neste momento, ainda sem manifestação do Senado Federal, seriam o IBS, a CBS, o imposto seletivo e a contribuição sobre produtos primários e semielaborados.

Longe deste GTI imaginar que o caminho aqui traçado seja fácil ou que a minuta deste PLC seja definitiva. Buscamos provocar a sociedade e seus representantes legitimamente eleitos a se debruçarem sobre nosso caótico sistema sancionador tributário com sua infinidade de tipos tributários penais e igual infinidade de multas estratosféricas.

O Direito Penal, nos países mais avançados, vem encaminhando há séculos uma tendência de redução de penalidades conjugada com a ênfase da certeza da punição. Mecanismos eficientes de punição em caso de condutas reiteradas antissociais se mostram mais desestimuladores de ilícitos! Por que esta tendência não se aplicaria também ao Direito Tributário Penal?

O apelo fácil e populista da criação de penas tributárias abissais tem se confrontado, no Brasil, com a realidade de repetidos programas de regularização fiscal (REFIS e outros diversos no variado âmbito de tributação dos Estados e Municípios). Para que criar multas surreais impagáveis? O efeito disto é enfraquecer o sistema sancionatório. Somente a certeza da punição e a eficiência na cobrança das multas pode ser um indicativo de que teremos um sistema sancionador crível e desestimulador da sonegação estrutural.

Por outro lado, não há possibilidade de um sistema tributário penal eficiente num sistema tributário deficiente, caótico, opaco e estimulador de litígios.

Importa destacar que o primeiro estímulo à conformidade tributária não é a aplicação de multas! Há que se difundir que a adimplência tributária deve se amalgamar no conceito de cidadania tributária.

Enquanto as práticas do Estado não caminharem no sentido da criação de um sistema tributário absolutamente transparente e inclusivo da cidadania, o sistema tributário penal aparecerá ou poderá aparecer como uma ferramenta de coação e não coerção.

Na alma da atual reforma da tributação do consumo está o desafio fundamental da transparência: o cidadão-contribuinte-consumidor começará a ver de forma clara que o que está pagando: o preço do produto e o preço do Estado. E poderá perceber que não era o produto tão caro como imaginava. Ao comprar um carro ou a contratar um serviço de telefonia ou a comprar energia elétrica poderá se assustar muito ao ver que algo como 25 a 30% do preço é o preço do Estado. Isto apenas na matriz tributária do consumo. Se somadas as outras matrizes (propriedade, renda, trabalho, herança, doações, aplicações etc.), a carga tributária pode ultrapassar os 50% de tudo o que é gerado.

Caberá ao cidadão-contribuinte, por seus representantes legitimamente eleitos, escolher o tamanho do Estado, o grau de sua eficiência, e o custo efetivo da máquina pública.

E o sistema tributário penal entrará neste jogo de xadrez para aprimorar a eficiência da arrecadação e a igualdade no cumprimento das normas tributárias. A conformidade tributária não nascerá exclusivamente das suas normas penais! O tecido social não se tornará equilibrado apenas pelo medo de sanções ou muito menos ainda pelo tamanho das penalidades. Esta visão não parte da premissa de que um dos lados da relação tributária tenha sempre razão!

Quer seja para o estado arrecadador ou para o contribuinte pagador, um sistema sancionador eficiente é o ponto de partida fundamental para se atingir a finalidade da busca do interesse social na construção de um sistema tributário justo.

Como já referido, o projeto de pesquisa “Infrações no Século XXI”, desenvolvido no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP, busca propor medidas para o

aprimoramento do sistema de sanções tributárias. Conforme relatório preliminar da pesquisa, baseada na análise da legislação tributária abstrata e na prática concreta da aplicação do direito pelos tribunais administrativos e judiciais, sugere as seguintes providências:

a) redução e substituição de tipos infracionais genéricos por hipóteses infracionais mais objetivas (e.g., falta de pagamento de tributo, descumprimento de obrigação acessória etc.);

b) gradação de penalidades vinculada à conduta do agente e racionalização das bases de cálculo e alíquotas das multas tributárias, em consonância com a jurisprudência nacional;

c) aplicação do princípio da consunção no direito sancionador tributário, de forma que condutas que impliquem falta de pagamento de tributo e simultaneamente descumprimento de obrigação acessória sejam apenas uma única vez por uma única multa; e

d) instituição de mecanismos de admoestação do sujeito passivo infrator, com possibilidade de regularização sem punição, mediante orientações formais das autoridades fiscais, em atendimento ao caráter pedagógico das sanções, bem como em atenção a uma relação transparente e de lealdade entre fisco e contribuinte.

Com base nesses pressupostos e diretrizes, propõe-se, mediante lei complementar, a criação de Norma Geral Nacional sobre sanções tributárias, a fim de abordar, principalmente (mas não exclusivamente) os seguintes pontos:

a) limitação da base de cálculo das multas decorrentes da falta de pagamento de tributos ao valor do tributo inadimplido, uma vez que esta seria a materialidade do dano tributário a ser punido;

b) limitação da alíquota das multas decorrentes da falta de pagamento de tributos a até 100% do valor do tributo devido, em observância à jurisprudência pátria (conjuntamente com a racionalização da instituição de ilimitadas obrigações acessórias que transferem para o contribuinte deveres do fisco e funcionam

como inegotáveis pressupostos para retroalimentação das respectivas multas. Ainda relevante dizer que esta multa no limite de 100% há que ser excepcional e aplicável somente nos casos de comprovados dolo, fraude ou simulação. Há que se quebrar o paradigma de décadas de utilizar as multas como mecanismo de arrecadação autóctone: a multa deve ser uma ferramenta para estimular a adimplência e não para tornar a adimplência inviabilizada;

c) instituição de sistemática de notificação prévia para sanar irregularidades que venham a ser constatadas pelas autoridades fiscais. Neste caso, a autoridade fiscal concederia orientações e um prazo para a regularização, sendo que, em caso de inobservância pelo sujeito passivo, poderia, então, ser aplicada a penalidade. Tal sistemática não seria aplicável nos casos de ação fiscal decorrente de fraude, conluio ou sonegação devidamente caracterizada e provada, bem como em caso de reincidência. Esta metodologia geraria a aproximação do contribuinte com as autoridades fiscais e poderia criar uma nova atmosfera tributária. Há que se abandonar a desconfiança que preside esta relação e se estabelecer a transparência entre Estado e Contribuinte. A certeza do Direito pode ser o passo inicial neste caminho de interação social entre quem paga e quem arrecada. Quando o contribuinte for chamado a justificar sua conduta e houver abertura para o diálogo, inicialmente sem punição, poder-se-á aprimorar o sistema e exigir mecanismos eficientes em prol do empreendedorismo. O sistema baseado no medo e no tamanho das penas tende a favorecer a sonegação e aqueles que se utilizam de mecanismos fraudulentários para não serem descobertos. Quanto mais eficiente o sistema e com penas efetivas e realistas, menos espaço será oferecido ao sonegador. Sistema tributários simples transparentes e com cargas tributárias plausíveis são estimuladores da conformidade tributária. Quando todos estão errados ou todos são tratados como sonegadores, a sonegação deixar de ser uma conduta antisocial e passa a ter aprovação da sociedade. Por outro lado, quando o respeito for a tônica na relação tributária e os bons contribuintes, que são a maioria, foram adequadamente tratados, a sociedade perceberá que a sonegação é uma conduta que prejudica a toda sociedade drenando recursos que poderiam reduzir as

desigualdades sociais. Tributação justa e apenação mínima: a fórmula da conformidade tributária em um Estado Democrático de Direito;

d) instituição de sistemática de notificação prévia para fins de obrigações acessórias, com a possibilidade de aplicação de pena de advertência. Caso o sujeito passivo não realize a regularização no prazo concedido, poderá ser aplicada a penalidade comum da legislação. Tal sistemática não seria aplicável nos casos de ação fiscal decorrente de fraude, conluio ou sonegação devidamente caracterizada, bem como em caso de reincidência. A quantidade inacreditável de obrigações acessórias previstas em nosso sistema tributário é um fomentador muito relevante na quantidade de multas pelo seu descumprimento. Realmente, nesta seara destas obrigações, prevalece a total insanidade punitiva. As multas ganharam vida própria e criaram o vício da arrecadação em decorrência da impossibilidade da conformidade. Há que se fazer uma cirurgia profunda e revisar as obrigações acessórias tributárias no Brasil. O custo indireto de manter estruturas fiscais para adimplir estas obrigações é imenso, o que reduz a competitividade empresarial das empresas e, no cenário global, do Brasil. Aqui temos a fórmula perfeita do fracasso concorrencial: obrigações acessórias múltiplas e desconexas, conjugadas com multas igualmente desconexas e abusivas;

e) extensão da denúncia espontânea à multa de mora, em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem como por descumprimento de obrigações acessórias. Ademais, também se pretende incorporar a possibilidade de combinação da denúncia espontânea com os institutos do parcelamento e da compensação;

f) instituição em âmbito nacional da inaplicabilidade de multa de ofício no caso de lançamento de ofício efetuado para prevenir a decadência, quando a exigibilidade do crédito tributário houver sido suspensa mediante antecipação de tutela ou medida liminar em mandado de segurança;

g) determinação em âmbito nacional que a interposição da ação judicial favorecida com antecipação de tutela ou medida liminar em mandado de segurança, tendentes a suspender a exigibilidade do crédito tributário, interrompe a incidência da multa

de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo; e

h) instituição em âmbito nacional de prazo decadencial para fins de aplicação da multa por descumprimento de obrigação principal e acessória. Nada justifica, nos dias atuais, e com os sistemas modernos de informação e fiscalização, prazos de decadência de 5 anos. Para dar mais segurança jurídica e reduzir as incertezas nas operações entre empresas, aí incluídas as compras/vendas societárias e as garantias patrimoniais, a definição de prazos menores de decadência saneará o ambiente de negócios, reduzindo as contingências indefinidas e trazendo mais tranquilidade na fluência das operações empresariais.

Tais propostas poderiam resgatar a relação fisco-contribuinte para o Século XXI, alinhando-a às tendências internacionais, superando inúmeros litígios hoje travados em torno de patologias do sistema tributário atual. Convidamos os leitores a conhecerem nosso Projeto de Lei Complementar e atentarem aos textos que tratam dos diversos artigos deste PLC. Como já dito, o grande objetivo de GTI é provocar a discussão na nossa sociedade e oferecer uma visão questionadora do sistema sancionatório brasileiro, ofertando alternativas que possam melhorar a qualidade do nosso sistema tributário.

Se pode parecer utópico ou ingênuo acreditar que as sanções derem ser comedidas e eficientes em detrimento a sanções desmedidas e nunca aplicadas, este foi o mote deste Grupo de Trabalho ao construir este novo projeto de Lei Complementar.

O sistema tributário busca a arrecadação, já o sistema sancionatório busca estimular a arrecadação pela previsibilidade, transparência, eficácia e comedimento.

Conferir racionalidade a esse sistema colocaria o Brasil em linha com as maiores economias do mundo, onde há a consciência de que a tributação e o sistema de penalidades devem ser o mais racional e simples que for possível, pois esses atributos estimulam a aderência de todos ao cumprimento das regras e permitem a estabilidade na arrecadação, colaborando para que as finanças públicas estejam sempre equalizadas.

# ESCOPO DAS PENALIDADES, MULTA DE OFÍCIO E MULTA DE MORA

*Gabriel Caldiron Rezende*

Pesquisador do GT de Infrações Tributárias do  
NEF/FGV-SP

## 1. INTRODUÇÃO

As sanções tributárias historicamente são foco de atenção para os operadores do Direito Tributário, seja em razão de sua relevância no Ordenamento Jurídico como também pelos diversos debates a seu respeito.

A esse respeito, é de se considerar que o Ordenamento Jurídico deve possuir mecanismos que garantam sua efetividade, impondo consequências gravosas àqueles que descumprem seus mandamentos. Nesse contexto é que se inserem as sanções tributárias, garantidoras do cumprimento das obrigações tributárias. Por outro lado, o direito estatal de arrecadação tributária, assim como seus mecanismos garantidores, não é absoluto, encontrando limitações, que relativizam tal direito em favor da proteção à esfera de direito dos particulares.

É justamente neste contexto de busca por um equilíbrio entre a efetividade da arrecadação e a eficácia da sanção que inúmeros debates surgem em torno das penalidades tributárias.

Baseado nisso, e à luz da experiência empírica deste grupo nas mais diversas frentes de atuação no Direito Tributário (acadêmica, iniciativa privada, poder público e advocacia), buscamos traçar um diagnóstico da situação legislativa, jurisprudencial e prática das penalidades tributárias, de forma a almejar o desenvolvimento de uma norma de caráter geral e nacional

tendente a simplificar, otimizar, modernizar e garantir efetividade e justiça no sistema de penalidades tributárias.

Este texto tratará das disposições dos artigos 1º ao 3º, que versam, respectivamente, sobre a definição do escopo das sanções tributárias, multa de ofício e multa de mora.

## **2. PREMISSAS TEÓRICAS QUE EMBASAM OS DISPOSITIVOS**

O direito positivo é um complexo de normas jurídicas voltadas à disciplina do comportamento humano. Contudo, o direito não consegue atingir diretamente o comportamento humano, de forma que aludida disciplina se dá por meio da indução coercitiva de comportamentos postos pelas normas jurídicas. As normas jurídicas são enunciados prescritivos de condutas, construídos a partir da interpretação dos textos de direito positivo, cuja função é regular condutas sociais, buscando estabelecer um dever ser do mundo social ao qual pertence, ou seja, estabelecer a conduta desejada em face de certos fatos.

A norma jurídica apresenta uma estrutura hipotético-condicional básica, composta por um antecedente e por um consequente, onde dada a ocorrência do fato previsto no antecedente, deverá ser o quanto previsto no consequente. No antecedente encontramos uma hipótese descritiva de um fato, a qual se realizada no mundo fenomênico por um sujeito, ensejará uma relação jurídica prescrita no consequente da norma jurídica, cujo objeto se consubstancia numa obrigação, permissão ou proibição de certa conduta. Assim, realizado um determinado fato descrito no antecedente, irromperá a relação jurídica prescrita no consequente.

No contexto do Direito Tributário, as normas jurídicas orbitam em torno do tributo que, baseadas nas disposições do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/66), pode ser definido como a obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que não se constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou por ela delegado em forma de lei), e cujo sujeito passivo é alguém que é posto nessa situação por força de lei.

Ainda, é necessário ter em mente que a arrecadação tributária é auxiliada por diversos deveres de cunho não pecuniário, prestados pelos sujeitos passivos, legalmente denominados de obrigações acessórias, conforme determinado pelo art. 113, § 2º, do CTN.

Portanto, em termos de normas tributárias, podemos delimitar, essencialmente, as normas pertinentes à obrigação principal e as pertencentes às obrigações acessórias, todas, de uma forma ou de outra, voltadas à arrecadação de tributos.

Ocorre que o Direito não age diretamente na realidade, mas a transforma por meio da indução de comportamentos prescritos no consequente normativo. Nessa medida, a fim de assegurar a sua efetividade, garantindo a sua observância pelos súditos, o Direito deve possuir mecanismos de reação em face de seu descumprimento, revelando, portanto, o caráter coercitivo das normas jurídicas, característica esta que confere traço essencial da ordem jurídica.

Nesse contexto, insere-se a sanção, caracterizada como uma espécie de norma jurídica que se presta para ilidir a prática de condutas indesejadas pelo Ordenamento Jurídico (condutas antijurídicas), seja pela repressão da efetiva prática destas condutas mediante a incidência da norma sancionatória, como de forma preventiva pelo desencorajamento de sua prática diante da existência da consequência sancionatória.

Assim como qualquer norma jurídica, a sanção possui a mesma estrutura hipotético-condicional mencionada, mas em sua hipótese está descrita o descumprimento da consequência de outra norma jurídica e sua própria consequência será um gravame ao infrator e/ou a imposição coercitiva da observância da norma jurídica descumprida.

Estes são os pilares das premissas teóricas que assumimos para nortear nossas análises, adotando a acepção de que a penalidade tributária como uma reação ao descumprimento da obrigação tributária principal e acessória. Dessa forma, objetiva-se normatizar as sanções tributárias de forma que estritamente assegurem a efetividade do cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, de forma justa e eficiente.

Ainda, para melhor contextualizar os dispositivos analisados neste texto, em especial os artigos 2º e 3º, cumpre-nos fazer um breve corte metodológico quanto às espécies de sanções tributárias, especialmente em relação ao descumprimento de obrigação principal (i.e., pagar o tributo).

Em termos práticos, a falta de pagamento do tributo, por si só, em princípio, é um ato ilícito passível de punição que, usualmente, se dá mediante a aplicação de multa. Contudo, a experiência tributária mostra que esta conduta pode se dar das mais diversas formas, tais como por simples atraso por parte do sujeito passivo (mora) ou constituída mediante lançamento de ofício pela autoridade fiscal, quando identificada infração à legislação fiscal e, ainda, neste último caso, a infração pode decorrer de artifícios dolosos empregados para inadimplir o tributo (e.g., fraude).

Considerando isso, a legislação, doutrina e jurisprudência tendem a categorizar as multas de acordo com a conduta que levou ao inadimplemento, obrigação inadimplida e meios empregados. Nessa medida, consideramos as seguintes espécies de penalidades tributárias: (a) multa de mora; (b) multa de ofício; (c) multa agravada; e (d) multa por descumprimento de obrigações acessórias.

Para fins deste texto, focaremos nas multas de ofício, agravada – tratadas no artigo 2º – e de mora – tratada no artigo 3º.

### **3. COMENTÁRIOS AO ARTIGO 1º**

Art. 1º. As sanções tributárias podem decorrer do descumprimento de obrigação principal ou acessória.

Este artigo inaugura a norma geral sobre penalidades tributárias, delimitando o seu escopo de alcance. Para tanto, considerando a premissa de que tais penalidades são reações ao descumprimento das normas tributárias, delimitamos o escopo normativo justamente dentro das balizas destas mesmas normas tributárias.

Assim, utilizamos como base as terminologias empregadas pelo artigo 113 do CTN, abaixo citado:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.  
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A esse respeito, destacamos que bem sabemos as inúmeras discussões doutrinárias e críticas quanto à terminologia legal de obrigação principal e obrigação acessória, porém, considerando a tradição jurídica e o enraizamento destas terminologias na experiência jurídica pátria, optamos por manter as mesmas terminologias já utilizadas pelo CTN.

Como é possível verificar, o CTN separa as obrigações tributárias entre principal e acessória. Além disso, apesar de algumas imprecisões textuais, já aponta que o descumprimento das obrigações principal e acessória podem gerar penas pecuniárias.

Considerando isso, o proposto artigo 1º da norma geral de penalidades tributárias visa reiterar o atual artigo 113 do CTN, delimitando o escopo das penalidades tributárias.

Ressaltamos que não descartamos a possibilidade de imposições de outras sanções de natureza administrativa, como regimes especiais e acompanhamentos diferenciados para devedores contumazes. Contudo, optamos por um corte de escopo, porquanto as penalidades estritamente inerentes ao descumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias podem se sujeitar a uma regulamentação de caráter geral, para qualquer tributo, ao passo que as sanções administrativas tendem a ser direcionadas para as especificidades de cada tributo e ente tributante, podendo perder efetividade se normatizadas de forma geral.

#### 4. COMENTÁRIOS AO ARTIGO 2º

Art. 2º. As multas decorrentes da falta de pagamento de tributos constituídas m lançamento de ofício terão como base de cálculo o valor do tributo e serão aplicadas em:

I – 40% (quarenta por cento);

II 30% (trinta por cento) para as microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional; e

III – 20% (vinte por cento) para os microempreendedores individuais (MEI).

Parágrafo 1º. A multa prevista no caput não será aplicada ao sujeito passivo que:

I - participar de programas de cooperação e conformidade instituídos pela União, Estados ou Municípios à época do fato gerador; e

II - tenha agido de acordo com o entendimento firmado em solução de consulta editada pela Administração tributária, vigente ao tempo dos fatos ou editada posteriormente aos fatos, ou precedente de observância obrigatória, conforme os artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei n 10.522/2002.

Parágrafo 2º. As multas de que trata o caput deverão ser graduadas em razão da culpabilidade do agente, bem, como o potencial ofensivo da infração cometida.

I - A penalidade prevista no caput será reduzida nas hipóteses em que for constatado erro escusável do sujeito passivo, cujo comportamento demonstre sua cautela para assegurar o adequado cumprimento da obrigação tributária, sendo reduzida em 30% (trinta por cento);

II - A penalidade prevista no caput será reduzida em 30% (trinta por cento) nos casos em que:

a) o lançamento de ofício decorrer de divergência na interpretação da legislação que disponha sobre a obrigação tributária;

b) o sujeito passivo tenha agido de acordo com as orientações gerais da época ou as práticas reiteradas adotadas pelo segmento de mercado em que esteja inserido, sendo considerada orientação geral da época o entendimento majoritário da jurisprudência administrativa ou judicial sobre o tema fiscalizado, que ainda não tenha sido

consolidado conforme uma das hipóteses dos artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei nº 10.522/02.

III - A penalidade prevista no caput será agravada nas hipóteses em que:

- a) houver resistência ou embaraço à fiscalização, sendo majorada em 50% (cinquenta por cento);
- b) for verificada fraude, sendo fixada no percentual de 100% do valor do tributo devido, inclusive nas hipóteses dos incisos II e III do caput.

Parágrafo 3º. A aplicação das penalidades tratadas neste artigo não poderá resultar na imposição de multa que ultrapasse o percentual de 100% do valor do tributo exigido.

Este dispositivo visa regulamentar a denominada “multa de ofício”. Trata-se de multa decorrente da falta de pagamento do tributo, cujo antecedente normativo pressupõe a não quitação do crédito tributário dentro de seu prazo de vencimento. Contudo, ao contrário da multa de mora de que trataremos mais adiante, a multa de ofício pressupõe a completa inércia do devedor, que deixa de realizar o pagamento do tributo devido, sendo usualmente constituída e aplicada pela autoridade fiscal quando do auto de infração (ou documento semelhante), em que esta autoridade efetua o lançamento de ofício e, sendo o caso, aplica a penalidade cabível, conforme determina o art. 142 do CTN.

A multa agravada muito se assemelha à multa por falta de pagamento de tributo, possuindo, até certo ponto, a mesma materialidade, qual seja, “deixar de pagar tributo no vencimento”. Contudo, trata-se de penalidade agravada porque a falta de pagamento do tributo se deu em razão de alguma causa dolosa, caracterizando uma verdadeira intenção de lesar o erário público.

Um exemplo notório da multa de ofício e multa de mora é a prevista para os tributos federais, capitulada no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, em regra, aplica-se a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, no caso de lançamento de ofício; contudo, em caso de sonegação, fraude conluio, a multa será duplicada, resultando na alíquota de 150%.

Com efeito, tem-se que a ausência de pagamento do tributo é uma infração punível com multa tributária, sendo que, quando decorrente de uma conduta dolosa, tendente a sonegar ou fraudar, sozinho ou em conjunto, buscando-se o dano ao erário como resultado das condutas do agente, implicará no agravamento da multa. Tem-se, portanto, o dolo como qualificador da conduta descrita na hipótese normativa.

É medida de justiça que visa punir de forma mais severa os agentes que efetivamente buscam o inadimplemento tributário de forma dolosa (ou arditosa). Isso porque, deixar de pagar o tributo não necessariamente significa o emprego de medidas ilícitas, mas pode decorrer de divergências de interpretação ou mesmo erro por parte do sujeito passivo; porém, quando o inadimplemento decorre de práticas arditosas, tem-se que o agente efetivamente buscou lesar o erário público, deliberadamente deixando de contribuir com tributos devidos, porém ocultando a prática.

Considerando estas premissas, passamos a avaliar o dispositivo legal proposto, iniciando pelo caput.

Art. 2º. As multas decorrentes da falta de pagamento de tributos constituídas m lançamento de ofício terão como base de cálculo o valor do tributo e serão aplicadas em:

I - 40% (quarenta por cento);

II - 30% (trinta por cento) para as microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional;

III - 20% (vinte por cento) para os microempreendedores individuais (MEI).

O caput do artigo estabelece a norma geral de multa de ofício (*multas decorrentes da falta de pagamento de tributos constituídas em lançamento de ofício*), estabelecendo duas importantes limitações: (a) base de cálculo sendo o valor do tributo; e (b) alíquota padrão de 40% e alíquotas inferiores para optantes do Simples Nacional (30%) e para microempreendedores individuais (20%).

Estas limitações visam justamente estabelecer multas tributárias justas e eficazes que alcançam as finalidades punitivas,

preventivas e pedagógicas, porém sem assumir feições confiscatórias e arrecadatórias.

Assim, assumimos como premissa que as penalidades tributárias devem observar as seguintes balizas principiológicas: **(a)** direito de propriedade, insculpido no caput do artigo 5º da Constituição Federal, e reiterado em seu inciso XXII, de forma a impedir que o Estado se aproprie dos bens particulares ou, já o tendo feito, sacrifique-os mediante processo de confisco; **(b)** vedação ao confisco, como decorrência do princípio tributário previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, de forma que as penalidades não podem ser utilizadas como medida de confisco da propriedade privada, devendo ser suficiente para punir, educar e ressocializar o infrator; **(c)** proporcionalidade, a qual exige que que as atividades estatais sejam exercidas na extensão e intensidade proporcionais à finalidade pública a qual estão atreladas; e **(d)** isonomia, segundo a qual a sanção tributária deve colocar o infrator em situação jurídica distinta daqueles que cumprem as normas.

Em razão dessas balizas, apontamos o primeiro limitador, relativo à base de cálculo da multa, que deve corresponder ao montante do tributo inadimplido. Trata-se de medida necessária para se estabelecer uma multa coerente com o dano causado (tributo inadimplido), bem como evitar arrecadações disfarçadas de penalidades, mediante bases de cálculo incoerentes (e.g., valor de operação).

A esse respeito, apontamos que, quando se trata de instituição de tributo, deve-se observar o princípio da capacidade contributiva objetiva, segundo a qual deve ser tributada objetivamente parcela do signo presuntivo de riqueza, devendo, para tanto, o legislador selecionar um evento que apresente dimensão econômica e eleger uma base de cálculo que o dimensione. Assim é que, por exemplo, o ICMS possui como base de cálculo o valor da operação, na medida em que o fato tributável é justamente a própria operação mercantil, sobre a qual o contribuinte oferecerá ao Estado parcela a título de tributo.

Assim, no tocante à norma primária dispositiva, o critério prestacional (ou quantitativo) deve guardar relação com o fato descrito na hipótese, representando uma parcela deste, de forma

que a capacidade contributiva será objetivamente revelada no fato (independendo dos aspectos subjetivos do sujeito passivo), representando a prestação tributária uma parcela desta riqueza.

Trazendo estas noções para as sanções tributárias, temos que, se pelo princípio da capacidade contributiva o sujeito passivo deve contribuir na proporção do fato signo presuntivo de riqueza apresentado, para as sanções tributárias o infrator deve ser punido na proporção do dano causado.

Assim, tendo em vista que as sanções tributárias possuem como hipótese o fato ilícito danoso, é imperioso que a prestação prescrita no consequente normativo guarde relação com ela, de forma que (a) não seja confiscatória, (b) desrespeitosa ao princípio da proporcionalidade e (c) seja isonômica, garantindo que cada infrator seja punido proporcionalmente ao dano por ele causado. É importante medida para garantir a isonomia entre os infratores, punindo-os na proporção do respectivo dano causado.

Dessa forma, se a sanção tributária há de ser proporcional ao dano causado pelo descumprimento da obrigação tributária, tem-se que, no caso da falta de pagamento do tributo, o dano é justamente o tributo inadimplido, de forma que esta é a única base de cálculo coerente com a correspondente penalidade.

Ainda, não se mostra razoável a adoção de base de cálculo para a sanção tributária equivalente àquela do próprio tributo, pois se estaria elegendo montante que representa a dimensão econômica do fato jurídico-tributário e não do dano.

Outro aspecto que nos preocupamos foi com relação às alíquotas da multa em questão. Isso porque, mesmo que a base de cálculo seja devidamente dimensionada, caso a alíquota se mostre demasiadamente elevada, a multa pode acabar por representar uma dupla arrecadação (o tributo e o mesmo valor a título de multa).

Nesse tocante, destacamos que a alíquota de multas tributárias é um tema bastante debatido na jurisprudência, havendo, inclusive, precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que tais penalidades não poderiam ultrapassar o montante do próprio tributo exigido.

A título exemplificativo, citamos a ADI 551/RJ, na qual o STF avaliou os §§ 1º e 2º do Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, os quais determinavam que: (a) as multas pelo não recolhimento de tributos não poderiam ser inferiores a duas vezes o valor do tributo; e (b) as multas decorrentes de sonegação de tributos não poderiam ser inferiores a cinco vezes o valor do tributo.

Neste caso, o Plenário do STF ressaltou que a vedação ao confisco é uma limitação ao poder de tributar aplicável também às multas relacionadas ao descumprimento de obrigações tributárias. Assim, entendeu-se que deve existir uma proporcionalidade entre a violação da norma jurídica tributária e a sua consequência sancionatória.

Apontamos que os Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio bem identificam que há uma dificuldade em se encontrar um patamar razoável para a fixação de penalidades tributárias, mas que, mesmo assim, multas equivalentes a no mínimo 200% ou 500% do montante do tributo inadimplido são confiscatórias. Inclusive, o Ministro Marco Aurélio destacou que a multa não pode ultrapassar o montante do próprio tributo inadimplido.

Outro exemplo que citamos é a decisão no AI 727.872 AgR/RS, no qual a Primeira Turma do STF avaliou a constitucionalidade da multa de mora no montante de 30% do valor do tributo pago em atraso.

Neste caso, foi verificado que as penalidades devem ser dosadas de acordo com o dano causado e a conduta do contribuinte, de forma que condutas dolosas com o intuito de causar dano devem ser punidas mais severamente do que o contribuinte que venha a cometer uma falta por equívoco na interpretação da legislação tributária.

Partindo-se da premissa de que as multas moratórias possuem aspecto preventivo mais latente, servindo de desestímulo ao atraso, ao passo que as multas por falta de pagamento revelam um caráter mais gravoso, mostrando-se como verdadeiras reprimendas pelo inadimplemento das obrigações tributárias, de forma que ambas as medidas devem ser graduadas de forma distinta.

Dessa forma, o Relator Ministro Roberto Barroso concluiu que a multa moratória é razoável quando limitada ao

patamar de 20% do valor do tributo e a multa pelo não pagamento ao patamar de 100% do valor do tributo inadimplido. Como resultado, a multa aplicada ao caso concreto foi reduzida de 30% para 20% do valor do tributo pago em atraso.

Em face destas considerações, tomamos como ponto de partida da nossa proposta a citada legislação federal que estabelece a alíquota de 75% para a multa de ofício básica. Todavia, pareceu-nos que o patamar básico de 75% seria demasiadamente elevado, visto que o limite da multa razoável é de 100% do valor do tributo, razão pela qual buscamos uma alíquota inferior, de forma a estipular uma punição adequada, deixando margem para hipóteses de majoração que, estas sim, podem chegar a 100%.

Assim, considerando que propusemos uma multa de mora de 15% no artigo 3º adiante avaliado, entendemos que a alíquota básica de 20% seria adequada, visto que é mais que o dobro daquela aplicada à simples mora, porém, ainda abaixo de 50%, que seria metade do tributo devido.

Além disso, considerando a complexidade da legislação tributária brasileira e a dificuldade de gestão da legislação e, por vezes, das obrigações acessórias, entendemos por bem estabelecer alíquotas distintas em face do porte econômico do contribuinte, aferível pelo seu regime tributário (normal, Simples Nacional e MEI). Inclusive, isto está em consonância com o artigo 146, III, “d”, da Constituição Federal, que atribui à lei complementar a competência para a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.

Trata-se de medida que entendemos necessária em observância dos princípios da isonomia, proporcionalidade e razoabilidade, bem como dado o caráter pedagógico das sanções, de forma a impor uma punição razoável para o porte econômico do infrator, sem, contudo, onerá-lo de forma a não permitir a “ressocialização”, permitindo a continuidade de suas atividades de forma regular. A intenção jamais é punir ao ponto de tornar a pena tributária uma pena de morte do contribuinte, mas sim permitir que o infrator seja apenas, aprenda sua lição e continue suas atividades sem incorrer na infração.

Parágrafo 1º. A multa prevista no caput não será aplicada ao sujeito passivo que:

I - participar de programas de cooperação e conformidade instituídos pela União, Estados ou Municípios à época do fato gerador; e

II - tenha agido de acordo com o entendimento firmado em solução de consulta editada pela Administração tributária, vigente ao tempo dos fatos ou editada posteriormente aos fatos, ou precedente de observância obrigatória, conforme os artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei n 10.522/2002.

Por intermédio deste parágrafo 1º, busca-se prestigiar os contribuintes que tenham agido de boa-fé, afastando a aplicação e multas em caso de inadimplemento de tributos.

A primeira hipótese diz respeito aos contribuintes que participem de programas de cooperação e conformidade instituídos pelos entes tributantes. A ideia é prestigiar os contribuintes que espontaneamente ajam em conjunto com o Poder Público na busca de conformidade tributária.

Nesse contexto, presume-se que o contribuinte buscará a conformidade tributária e será constantemente monitorado e orientado pelo Poder Público, de forma a mitigar os riscos de incorrer em infrações tributários. Todavia, se mesmo diante de todo este zelo o contribuinte vier a ser autuado, a legislação prestigiará a sua boa-fé e excluirá a imposição e multa de ofício, sendo-lhe exigido apenas o tributo inadimplido acrescido de juros e/ou correção monetária.

Outra hipótese de boa-fé que consideramos é o contribuinte que tenha agido de acordo com o entendimento firmado em solução de consulta editada pela Administração tributária, vigente ao tempo dos fatos ou editada posteriormente aos fatos, ou precedente de observância obrigatória, conforme os artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei n 10.522/2002.

Conforme será tratado em artigo próprio mais adiante, trata-se de hipóteses em que o artigo 100 do CTN, com as alterações por nós propostas, afastam a imposição de penalidades, dado que o contribuinte tinha manifestações e provimentos que ampararam o não recolhimento do tributo.

Antes de mais nada, ressaltamos que é necessário avaliar se, em verdade, haveria alguma infração nestes casos, visto que o contribuinte se baseou em uma orientação oficial da autoridade fiscal ou em precedentes vinculantes do Poder Judiciário que, inevitavelmente, introduzem normas no Ordenamento Jurídico.

De qualquer forma, em caso de infrações incorridas nestes casos, a multa não deverá ser imposta.

Parágrafo 2º. As multas de que trata o caput deverão ser graduadas em razão da culpabilidade do agente, bem, como o potencial ofensivo da infração cometida.

I - A penalidade prevista no caput será reduzida nas hipóteses em que for constatado erro escusável do sujeito passivo, cujo comportamento demonstre sua cautela para assegurar o adequado cumprimento da obrigação tributária, sendo reduzida em 30% (trinta por cento);

II - A penalidade prevista no caput será reduzida em 30% (trinta por cento) nos casos em que:

a) o lançamento de ofício decorrer de divergência na interpretação da legislação que disponha sobre a obrigação tributária;

b) o sujeito passivo tenha agido de acordo com as orientações gerais da época ou as práticas reiteradas adotadas pelo segmento de mercado em que esteja inserido, sendo considerada orientação geral da época o entendimento majoritário da jurisprudência administrativa ou judicial sobre o tema fiscalizado, que ainda não tenha sido consolidado conforme uma das hipóteses dos artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei nº 10.522/02.

III – A penalidade prevista no caput será agravada nas hipóteses em que:

a) houver resistência ou embaraço à fiscalização, sendo majorada em 50% (cinquenta por cento);

b) for verificada fraude, sendo fixada no percentual de 100% do valor do tributo devido, inclusive nas hipóteses dos incisos II e III do caput.

Este parágrafo 2º visa prestigiar os princípios da isonomia, razoabilidade e da proporcionalidade, veiculando norma de

cunho axiológico, visando a individualização da pena, apenando de forma individualizada. Para tanto, inspiramo-nos no princípio da individualização da pena, enraizado no Direito Penal, conforme determinado no artigo 5º, XLVI, da Constituição Federal.

Já os incisos trazem medidas mais concretas para a aferição da culpabilidade do agente, seja estabelecendo hipóteses de redução em razão de as condutas que evidenciam zelo por parte do sujeito passivo, ou hipóteses de agravamento frente as circunstâncias fáticas que permeiam a infração.

Em relação ao inciso I, propõe-se a redução da multa em 30% nos casos de erro escusável, quando verificado que houve cautela por parte do sujeito passivo, de forma que não incorreu na infração de forma deliberada (e, muito menos, dolosa), mas por verdadeiro erro (de interpretação e/ou aplicação das normas jurídicas).

Para tanto, inspiramo-nos na excludente de culpabilidade do Direito Penal. Nesse sentido, por exemplo, os artigos 20 e 21 do Código Penal, estabelecem que o dolo é afastado em casos de erro quanto ao tipo, bem como que o erro sobre a ilicitude do ato pode isentar a pena ou reduzi-la.

Traduzindo estes princípios para o Direito Tributário, optamos por não isentar a pena em caso de erro, pois a infração ainda estaria caracterizada, porém, entendemos razoável que a pena venha a ser reduzida.

De qualquer forma, há, ainda, os procedimentos da autotregularização propostos no artigo 6º, de forma que se a autoridade fiscal constatar a infração e o sujeito passivo acatar as orientações fiscais e sanar as irregularidades, então sim a penalidade será isenta.

Já o inciso II estabelece outras hipóteses de redução da penalidade em razão de ter o sujeito passivo se pautado em interpretações jurídicas de caráter geral ou judicial, porém sem especificidade pessoal. Ainda, a infração poderá decorrer de hipótese de simples divergência de interpretação entre fisco e contribuinte, ainda não solucionada pelos órgãos julgadores.

A primeira hipótese diz respeito à redução da multa em razão da divergência de interpretação da legislação. Neste caso a suposta infração tributária não decorre de uma conduta dolosa ou

de erro, mas sim aplicação de uma interpretação divergente daquela da autoridade fiscal. Trata-se de acontecimento corriqueiro na prática jurídica que, inevitavelmente, pode resultar em divergência típicas das ciências humanas.

Assim, propomos a redução da penalidade aplicável quando a infração decorrer de divergência legal. Neste caso, entendemos que a infração estará caracterizada visto que haveria um inadimplemento tributário não amparado em decisão judicial ou norma de caráter geral, porém, haveria uma margem de dúvida. Assim, considerando a legítima divergência de interpretação jurídica, entendemos que seria legítima a redução de penalidade neste caso.

Além disso, entendemos pertinente estabelecer hipótese de redução de penalidade em razão da observância de orientações gerais da época ou as práticas reiteradas adotadas pelo segmento de mercado em que esteja inserido, sendo considerada orientação geral da época o entendimento majoritário da jurisprudência administrativa ou judicial sobre o tema fiscalizado, que ainda não tenha sido consolidado conforme uma das hipóteses dos artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei nº 10.522/02.

Diferentemente da hipótese de isenção da penalidade prevista no parágrafo 1º, II, acima avaliado, neste caso o contribuinte não observou uma orientação específica e com força normativa da autoridade fiscal ou mesmo uma decisão judicial com força vinculante, porém se baseou em orientações gerais, práticas comuns de seu setor e em precedentes judiciais sem efeitos vinculantes.

É dizer, aqui a infração também não foi deliberada, porém o posicionamento do contribuinte se baseou em elementos indiciários de regularidade de conduta. Assim, considerando este elemento diferenciador, entendemos que se trata de uma hipótese de redução da penalidade e não de sua isenção.

Um exemplo de aplicabilidade deste dispositivo é o caso da incidência do IPI sobre a revenda de produtos importados. Neste caso, num primeiro momento, a Primeira Seção Superior Tribunal de Justiça (STJ) – responsável por uniformizar o entendimento da Corte em matéria tributária –, ao julgar o EREsp 1.411.749/PR em 11/06/2014, sem efeitos vinculantes, decidiu

que não haveria incidência do IPI na saída do estabelecimento importador, exceto se o produto fosse submetido à industrialização; porém o tema foi novamente apreciado pela Primeira Seção no julgamento do EREsp 1.403.532/SC em 14/10/2015, porém com efeitos vinculantes sob o rito de recurso repetitivo, sendo agora decidido que os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização.

Este caso bem ilustra que por mais de um ano (de 11/06/2014 a 14/10/2015) o contribuinte tinha uma expectativa de que não haveria incidência do IPI na revenda de produtos importados, dado que a Primeira Seção do STJ havia assim se posicionado, mesmo que em julgamento sem efeitos vinculantes. Com efeito, tendo sido posteriormente revisto o posicionamento do mesmo órgão, porém agora com efeitos vinculantes, é de se resguardar o contribuinte que agiu com base na aparência de regularidade, reduzindo-se a multa imposta.

III – A penalidade prevista no caput será agravada nas hipóteses em que:

- a) houver resistência ou embaraço à fiscalização, sendo majorada em 50% (cinquenta por cento);
- b) for verificada fraude, sendo fixada no percentual de 100% do valor do tributo devido, inclusive nas hipóteses dos incisos II e III do caput.

Parágrafo 3º. A aplicação das penalidades tratadas neste artigo não poderá resultar na imposição de multa que ultrapasse o percentual de 100% do valor do tributo exigido.

Neste inciso, propõe-se o agravamento da multa de ofício em caso de embaraço à fiscalização ou quando a infração decorrer de práticas fraudulentas. Trata-se da comumente denominada multa agravada, tratada linhas acima.

Estas são situações em que, à luz do princípio da isonomia, bem como em face dos caracteres pedagógico e punitivo da sanção, o infrator deve ser punido com mais rigor, seja pelo fato de que praticou condutas tendentes a dificultar os trabalhos

fiscais de investigação ou pelo fato de que a infração decorreu da prática de atos dolosos tendentes a lesar o erário público.

Para este dispositivo, inspiramo-nos nas disposições do artigo 44, §§ 1º e 3º, da Lei nº 9.430/96, que estabelece justamente estas hipóteses de agravamento de multa para fins de tributação federal.

Por fim, ressaltamos que, apesar de serem hipóteses autônomas de agravamento, em princípio poderiam incidir ambas numa mesma autuação fiscal. Ocorre que, havendo a dupla incidência das hipóteses de agravamento, a multa poderia chegar a 150% do valor do tributo, o que, à luz das premissas deste projeto, introduzimos o parágrafo 3º como uma cláusula geral de limitação das multas de ofício a 100% do valor do tributo exigido, independentemente de qualquer situação.

Trata-se de medida baseada em precedentes do STF, bem como na premissa de que a penalidade não pode ser um meio de arrecadação, mas sim de punição. Com efeito, se a pena supera o dano (tributo inadimplido), não se estaria mais tratando de apenamento, mas sim de confisco patrimonial.

## 5. COMENTÁRIOS AO ARTIGO 3º

Art. 3º. As multas decorrentes do pagamento em atraso de tributos objetivam punir a mora no adimplemento e serão calculadas à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por pagamento qualquer forma de extinção do crédito tributário.

§3º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a quinze por cento.

§4º Não se aplica a multa prevista no caput na hipótese de denúncia espontânea de que trata o art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§5º. Os mecanismos eletrônicos da Administração Tributária Federal, Estadual e Municipal deverão ser atualizados para o fim de se dar integral cumprimento às previsões constantes neste artigo, sob pena de que se materialize excesso de exação que ensejará o direito à restituição do valor pago a maior.

Por fim, neste dispositivo tratamos da denominada multa de mora. Como visto, trata-se, essencialmente, de uma multa por falta de pagamento de tributo, porém em caso de mora, sem que tenha ocorrido lançamento de ofício impondo multa de ofício.

Aqui o sujeito passivo não age de forma a contrariar a norma de incidência tributária, em verdade, concorda com a incidência – tanto que procede à liquidação do débito fiscal –, porém, por qualquer motivo, apenas não observou o prazo de vencimento do tributo, liquidando-o em atraso. Com efeito, impõe-se uma penalidade menos severa do que a multa de ofício e, ainda, graduada no tempo, de acordo com a extensão do período de mora.

Quanto à alíquota máxima de 15%, entendemos que se trata de um percentual adequado pois, além de ser menor do que a multa de ofício aplicada ao MEI (20%), é menos da metade da alíquota da multa de ofício geral (40%).

Em relação ao parágrafo 4º, propõe-se afastar a multa de mora em caso de denúncia espontânea. Isso porque, a denúncia espontânea é diferente da simples mora, pois em tal caso o sujeito passivo percebe posteriormente ter incorrido em infração à legislação tributária, porém, antes de qualquer medida fiscal, espontaneamente paga o tributo e em seguida declara a infração já sanada. É dizer, não há crédito tributário constituído, de forma que o contribuinte age de forma espontânea para corrigir a infração.

No caso da simples mora, o crédito tributário já está constituído, porém sua liquidação se deu em atraso, ou seja, o débito é de conhecimento e exigibilidade do fisco. OU seja, a infração já se torna conhecida pela autoridade fiscal a partir do momento em que o prazo de vencimento do crédito constituído não é observado.

A isenção da multa de mora em caso de denúncia espontânea se dá pela necessidade de positivar o entendimento firmado neste sentido pelo STJ no julgamento do REsp 1.149.022/SP, sob o rito de recurso repetitivo. Nesse sentido, assim constou expressamente da ementa deste julgado:

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

A despeito disso, verifica-se que, na prática, muitos entes tributantes não admitem a denúncia espontânea sem a imposição da multa de mora. Inclusive, considerando que comumente o pagamento do tributo se dá mediante a emissão de guias em sistemas eletrônicos do próprio ente tributante, estes automaticamente calculam a multa.

Assim, a fim de prestigiar a jurisprudência vinculante do STJ e evitar litígios, propõe-se que, em caráter de norma geral, seja positivada a isenção da multa de mora em caso de denúncia espontânea, bem como que as administrações tributárias ajustem seus sistemas eletrônicos de forma a permitir a operacionalização desta norma, sob pena de caracterização de excesso de exação.

## **BIBLIOGRAFIA**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 551, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp n. 1.411.749/PR, relator Ministro Sérgio Kukina, relator para acórdão Ministro Ari Pargendler, Primeira Seção, julgado em 11/6/2014, DJe de 18/12/2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp n. 1.403.532/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 14/10/2015, DJe de 18/12/2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.149.022/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe de 24/6/2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2008.

OLIVEIRA, Júlio M. de. REZENDE, Gabriel Caldiron. Dosimetria e proporcionalidade das sanções tributárias. in: PRODIREITO: Direito Tributário: Programa de Atualização em Direito: Ciclo 3 / organização Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; organizadores: Paulo de Barros Carvalho, Fabiana Del Padre Tomé, Lucas Galvão de Britto. Porto Alegre: Artmed Panamericana, 2017.

PAULINO, Maria Ângela Lopes. As multas no direito tributário. in: Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais. MOREIRA, André Mendes (coord.). São Paulo: Noeses, 2013.

SALUSSE, Eduardo, Perez. Moderação sancionatória no processo administrativo paulista: uma análise empírica e teórica. São Paulo: Quartier Latin, 2016.



## AS MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO OU CUMPRIMENTO INADEQUADO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

*Maria Andréia F. dos S. Santos*  
Pesquisadora do GT de Infrações Tributárias do  
NEF/FGV-SP

**Resumo:** no ordenamento jurídico brasileiro em vigor há uma multiplicidade de obrigações acessórias em todos os níveis e de penalidades previstas para seu descumprimento ou para seu cumprimento inadequado, onde o exame dessas regras evidencia o quanto estas são disformes e penalizam excessivamente os contribuintes, num ambiente onde a própria complexidade das obrigações é a fonte mais comum dos erros cometidos pelos operadores. Buscando dar coerência às atuais regras do direito tributário sancionatório e criar um ordenamento específico com status de lei complementar para veicular normas de caráter nacional a serem observadas por todos os entes da Federação, o Projeto de Lei Complementar que se constitui no objeto do trabalho do Grupo de Estudos da FGV/NEF GT Infrações Sec. 21 dá um tratamento específico para tais penalidades, visando adequar sua aplicação ao ambiente que se espera surja no Brasil após a aprovação da reforma tributária sobre o consumo, mais racional e mais moderno.

Em tempos de discussões intensas sobre a PEC 45, em todas as suas nuances e disposições, ressurgiu fortemente dentre todos o debate sobre um dos princípios que marcam o projeto de emenda constitucional aprovado, que é a simplificação do sistema tributário nacional, que não se restringe só à simplificação da tributação sobre o consumo, mas também abrange todo o imenso cipoal de obrigações acessórias previstas nas administrações tributárias de todas as esferas da federação (União Federal, Estados e Municípios).

Como o sistema tributário brasileiro divide os tributos nele previstos entre as esferas da federação, às quais cabe, dentro do exercício da sua respectiva competência legislativa, editar normas que instituam efetivamente as exigências fiscais, com todo o delineamento da sua figura em termos de fato gerador, base de cálculo, contribuintes, tais normas também se debruçam sobre as penalidades passíveis de serem aplicadas para a hipótese de descumprimento das regras estabelecidas.

Nesse sentido, surgem as multas a serem aplicadas na hipótese de descumprimento da obrigação tributária principal, bem como aquelas previstas para as hipóteses de descumprimento ou inadequado cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

Dentro da tradicional divisão das infrações entre objetivas e subjetivas, as multas vinculadas às obrigações acessórias enquadram-se como vinculadas a infrações objetivas, onde não se faz necessária a apuração da vontade do infrator, pois o resultado já está previsto na descrição normativa, sendo certo que a configuração do ilícito não dependerá da intenção do agente.

Vale recordar, ainda, a multa vinculada à ausência de cumprimento ou ao cumprimento inadequado das obrigações acessórias tem por finalidade desestimular a prática da infração pelo infrator, visando a preservação do interesse do Estado de garantir o adequado funcionamento da Administração Pública Tributária.

Entretanto, em que pese esse evidente caráter pedagógico e de desestímulo ao descumprimento das obrigações acessórias, o fato é que, na medida em que a tributação se torna mais complexa e os ambientes das Administrações Tributárias mais digitais, as obrigações acessórias tornam-se mais complexas e detalhadas, sujeitando o contribuinte ao seu adequado cumprimento, sob pena de que haja sua apenação em caso de descumprimento ou de cumprimento inadequado.

Além disso, também se há de considerar que as legislações dos Estados e Municípios preveem, em muitos casos, multas semelhantes para tipos infracionais semelhantes. Contudo, como há uma autonomia legislativa de tais entes e uma diversidade nos tributos por eles exigidos, a consequência foi a criação de um

sistema tributário sancionatório específico em cada unidade da federação e em cada Município.

Por força disso, existem 27 legislações distintas entre os Estados e o Distrito Federal, e, em princípio, 5.568 legislações municipais tratando sobre infrações e penalidades.

Assim, cada ente cria inúmeros tipos de infrações, além das penalidades tributárias específicas para cada uma delas, sujeitando os contribuintes que praticam operações cujos fatos geradores ocorram dentro dos seus territórios aos tipos tributários penais previstos na respectiva norma e às multas específicas nela previstas, gerando para contribuintes que possuem operações nacionais um intenso trabalho de equipes especializadas não só em termos de acompanhamento de todas as regras aplicáveis às operações realizadas em cada ente, mas também da criação de programas internos de conformidade e *compliance* tributário aptos a evitar que infrações sejam cometidas e, em especial, que elas sejam cometidas no preenchimento e entrega de obrigações acessórias.

Para o contribuinte, são inúmeras as regras e cautelas a serem adotadas e implementadas, para se evitar que numa operação praticada no Estado X seja observada, por erro do contribuinte, a forma de preenchimento da obrigação acessória do Estado Y.

E, de fato, há uma significativa variação não apenas nos tipos infracionais, mas também nas próprias penalidades passíveis de serem aplicadas.

Exemplificando, numa determinada legislação estadual, deixar de pagar tributo pode ensejar uma penalidade de até 75% do valor do imposto, como prevê a legislação do Estado de São Paulo. Entretanto, noutra unidade da Federação, deixar de pagar tributo apurado em auto de infração pode ensejar uma multa de até 100% do valor do imposto cobrado, como está previsto na legislação estadual do Estado do Mato Grosso do Sul).

Noutro giro, se o foco estiver nas infrações estaduais cometidas com relação ao creditamento de ICMS, há uma inacreditável variedade nas penalizações possíveis. Exemplo disso é o fato de que em alguns Estados essa infração é punida com multa no percentual de 100% do valor do tributo, como se dá no Estado

de São Paulo, enquanto no Estado do Rio de Janeiro, essa multa está prevista no percentual de 120%, chegando-se ao ponto de o Estado do Mato Grosso do Sul prever a aplicação dessa penalidade no importe de 150%.

Nesse sentido, o exame da legislação do Estado de São Paulo que trata do ICMS, demonstra as apenações aplicáveis ao descumprimento de tipos específicos de obrigações acessórias.

*A emissão de documento fiscal com inobservância de requisito regulamentar ou falta de obtenção de visto em documento fiscal* enseja a aplicação de multa equivalente a 1% (um por cento) do valor da operação ou prestação relacionada com o documento, ao passo que a *emissão ou preenchimento de qualquer outro documento com inobservância de requisito regulamentar ou falta de obtenção de visto fiscal, quando exigido* gera a aplicação de multa em igual percentual, incidente sobre o valor da operação.

Prosseguindo na legislação paulista, *a falta de registro eletrônico de documento fiscal - REDF ou de transmissão de documento fiscal ou de autorização de uso de documento fiscal, quando exigidos pela legislação* gera a aplicação de multa no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou prestação indicada no documento fiscal.

*A falta de solicitação de cancelamento de documento fiscal eletrônico, quando exigido pela legislação, ou solicitação de cancelamento desses documentos após transcurso do prazo regulamentar* enseja a aplicação de multa no percentual de 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação constante do documento.

Note-se que em todas essas situações não se cogita se da infração decorreu ou não a exigência de tributo, pois apenas o cometimento dessas infrações, ainda que não existam repercussões em termos de exigência do próprio tributo já sujeita o contribuinte à penalidade.

No plano federal, uma das multas que mais comumente é aplicada é a que diz respeito à entrega da EFD ICMS/IPI, onde para os casos de falta de entrega dentro do prazo regulamentar incide multa equivalente a 0,02% por dia de atraso sobre o valor da receita bruta da empresa no período, limitada ao percentual de

1%, ao passo que a entrega da obrigação acessória com omissão ou informações incorretas sujeita o contribuinte a multa no percentual de 5% do valor da operação.

Inegavelmente, tais multas são relevantes, eis que incidem sobre o valor das operações consignadas na obrigação acessória.

Registre-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a multa prevista no art. 7º, inc. II da Lei 10.426/02 nos autos do RE 606.010/PR, decidiu pela sua constitucionalidade. Para melhor elucidação do alcance do julgado, vale realçar abaixo o dispositivo legal cuja constitucionalidade foi questionada, *in verbis*:

Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

O exame de constitucionalidade teve por foco a multa prevista no inciso II, que é de 2% ao mês-calendário ou fração incidente sobre o valor dos tributos e contribuições informados na DCTF no caso de falta de entrega ou entrega após o prazo, com a limitação de 20%.

A decisão do Supremo Tribunal Federal foi no sentido de que não há violação aos princípios da proporcionalidade e tampouco da vedação ao confisco, *in verbis*:

*TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – MULTA – LEI Nº 10.426/2002. Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório.*

Vale realçar que o tema deverá ser julgado de forma específica pelo STF e sob o rito da repercussão geral nos autos do RE 640.452, onde se decidirá sobre a aplicação de multas desproporcionais e confiscatórias sobre o valor da operação, com foco específico nos casos em que não há a exigência de tributo.

Nos autos do RE 640.452 está em discussão a constitucionalidade da aplicação de multa isolada no percentual de 40% sobre o valor de operação em caso em que não há tributo devido, mas onde houve o cometimento de condutas como o transporte de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal.

O impacto dessa discussão é muito significativo em termos de se conferir maior organicidade e coerência interna ao sistema das penalidades no ordenamento jurídico pátrio, tratando-se essa espécie de multa como um instrumento pedagógico e não arrecadatório, pois as legislações dos Estados costumam prever multas que são extremamente elevadas e que consideram como base de cálculo o valor da operação, ao invés do valor do tributo incidente na operação.

No caso em discussão no Supremo Tribunal Federal, o Estado de Rondônia prevê em sua legislação a aplicação da multa de 40% sobre o valor da operação quando houver a aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito,

venda, exportação, remessa ou entrega de mercadoria desacompanhada de documento fiscal próprio ou em situação irregular.

Nesses casos, não há a exigência do tributo, mas apenas a penalização do contribuinte por ter deixado de observar o cumprimento de obrigação acessória. E há o grande diferencial de que essas penalidades incidem sobre o valor da operação, o que torna a multa absolutamente desproporcional com relação ao próprio tributo incidente na operação.

Exemplificativamente, se se for considerar a alíquota padrão de ICMS de 18%, essa penalidade é mais do que o dobro do que a própria exigência de ICMS.

Nos Estados de São Paulo essa espécie de infração é apenada com multa de 35% do valor da operação, ao passo que no Estado de Goiás a multa é de 25% e nos Estados de Santa Catarina e Mato Grosso do Sul essa multa é de 30% do valor da operação.

Inegavelmente, há a necessidade de que o STF, ao julgar o tema, sopes e analise a multa estabelecida à luz da complexidade que marca o cumprimento das diversas obrigações acessórias impostas aos contribuintes, em cuja entrega é comum o cometimento de erros por parte dos contribuintes, os quais, via de regra, são severamente apenados por multas que tomam por base de cálculo do valor da operação, em penas aplicadas de forma objetiva, independentemente da vontade e da intenção do agente.

Há uma legítima expectativa de que, respeitada a finalidade pedagógica de desestimular a prática da infração, seja fixado o princípio de que a penalidade não pode ser desproporcional e confiscatória.

Nessa análise, espera-se que haja coerência no entendimento a ser manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, como se deu no julgamento do percentual máximo da multa moratória, em que o Tribunal estabeleceu balizas e critérios que afastem a abusividade e desproporcionalidade dessa espécie de penalidade.

Apenas os Ministros Luís Roberto Barroso (relator) e Dias Toffoli proferiram seus votos. O julgamento foi suspenso em razão do pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes e ainda não há uma data definida para o retorno do tema à pauta de julgamento.

Até o momento foi proposta a fixação da seguinte tese:

1. Havendo tributo ou crédito, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica limitada, respectivamente, a 0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente. 3. Na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e *ne bis in idem*, propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data.

Anote-se que, no caso já examinado pelo STF sobre o percentual da multa tributária de caráter moratório – Tema nº 214, no RE nº 582.461/SP.

Nesse precedente, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a multa tributária de caráter moratório em patamar de 20% sobre o débito tributário atende ao princípio da razoabilidade e não viola a regra do não confisco.

Confira-se a ementa do julgado em questão, *in verbis*:

*1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao*

*apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária.* 3. **ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes.** A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. **Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes.** A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. **Recurso extraordinário a que se nega provimento.**

*(RE 582461, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18-05-2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177)*

Ao lado da expectativa com o resultado do julgamento do RE 640.452, é fato que o Poder Legislativo também tem buscado dar um tratamento mais adequado à questão através de projetos de iniciativas de ambas as casas.

Nesse sentido, registre-se o Projeto de Lei Complementar PLP 17/02, já aprovado na Câmara dos Deputados para instituir o Código de Defesa do Contribuinte, com alterações em diversas normas federais, tais como a Lei de Execuções Fiscais, o Código Tributário Nacional, o Código de Processo Civil e o Decreto 70.235/72.

No que interessa ao presente trabalho, cabe destacar o conteúdo principiológico previsto de forma preambular no Código de Defesa do Contribuinte consistente na submissão da Administração Pública aos seguintes princípios:

- facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, com a utilização de formas simples e suficientes para propiciar adequado grau de certeza e segurança;
- adequação entre meios e fins que imponha menor onerosidade aos contribuintes;
- reconhecimento da vulnerabilidade do contribuinte perante a atuação sancionatória da Fazenda Pública;

No Código de Defesa do Contribuinte aprovado garante-se ao contribuinte o direito de *“ter considerados, na aplicação da legislação tributária, os fatos e as circunstâncias que possam afetar suas obrigações, sua capacidade de pagamento ou sua capacidade de fornecer informações em tempo hábil”*.

Recorde-se que o Código de Defesa do Contribuinte aprovado na Câmara dos Deputados é um projeto de lei complementar nacional que estabelece as regras a serem observadas pela Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, justamente em razão desse caráter de norma nacional é que assume especial relevo as disposições nele previstas

sobre as regras para a quitação de crédito tributário formalizado em auto de infração.

Uniformizando essas regras para todos os entes da federação, prevê-se que haverá uma redução das multas aplicadas em 60% caso o pagamento ocorra dentro do prazo para a apresentação de impugnação e de 40% na hipótese de o pagamento ser realizado durante o curso do processo administrativo.

O Projeto também prevê que os descontos serão majorados em 20% se houver a confissão irretratável dos débitos e infrações e renúncia ao direito de contestar as exigências.

Já no que diz respeito às multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, o Projeto altera o art. 113 do CTN para passar a prever para o limite de 20% do valor do tributo devido ao qual estejam relacionadas as penalidades aplicadas em decorrência de descumprimento de obrigação acessória de caráter formal, conjuntamente consideradas.

O Projeto do Código de Defesa do Contribuinte pende de tramitação no Senado Federal, mas, sem dúvida, da sua redação emergem princípios de substancial relevância para o objetivo final de se dar maior organicidade e razoabilidade ao sistema de penalidades tributárias existente em nosso país.

Já no Projeto de Lei Complementar 555/23, apresentado na Câmara dos Deputados, pretendia-se alterar o artigo 113 do CTN para se prever o quanto segue:

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, será passível de penalidade educativa e orientativa, com sanções administrativas, sem caráter pecuniário.

§4º Nos casos em que as informações contidas na obrigação acessória afetar, diretamente, a arrecadação do tributo e/ou dificultar e/ou obstruir a fiscalização, seja por culpa ou dolo, a sua inobservância acarretará penalidade pecuniária, que será cobrada pelos mesmos mecanismos aplicados às obrigações principais. (NR)

Realce-se que no referido projeto de lei complementar constava claramente a necessidade de que as penalidades vinculadas ao descumprimento de obrigações acessórias devem ter

conteúdo educativo e orientativo, admitindo-se que nas hipóteses em que a infração afetasse a arrecadação do tributo ou dificultasse a fiscalização, a multa seria aplicada pelos ‘mesmos mecanismos aplicáveis às obrigações principais’.

Em que pese o teor salutar da regra proposta, o projeto em questão foi retirado por seu autor, estando prejudicada sua análise.

Já no Projeto de Lei Complementar que se constitui no objeto do trabalho do Grupo de Estudos da FGV/NEF GT Infrações Sec. 21 o tema das multas pelo descumprimento de obrigação acessória está tratado da seguinte forma:

Art. 4º. O descumprimento da obrigação acessória consiste na ausência de entrega dentro do prazo regulamentar da obrigação exigida pela Administração Tributária, sem prejuízo do disposto no parágrafo sexto.

Parágrafo 1º. As multas decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias devem ser limitadas a 15% do valor do respectivo tributo devido no período de apuração correspondente à infração.

Parágrafo 2º. Na hipótese de se verificar mais de uma infração desta natureza num mesmo período de apuração, o somatório das penalidades aplicadas deve observar o limite previsto no caput.

Parágrafo 3º. Caso não haja tributo devido, ou ainda na hipótese de obrigações acessórias que não sejam diretamente vinculadas a um tributo, a multa deverá ser estabelecida por valores fixos, exclusivamente, devendo ser graduada de acordo com o porte do sujeito passivo, observada a razoabilidade e a proporcionalidade.

Parágrafo 4º. Na hipótese de se verificar mais de uma infração nos termos do parágrafo anterior, num mesmo período de apuração, o somatório das penalidades aplicadas não poderá exceder três vezes ao valor básico.

Parágrafo 5º. A entrega da obrigação acessória em atraso não resultará na aplicação de penalidade, desde que seja feita dentro do prazo de até 30 após o recebimento de intimação fiscal específica emitida pela Administração Tributária.

Parágrafo 6º. Não se aplica o parágrafo quinto na hipótese em que o contribuinte já tenha sido beneficiado pela mesma regra nos 12 (doze) meses anteriores à constatação da nova infração.

Parágrafo 7º. Também configura descumprimento de obrigação acessória o envio de informações incompletas ou inexatas, desde que tais informações prejudiquem o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Parágrafo 8º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, não cabe a aplicação de penalidade por infrações tipificadas no parágrafo 7º quando se tratar de equívocos meramente formais, que não impeçam a atividade de lançamento e sua revisão.

Parágrafo 9º. A entrega da obrigação acessória com informações incompletas ou inexatas somente resultará na aplicação de penalidade após a imposição de pena de advertência de que trata o art. 7º desta Lei.

Parágrafo 10º. As multas por infrações definidas no parágrafo 7º somente poderão ser estabelecidas por valores fixos, devendo ser graduadas de acordo com o porte do sujeito passivo, observada a razoabilidade e a proporcionalidade.

O primeiro ponto de extrema relevância no projeto é a conceituação posta no sentido de que o descumprimento de obrigação acessória tratado e apenado com a multa nele prevista é a ausência de entrega das obrigações acessórias dentro do prazo regulamentar, em conceito que se conecta ao disposto no parágrafo 5º, onde está dito que não se considera descumprimento de obrigação acessória a entrega da obrigação acessória feita dentro do prazo de 30 (trinta) dias a contar do recebimento de intimação fiscal específica emitida pela Administração Tributária sobre a ausência de entrega.

Afasta-se, desta forma, a penalização ao contribuinte que, tendo incorrido no erro de não entregar a obrigação acessória, cuida de corrigi-lo após ser notificado sobre a ausência.

Contudo, estando o projeto imbuído pela cautela de não gerar qualquer estímulo ao abrandamento da cautela e do cuidado que devem prevalecer no cumprimento das obrigações acessórias, também está previsto no projeto que não se aplicará a regra do

afastamento da multa se houver o atendimento a intimação recebida dando conta do descumprimento se o contribuinte tiver incorrido em igual infração nos 12 meses anteriores.

Conceitua-se também como descumprimento de obrigação acessória a entrega das obrigações acessórias com informações incompletas ou inexatas, desde que esses erros prejudiquem a arrecadação. Se os equívocos forem formais e não houver prejuízos à atividade de lavratura do lançamento tributário ou a sua revisão, não será cabível a aplicação da penalidade.

Com isso, o contribuinte que comete o erro de preencher inadequadamente a obrigação acessória, mas cujo erro não impede a prática do ato do lançamento, deixa de estar sujeito à aplicação de penalidades tão relevantes.

Em busca da proporcionalidade na aplicação da penalidade, o projeto prevê que as multas decorrentes do descumprimento da obrigação acessória terão como limitador o percentual de 15% do valor do tributo devido no período de apuração correspondente à infração praticada.

Caso não haja tributo devido e também nos casos em que a obrigação acessória não está diretamente vinculada a um tributo, a multa deverá ser estabelecida pelo órgão tributante de forma fixa, graduando-se o valor de acordo com o porte do sujeito passivo, aplicados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Imbuído pelo objetivo de se dar organicidade e razoabilidade às normas sobre a aplicação de penalidades, também está previsto no projeto que se houver mais de uma infração desta natureza no mesmo período de apuração, o limite deverá ser aplicado ao somatório das penalidades a serem aplicadas.

Como se vê, o projeto de lei complementar elaborado pelo Grupo de Estudos da FGV/NEF GT Infrações Sec. XXI parte da premissa de que deve a aplicação das penalidades ser expurgada do seu atual viés arrecadatório, com a criação de dispositivos que visam integrar a aplicação das multas e penalidades a um conjunto de regras de direito tributário penal que sejam coerentes, razoáveis e proporcionais, com um estímulo ao diálogo salutar entre o Fisco e os contribuintes, tornado o sistema das penalidades pedagógico e orientativo, ao invés de repressivo e

punitivo, e com predominância da desproporcionalidade e irrazoabilidade.

Já a nova redação proposta para o artigo 136 do CTN tem por objetivo, mantido o caráter de infração objetiva, que independe da intenção do agente, balizar a previsão e aplicação das penalidades de acordo com o nível da culpabilidade do agente, o que pode significar, em casos em que seja evidente a ausência de qualquer culpa, tratando-se o erro cometido de uma imperícia, numa aplicação de penalidade que seja proporcional a essa baixa culpabilidade do agente.

Espera-se que o teor do Projeto de Lei Complementar que constitui o objeto dos debates e de construção coletiva no Grupo de Estudos da FGV/NEF GT Infrações Sec. 21 possa despertar no Poder Legislativo uma clareza sobre a necessidade de se dar o tratamento devido e adequado ao tema das multas tributárias, para se evitar que estas tenham intuito arrecadatório, em substituição ao seu necessário conteúdo pedagógico.



# IMPOSIÇÃO DE REAPURAÇÃO DA ESCRITA FISCAL DE TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS E POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO EXCLUSIVA DE MULTA ISOLADA SOBRE A PARCELA COBERTA POR CRÉDITOS, NA HIPÓTESE DE A REAPURAÇÃO NÃO RESULTAR EM TRIBUTO A PAGAR<sup>1</sup>

*Marília Coletti Scarafiz*

Pesquisadora do GT de Infrações Tributárias do  
NEF/FGV-SP

## 1. INTRODUÇÃO

Os tributos denominados não cumulativos sujeitam-se a sistemática de apuração que leva em conta créditos e débitos de titularidade do sujeito passivo, de modo que o montante pago em cada operação ou etapa da cadeia produtiva será abatido nas etapas posteriores.

O princípio da não cumulatividade está previsto na Constituição Federal de 1988, notadamente em relação aos tributos incidentes sobre o consumo. A determinação contida no art. 153, IV, § 3º, II e no art. 155, II, § 2º do dispositivo constitucional é de que tanto o IPI, no plano federal, quanto o ICMS, no plano estadual, será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

E, justamente por este motivo, a apuração do valor do tributo não cumulativo se dá por meio de uma operação contábil, consistente na escrituração fiscal do contribuinte, que

---

<sup>1</sup> Capítulo preparado por **Marília Coletti Scarafiz**, Especialista em Direito Tributário pela PUC/PR, Pesquisadora do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV Direito SP, Advogada da área tributária do Machado Associados.

compreende o conjunto (hoje eletrônico) de livros de registro das operações sujeitas à incidência desses tributos.

A despeito disso, as autoridades fiscais, especialmente no âmbito estadual, não raras as vezes, deixam de proceder à reconstituição da escrita e acabam lavrando autos de infração considerando apenas o valor do débito (decorrente de recolhimento a menor) ou de créditos indevidos, sem levar em conta a existência de eventual saldo credor.

Ocorre que, ao lavrar autos de infração sem realizar o devido confronto entre créditos e débitos, o Fisco acaba por desconsiderar a própria sistemática do cálculo do imposto e, via de consequência, violar o que dispõe o Código Tributário Nacional (“CTN”) acerca do lançamento tributário.

Isso porque, o art. 142 do CTN dispõe expressamente que o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, ao passo que o art. 149 prevê o lançamento de ofício a ser realizado pela autoridade administrativa nos casos em que o contribuinte não tenha efetuado o lançamento, ou para corrigir eventual equívoco cometido.

No entanto, e ante a ausência de legislação específica que imponha a reapuração da escrita fiscal pela autoridade administrativa nos casos de autuação envolvendo tributos não cumulativos, a inobservância deste procedimento pelo Fisco culmina no aumento da litigiosidade, sobretudo junto ao Poder Judiciário, que em diversas ocasiões já determinou o cancelamento da exigência fiscal.

Ademais, com a devida reapuração da escrita fiscal, é possível (e, inclusive, comum) que seja identificado saldo credor em montante superior ao débito apurado, não resultando tal procedimento em qualquer valor a pagar.

Nessas situações, por não haver valor principal a ser exigido, não há que se falar em aplicação de multa por falta de pagamento do imposto. No entanto, e com o objetivo de penalizar a conduta do infrator, é possível que seja aplicada multa sobre a parcela do débito coberta por créditos, independentemente da existência de saldo devedor.

Vale ressaltar que a aplicação de multa isolada sobre a parcela coberta por crédito após a reconstituição da escrita fiscal está prevista na atual legislação do IPI (art. 80, da Lei n. 4.502/1964, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007), fixada, contudo, ao patamar de 75%. No plano estadual, não há previsão legal nesse sentido.

Desse modo, sugere-se dispositivo em lei complementar que determine os procedimentos de autuação dos tributos não cumulativos, impondo-se a reapuração da escrita fiscal e a possibilidade de ser aplicada exclusivamente multa isolada sobre a parcela coberta por crédito, em valor não superior à 50% da multa por falta de pagamento do imposto, haja vista a ausência de prejuízos financeiros ao Erário.

Com a edição do mencionado dispositivo em lei complementar, pretende-se, a um só tempo, penalizar a conduta do contribuinte em desconformidade com a legislação tributária de regência e adequar a penalidade à infração praticada, observando-se os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco para afastar práticas meramente punitivistas e arrecadatórias.

Além disso, busca-se uniformizar a aplicação do Direito pelos tribunais administrativos e judiciais, de modo a reduzir a insegurança jurídica e evitar a movimentação desnecessária da máquina pública, além de garantir que o lançamento seja realizado em conformidade com os princípios que norteiam o processo tributário.

## **2. UNIFORMIZAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE AUTUAÇÃO FISCAL DE TRIBUTOS NÃO CUMULATIVOS MEDIANTE IMPOSIÇÃO DE REAPURAÇÃO DA ESCRITA FISCAL**

Como visto, os tributos não cumulativos são submetidos à sistemática de apuração em que se deve levar em conta não apenas os débitos apurados, mas as deduções e os créditos oriundos da etapa anterior da cadeia produtiva.

A não cumulatividade é princípio que consiste em limite objetivo ao legislador, impondo técnica segundo a qual deve-se abater do valor do imposto devido os montantes incidentes nas etapas anteriores da operação, a fim de se concretizar valores como a justiça da tributação e o respeito à capacidade contributiva<sup>2</sup>.

Tomando o exemplo do ICMS, a não cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal preconiza que o imposto “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

Para fins de apuração, portanto, o contribuinte computa a totalidade das operações realizadas e serviços prestados (sujeitos à incidência do imposto), realiza o confronto entre todos os seus créditos e débitos a título de ICMS e, remanescendo saldo devedor, procede à liquidação do imposto por meio do pagamento<sup>3</sup>. Este procedimento, no entanto, sujeita-se a posterior revisão do fisco.

Ao revisar as informações prestadas pelo sujeito passivo, é possível que a fiscalização discorde dos valores por ele apurados. Caso a autoridade administrativa considere indevida a escrituração de determinado valor a título de crédito, deverá constituí-lo mediante o lançamento tributário, nos termos do art. 142, do CTN.

Surge, assim, o crédito indevido identificado pela autoridade administrativa, que será constituído como indevido e desconsiderado para fins de liquidação do débito a título de ICMS<sup>4</sup>. A título exemplificativo:

---

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 185.

<sup>3</sup> Lei Complementar nº 87/96, art. 24.

<sup>4</sup> REZENDE, Gabriel Caldiron; OLIVEIRA, Júlio M. de. A decadência e o crédito indevido do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org); SALUSSE, Eduardo Perez (Org). Direito Tributário: Estudos em homenagem a Luiz Fernando Mussolini Junior. São Paulo: Max Limonad, 2019, p. 211-236.

Num singelo exemplo: o sujeito passivo apurou R\$ 100,00 de crédito e R\$ 120,00 de débito e, após a compensação, recolheu aos cofres públicos R\$ 20,00 em espécie. Em procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa entendeu que o sujeito passivo teria direito de se creditar de apenas R\$ 90,00, sendo R\$ 10,00, portanto, crédito indevido. Com efeito, surgiria, então, uma parcela de R\$ 10,00 não liquidada, porquanto na reapuração, o saldo devedor seria de R\$ 30,00 e o montante recolhido seria de apenas R\$ 20,00.

Adverte-se, contudo, que a reapuração decorrente do crédito indevido sempre fará surgir um valor a pagar em espécie. Tal se deve a fato de que é possível que o contribuinte possua em sua escrita saldo credor de ICMS, de forma que, mesmo retirando a parcela do crédito tida como indevida, os demais créditos poderão ser suficientes para liquidar (total ou parcialmente) eventuais valores que surjam como não liquidados pelo crédito indevido.

Noutro exemplo, o sujeito passivo apurou R\$ 130,00 de crédito e R\$ 100,00 de débito e nada recolheu aos cofres públicos, porquanto após a compensação manteve um saldo credor de R\$ 30,00. Em procedimento de fiscalização, a autoridade administrativa entendeu que o sujeito passivo teria direito de se creditar de apenas R\$ 120,00, sendo R\$ 10,00 considerado como crédito indevido. Neste caso, mesmo desconsiderando R\$ 10,00 de crédito, ainda assim não haveria saldo devedor a ser quitado em espécie, tendo em vista que o sujeito passivo possuía R\$ 30,00 de saldo credor que, após liquidação dos R\$ 10,00 tidos como não liquidados, manteria um saldo credor de R\$ 20,00. Assim, a compensação escritural seria, ainda, suficiente para liquidar seus débitos do período<sup>5</sup>.

Depreende-se, portanto, que quando a autoridade administrativa divergir da apuração feita pelo contribuinte, deverá proceder à reconstituição de sua escrita fiscal, a qual resultará (a) em eventual saldo devedor a ser pago ao respectivo Estado; ou (b) na inexistência de tributo a pagar, tendo em vista que o saldo credor apurado supera o montante devido.

---

<sup>5</sup> REZENDE, Gabriel Caldiron; OLIVEIRA, Júlio M. de., p. 233.

Dito isso, conclui-se que o procedimento de reconstituição da escrita fiscal de tributos não cumulativos é imprescindível para apurar corretamente os saldos devedores a serem exigidos por intermédio do auto de infração, devendo ser considerada a totalidade dos débitos e dos créditos apurados. Assim, quando o contribuinte possuir escrituração fiscal e contábil regular, mas cometer erros ou omissões, compete ao Fisco revisitar tais informações para corrigir eventuais equívocos.

Desta sorte, ao realizar o lançamento de ofício, é necessário que o Fisco realmente leve em conta o saldo credor de ICMS para fins de abatimento do imposto devido, sob pena de lavrar auto de infração desprovido de liquidez, certeza e exigibilidade, passível de posterior cancelamento pelos tribunais administrativos e judiciais.

Este entendimento já foi exarado pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO QUE NÃO OBSERVOU A SISTEMÁTICA DO IMPOSTO NEM QUE A AUTUADA FAZIA JUS AO BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO AO CRÉDITO PRESUMIDO DE 60% DO VALOR DO ICMS INCIDENTE SOBRE AS SAÍDAS. INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NECESSIDADE DE NOVO LANÇAMENTO. 1. A lavratura de auto de infração, em razão da constatação de débitos relativos a ICMS, deve levar em consideração a própria sistemática do cálculo do imposto, em função do princípio da não cumulatividade, sendo necessária a apuração do quantum em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto. No caso concreto, é incontroverso que o auto de infração ora impugnado não levou em consideração a escrita fiscal da ora recorrente, cujo exame era imprescindível para a apuração do ICMS devido. 2. Além disso, o Tribunal de origem entendeu que a ora recorrente, quando autuada, fazia jus ao benefício fiscal relativo ao crédito presumido de 60% (sessenta por cento) do valor do ICMS incidente sobre as saídas. Contudo, considerando tanto a complexidade da sistemática de cálculo do ICMS quanto os encargos que incidem sobre o ICMS apurado e o efetivamente

devido, é imperioso concluir que exclusão do montante decorrente da aplicação do benefício relativo ao crédito presumido do valor apurado no auto de infração não é possível por simples cálculo aritmético, como entendeu o Tribunal de origem, de modo que é necessário, também por este motivo, que se efetue um novo lançamento. Aplicação da orientação firmada no julgamento dos EREsp 602.002/SP (1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 27.8.2007). 3. Recurso especial provido<sup>6</sup>.

A reconstituição da escrita fiscal é comumente realizada pela Receita Federal do Brasil em autuações envolvendo o IPI, conforme se verifica de diversos precedentes do CARF<sup>7</sup>, em que se reconhece a imprescindibilidade do procedimento para apuração dos saldos credores e devedores a serem lançados no auto de infração.

Nada obstante, referido procedimento não é padrão em meio às demais fiscalizações, notadamente em âmbito estadual. Ao que se depreende da análise da jurisprudência, o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP) possui precedentes afastando tal procedimento para desconsiderar a existência de saldo credor eventualmente existente na escrituração do sujeito passivo<sup>8</sup>.

Daí ser sugerida a inserção de dispositivo em lei complementar que determine os procedimentos de autuação destes tipos de tributos, exigindo-se a reapuração da escrita fiscal como forma não apenas de uniformizar o procedimento adotado pelas autoridades administrativas, mas garantir que o lançamento tributário

---

<sup>6</sup> REsp nº 1.250.218/ES

<sup>7</sup> Acórdão nº 3301-011.770 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Relator Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Processo nº 10380.729616/2018-20, Julgamento em 27/09/2022. Extraído diretamente do sítio eletrônico do CARF: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>

<sup>8</sup> Processo nº DRT-06-4092462-2/2017, Câmara Superior, Rel. Juiz Edison Aurélio Corazza. Extraído diretamente do sítio eletrônico do TIT/SP, disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/vdtit/consultarvotos.aspx?instancia=2>

seja formalizado a partir da correta determinação da matéria tributável e com o cálculo exato do montante do tributo devido.

Com a reconstituição da escrita fiscal, e sendo identificado saldo credor em montante superior ao débito apurado, está-se diante da hipótese de inexistência de tributo a pagar, de modo que poderá ser aplicável multa para apenar a conduta do contribuinte contrária à legislação tributária, a qual deverá recair apenas sobre a parcela coberta por crédito.

Nesse contexto, sugere-se dispositivo em lei complementar que disponha expressamente que, realizada a reapuração da escrita fiscal em procedimento de lançamento de ofício e não resultando tal procedimento em tributo a pagar, poderá ser aplicada exclusivamente multa isolada sobre a parcela coberta por crédito.

### **3. DIVERGÊNCIAS ACERCA DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA NA HIPÓTESE DE EXISTÊNCIA DE SALDO CREDOR EM MONTANTE SUPERIOR AO DÉBITO APURADO**

Por vezes, os tribunais administrativos decidem pela manutenção da penalidade mesmo nos casos em que se constata a existência de saldo credor em montante superior ao débito apurado, sob a justificativa de que a ausência de prejuízo ao Erário não descaracterizaria a infração.

A título exemplificativo, o TIT/SP tem reiterado esse entendimento para manter multas aplicadas sobre o valor das operações, ainda que exclusivamente infracionais<sup>9</sup>, invocando-se precedentes do próprio tribunal<sup>10</sup> no sentido de que a infração

---

<sup>9</sup> Processo nº DRT-16-4116334-5/2018, 3ª Câmara Julgadora, Rel. Juíza Luciana Cristina Da Silva Vendramini. Processo nº DRT-06-4097082-6/2017, 7ª Câmara Julgadora, Relator Inacio Kazuo Yokoyama. Extraídos diretamente do sítio eletrônico do TIT/SP, disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/vdtit/consultarvotos.aspx?instancia=2>;

<sup>10</sup> Processo nº DRT-15-4076994-0/2016, 10ª Câmara Julgadora, Rel. Dr. Alberto Podgac. Extraído diretamente do sítio eletrônico do TIT/SP, disponível em: <https://www.fazenda.sp.gov.br/vdtit/consultarvotos.aspx?instancia=2>

tributária deve ser punida independentemente de lesão ao Erário ou da boa-fé do contribuinte.

No Processo nº DRT-16- 4116334-5/2018, por exemplo, o TIT/SP manteve as penalidades fixadas ao patamar de 10% e 5% do valor das operações, em razão de o contribuinte ter deixado de escriturar notas fiscais relativas à entrada de mercadorias, ainda que o descumprimento deste dever instrumental não tenha resultado em falta de pagamento de ICMS.

No entendimento do tribunal, as multas aplicadas estariam em conformidade com a legislação vigente (art. 85, II e V, da Lei nº 6.374/89<sup>11</sup>) e guardariam proporcionalidade com os danos causados ao Estado pelo descumprimento das obrigações tributárias.

Nada obstante, em outros julgados do TIT/SP envolvendo a matéria em questão, prevaleceu o entendimento de que, em não se tratando de autuação pelo não recolhimento do imposto e não constatado prejuízo ao ente público, a multa aplicada deveria ser afastada ou reduzida, nos termos do art. 527-A do RICMS/00<sup>12</sup>, em observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

O princípio da razoabilidade está amparado nos mesmos preceitos constitucionais que fundamentam os princípios da legalidade e da finalidade, de modo que um ato administrativo desarrazoado se reputa ilegal; de igual modo, o princípio da proporcionalidade visa a elidir atos desproporcionais e igualmente

---

<sup>11</sup> Artigo 85 - O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, fica sujeito às seguintes penalidades:

- infrações relativas ao crédito do imposto:

V - infrações relativas a livros fiscais, contábeis e registros magnéticos: (Redação dada ao “caput” do inciso, mantidas as suas alíneas, pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)

<sup>12</sup> TIT, DRT-06-40074286/2012, 5ª Câmara Julgadora, Relator OSVALDO ZORZETO JUNIOR, Diário Eletrônico em 26/01/2015; TIT/SP; AIIM nº 4.041.326-3, Voto Condutor Juiz LEONEL CESARINO PESSOA, 4ª Câmara Julgadora, publicado em 21/08/2018; AIIM nº 4.007.428-6

ilegais, cometidos em maior extensão ao realmente demandado para cumprimento da finalidade do interesse público<sup>13</sup>.

No mesmo sentido, em discussões levadas ao Poder Judiciário, é possível verificar decisões determinando o cancelamento de multa aplicada em razão da falta de escrituração de notas fiscais quando tal infração não implicou falta de recolhimento do ICMS, a exemplo do que restou decidido em recente julgado da C. 6ª Câmara de Direito Público do E. TJ/SP<sup>14</sup>. Na ocasião, consignou-se no voto-condutor justamente que *“não houve qualquer consequência ou prejuízo ao erário, uma vez que não se trata de autuação pelo não recolhimento do imposto”*.

De igual modo, ao analisar situação concreta envolvendo a apuração de saldo credor na escrita fiscal do contribuinte e, conseqüentemente, a inexistência de tributo a pagar, o E. TJ/SP decidiu pela relevação das multas aplicadas em homenagem ao princípio da razoabilidade, uma vez que não houve prejuízo de ordem financeira, tendo sido apurada apenas a diminuição do crédito escriturado de ICMS:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. ESCRITURAÇÃO DEFICITÁRIA. AUSÊNCIA DE DOLO. SALDO CREDOR. MULTAS RELEVADAS. RAZOABILIDADE. Pretensão à anulação de auto de infração e imposição de multa por diversas infrações a obrigações acessórias. Sentença de improcedência. Inconformismo. Cabimento parcial. Laudo pericial contábil que, embora tenha constatado a escrituração deficitária, com discrepância entre os valores declarados na Escrituração Fiscal Digital e nas GIA's, também revelou a emissão de GIA's retificadoras, com o recolhimento de juros e multa, bem como lançamento de novos dados de correção, com apuração de saldo credor a menor, não observada a necessidade de recolhimento de tributo. Embora não se desconheça a importância de a Administração

---

<sup>13</sup> MELLO, Celso Antônio B. Curso de Direito Administrativo. Ed. Malheiros: São Paulo, 2009, pg. 109 – 110.

<sup>14</sup> Apelação nº 1007404-57.2022.8.26.0053, Relatora Desembargadora SILVIA MEIRELLES, 6ª Câmara de Direito Público, j. em 05/09/2022

Tributária receber informações oficiais fidedignas sobre os fatos jurídicos tributários havidos pelos contribuintes, no caso em apreço não houve prejuízo de ordem financeira, apurada apenas a diminuição do crédito escriturado de ICMS. Nesse contexto, diante da ausência de dolo e prejuízo para o Fisco, mister a aplicação das regras de temperança previstas pela própria legislação tributária, como os artigos 92 do CTN e 527-A do RICMS. Multas que devem ser relevadas. Desnecessidade de novo AIIM, porque mantida a higidez dos atos remanescentes. Sentença reformada em parte. Recurso provido em parte.<sup>15</sup>

Como se observa, há divergência de entendimento nas decisões proferidas pelos tribunais administrativo e judicial paulista no que tange à aplicação e manutenção da chamada multa isolada, isto é, aquela de caráter exclusivamente infracional, que busca punir uma conduta específica do contribuinte e não guarda relação com a cobrança do tributo em si.

Essa divergência abrange, inclusive, a aplicação do artigo 527-A do Decreto nº 45.490/2011 (RICMS/00), que versa sobre a possibilidade de redução ou relevação das multas ditas isoladas pelo órgão julgador administrativo, desde que preenchidos quatro requisitos essenciais, quais sejam, **(I)** não esteja configurado, quando da prática da infração atribuída ao contribuinte, situações de dolo, fraude ou simulação, **(II)** seja considerado o porte econômico da empresa para a aplicação desta redução ou relevação, **(III)** sejam considerados os antecedentes fiscais do contribuinte e, em especial, **(IV)** que se refira exclusivamente a multas infracionais isoladas, aplicadas sem qualquer vinculação à cobrança do imposto.

Nesse contexto, um estudo publicado na coluna “Observatório TIT”, preparado pelo Grupo de Pesquisa Sobre Jurisprudência do TIT do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF/FGV Direito

---

<sup>15</sup> TJ-SP - AC: 10007295120208260602 Sorocaba, Relator: Djalma Lofrano Filho, Data de Julgamento: 30/03/2023, 29ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 30/03/2023.

SP<sup>16</sup>, indicou que, de 70 acórdãos proferidos pelo tribunal no período compreendido entre junho e julho de 2020, 19 dizem respeito a discussões envolvendo a aplicação do art. 527-A do RICMS/00.

É dizer, o pleito de redução ou relevação de multas tributárias aplicadas pelo fisco paulista é reiteradamente suscitado pelos contribuintes em diversos processos administrativos, o que leva à conclusão de que há elevada litigiosidade envolvendo a matéria.

De acordo com o referido estudo, ainda que o último critério constante do dispositivo seja eminentemente objetivo, isto é, que a infração submetida a julgamento “não implique na falta de pagamento do imposto”, outros critérios subjetivos são invocados pelos julgadores para afastar a aplicação do art. 527-A do RICMS/00, como o porte econômico e os antecedentes fiscais do contribuinte.

Assim, em que pese existir previsão legal para a redução ou relevação das chamadas multas isoladas, que não guardam qualquer relação com a exigência do ICMS, essa previsão é por vezes afastada a partir da interpretação do julgador acerca dos demais critérios subjetivos. A discussão, quando levada ao judiciário, pode resultar na aplicação do dispositivo para redução ou relevação dessas multas, o que contribui para o aumento da insegurança jurídica, além da já conhecida sobrecarga do Poder Judiciário.

---

<sup>16</sup> <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-tit-o-artigo-527-a-e-a-subjetividade-na-reducao-da-multa-isolada-16072020>.

#### **4. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO EXCLUSIVA DE MULTA ISOLADA SOBRE A PARCELA COBERTA POR CRÉDITOS, NA HIPÓTESE DE A REAPURAÇÃO NÃO RESULTAR EM TRIBUTO A PAGAR, LIMITADA A 50% DA MULTA POR FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO**

Como mencionado, em diversos autos de infração lavrados pela fiscalização estadual, notadamente a de São Paulo, são aplicadas multas sobre um percentual de toda a operação autuada, mesmo nos casos em que, se realizada a reapuração da escrita fiscal em procedimento de lançamento de ofício, seria constatada a existência de saldo credor em montante superior ao débito.

Embora a adoção deste critério para imposição da multa tributária seja alvo de controvérsias quanto aos princípios do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, um argumento frequentemente invocado pelo julgador administrativo é o de que o percentual aplicado guardaria proporcionalidade com os danos causados ao Estado pelo descumprimento das obrigações tributárias<sup>17</sup>, ou de que o exame do caráter confiscatório da multa escaparia à competência da seara administrativa<sup>18</sup>.

De fato, a jurisprudência predominante no âmbito da Câmara Superior do TIT/SP, por exemplo, é no sentido de que as multas aplicadas pela fiscalização tributária paulista não poderiam ser reduzidas sob o fundamento de que os montantes seriam abusivos e gravados de caráter confiscatório<sup>19</sup>.

Em linha com o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal<sup>20</sup>, que veda expressamente a utilização de tributo com

---

<sup>17</sup> Processo DRT 16 - 4116334-5 /2018

<sup>18</sup> Processo DRT 06 - 4097082-6/ 2017

<sup>19</sup> DRT-08-4042460-1/2014, Rel. Dr. Antônio Augusto Pereira de Carvalho

<sup>20</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

efeitos de confisco, Sampaio Dória<sup>21</sup> assinala que, muito embora não haja limitação expressa à graduação das multas, estas serão confiscatórias quando fixadas em montante excessivo ou desproporcional diante da natureza da infração tributária.

Por sua vez, Sacha Calmon<sup>22</sup> leciona que a aplicação de multas excessivas para punir infratores esbarra no dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Por essa razão, as leis que prescrevem sanções por descumprimento de obrigações de natureza tributária devem estar em conformidade com os princípios constitucionais e limitações ao poder de tributar, sob pena de violação de direitos e garantias fundamentais, tal como o direito à propriedade.

Vale destacar que, especialmente em relação às multas isoladas, aplicadas a operações que não geraram saldo devedor de tributo, a questão relacionada a eventual natureza confiscatória quando esta for estabelecida entre 5% e 40% do valor da operação está pendente de apreciação pelo E. STF, com repercussão geral já conhecida (Tema nº 487):

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDIFERENTE AO VALOR DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA (PUNIÇÃO INDEPENDENTE DE TRIBUTO DEVIDO). “MULTA ISOLADA”. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. QUADRO FÁTICO-JURÍDICO ESPECÍFICO. PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL DEBATIDA.*

*Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 50%, aplicada à operação que não gerou débito tributário.*

---

<sup>21</sup> Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 203

<sup>22</sup> Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Forense, p. 332 e 333

*Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Cezar Peluso, Gilmar Mendes e Ricardo Lewandowski. Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator*<sup>23</sup>.

No caso concreto, a controvérsia gira em torno da multa de 40% sobre o valor da operação que não resultou em saldo devedor de tributo, aplicada pelo Estado de Rondônia, com fundamento no artigo 78, inciso III, alínea “i”, da Lei Estadual/RO nº 688/96<sup>24</sup>.

Ainda que a questão não esteja definitivamente concluída, o Ministro Relator Roberto Barroso proferiu voto entendendo que *“a multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco”*.

Ademais, o STF já considerou confiscatória a multa aplicada pelo Estado de Goiás correspondente a 25% sobre o valor das operações<sup>25</sup>, bem como decidiu que a multa tributária de caráter moratório em patamar de 20% sobre o valor do débito tributário atende ao princípio da razoabilidade e não representa violação à proibição do confisco<sup>26</sup>.

Como visto, a jurisprudência do STF caminha na direção de assegurar os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, protegendo-o de sanções excessivas e revestidas de caráter

---

<sup>23</sup> RE nº 640.452/RO

<sup>24</sup> Art. 78. As infrações e as multas sujeitas a cálculo na forma do inciso III, do artigo 76 são as seguintes:

III - 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou da prestação: (Redação dada pela Lei Nº 1717 DE 13/03/2007).

i) pela aquisição, importação, recebimento, posse, transporte, estocagem, depósito, venda, exportação, remessa ou entrega de mercadorias desacompanhadas do documento fiscal próprio ou em situação fiscal irregular. (Redação da alínea dada pela Lei Nº 1.057 DE 01.04.2002, DOE RO de 02.04.2002, com efeitos a partir de 24.12.1999)

<sup>25</sup> AgRg no RE nº 754.554/GO

<sup>26</sup> RE nº 582.461/SP

confiscatório, levando-se em conta especialmente a natureza da penalidade, *in casu*, relacionada à operação que não gerou crédito tributário e, portanto, não causou prejuízos de ordem financeira ao Erário.

Conforme já mencionado, no plano federal, o procedimento de reconstituição da escrita fiscal do sujeito passivo é comumente adotado pela Receita Federal do Brasil por ocasião do lançamento de ofício de créditos tributários a título de IPI.

No entanto, com amparo na legislação do IPI (art. 80 da Lei n.º 4.502/64), a multa isoladamente aplicada pelo fisco federal nos casos em que a falta de lançamento do imposto na nota fiscal não implica em falta de recolhimento (cobertura de crédito) é de 75% sobre o valor que seria devido não fosse a existência de saldo credor. Esse entendimento está sedimentado em diversos precedentes do CARF<sup>27</sup>.

A esse respeito, apesar de entendermos que o procedimento de reconstituição da escrita fiscal realizado pela Receita Federal do Brasil para apurar existência de eventual saldo credor de IPI deve ser seguido pelos demais órgãos de fiscalização em relação a tributos não cumulativos, compreendemos que a aplicação da multa isolada ao patamar de 75% à parcela coberta por crédito configura apenamento excessivo.

Isso porque, de acordo com o recorrido até aqui, a instituição de penalidades tributárias, especialmente aquelas que não decorrem de falta de recolhimento de tributo, deve estar dissociada da lógica punitivista e sancionatória ainda constatada na relação entre fisco e contribuinte.

Nesse contexto, e considerando que as discussões atinentes à graduação dessa multa são corriqueiramente levadas à apreciação do judiciário, entendemos que a existência de dispositivo em lei complementar que possibilite a aplicação exclusiva de multa isolada sobre a parcela coberta por créditos, na hipótese de

---

<sup>27</sup> Acórdão n.º 3302-010.542 – 3ª Seção de Julgamento/ 3ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária, RV, 24/02/2021, relator Jorge Lima Abud; Acórdão n.º 3301-006.707 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 21 de agosto de 2019, RV, Processo n.º 16045.720040/2017-41; Acórdão n.º 3402004.140 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 23 de maio de 2017

a reapuração não resultar em tributo a pagar, contribuirá para a redução da litigiosidade, além de uniformizar o procedimento de aplicação dessas penalidades no âmbito das fiscalizações estaduais.

Desse modo, permite-se que, independentemente da existência de saldo devedor de tributo, a conduta infracional do contribuinte decorrente de descumprimento de deveres instrumentais e emissão incorreta de documentos fiscais seja devidamente punida, em caráter pedagógico, a fim de evitar práticas reiteradas nesse sentido.

No entanto, visando a reduzir o litígio no que tange ao valor da referida multa isolada, e em linha com os princípios constitucionais do não-confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, sugere-se que esta não poderá ter alíquota superior à metade da prevista para multa por falta de pagamento do imposto aplicável à mesma gravidade da conduta apenada.

Em outras palavras, a sugestão do dispositivo de lei complementar é de que a multa isolada em questão seja limitada ao patamar de 50% da multa aplicável por falta de pagamento do imposto exigido.

## **5. CONCLUSÃO**

Vimos que os tributos não cumulativos, notadamente o ICMS e o IPI, sujeitam-se a sistemática complexa de apuração, a partir da qual o sujeito passivo deve considerar o montante pago em cada operação ou etapa da cadeia produtiva para abatimento nas etapas posteriores.

Da análise da legislação tributária e, sobretudo, do exame da aplicação do Direito pelos tribunais administrativos e judiciais, foi constatado que não há legislação específica que imponha a reapuração da escrita fiscal pela autoridade administrativa nos casos de autuação envolvendo tributos não cumulativos e que o sujeito passivo possua escrituração regular. Por essa razão, não há procedimentos definidos para autuação desses tributos, especialmente no âmbito estadual (ICMS).

A ausência de dispositivo legal que exija a reapuração da escrita fiscal, para além de obstar a uniformização dos procedimentos de autuação destes tipos de tributos, pode causar prejuízo ao contribuinte, vez que, ao proceder ao lançamento de ofício, a autoridade fiscal pode deixar de considerar saldo credor e lavrar auto de infração para exigência de saldo devedor inexistente (parcela de débito coberta por crédito).

Demais disso, as autoridades administrativas estaduais têm aplicado multas elevadas sobre o valor da própria operação quando identificadas inconsistências nas informações fiscais escrituradas pelo contribuinte, ainda que não se verifique nenhum valor de tributo a pagar.

Referida prática tem sido objeto de diversas discussões travadas entre fiscos e contribuintes, tanto no âmbito administrativo, quanto judicial (inclusive nos Tribunais Superiores), sendo possível identificar decisões conflitantes sobre o mesmo assunto, o que gera insegurança jurídica e contribui para o aumento da litigiosidade.

Assim, em primeiro lugar, sugere-se dispositivo em lei complementar que exija a reapuração da escrita fiscal nos casos dos tributos não cumulativos em análise.

Definidos os procedimentos para autuação desses tributos, e objetivando julgamentos mais imparciais, fundamentados e técnicos, bem como buscando afastar a lógica meramente punitivista das penalidades tributárias, sem deixar de penalizar o infrator, propõe-se a criação de dispositivo em lei complementar com a seguinte redação:

Art. 5º. Tratando-se de tributo não cumulativo, sendo realizada a reapuração da escrita fiscal em procedimento de lançamento de ofício e não resultando tal procedimento em tributo a pagar, poderá ser aplicada exclusivamente multa isolada sobre a parcela coberta por crédito.

Parágrafo 1º. A multa prevista no caput não poderá ter alíquota superior à metade da prevista para multa por falta de pagamento do imposto aplicável à mesma gravidade da conduta apenada.

Parágrafo 2º. A multa prevista no caput fica limitada à parcela do débito coberta por crédito.

Com isso, busca-se a uniformização do procedimento de autuação fiscal de tributos não cumulativos, bem como a redução de litígios no que concerne à aplicação da penalidade tributária (multa isolada), nos casos em que a reapuração da escrita não resultar em tributo a pagar, devendo esta ser fixada em montante não superior a 50% da multa por falta de pagamento do imposto, haja vista a ausência de prejuízos de cunho financeiro ao Erário.



## **A CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA COMO UM MECANISMO DE AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES TRIBUTÁRIAS**

*Renata de Cássia Andrade*

Pesquisadora do GT de Infrações Tributárias do NEF/FGV-SP

No bojo de todos os debates travados no processo de debates e elaboração do Projeto de Lei Complementar que se é o objeto do Grupo de Estudos da FGV/NEF GT Infrações Sec. 21 muito se debateu sobre a necessidade de se conferir racionalidade ao sistema tributário sancionatório brasileiro, de modo que tal sistema passe a ser informado pelos princípios da proporcionalidade e da racionalidade.

Como fruto de todos os debates ocorridos, surgiu a certeza sobre a necessidade de inserção em norma nacional de regras destinadas a incentivar os contribuintes na busca da conformidade tributária, não só como uma consequência direta da adoção de normas de *compliance* tributário, mas também como um elemento capaz de afastar ou reduzir a aplicação de penalidades em hipóteses nas quais as infrações sejam cometidas por erro escusável ou passível de correção.

Nesse contexto e como um incentivo à busca de um diálogo transparente entre a Administração Tributária e o contribuinte, há a necessidade de criação de mecanismos destinados a permitir que o contribuinte seja notificado sobre a existência de irregularidades no cumprimento de suas obrigações tributárias, facultando-lhe sanar as irregularidades apontadas sem a imposição de penalidades, desde que o saneamento seja efetuado dentro de prazo não inferior a 60 dias.

Essa previsão consta no artigo 6º da proposta de Lei Complementar de que cuida o Projeto de Lei Complementar, conforme será demonstrado nas linhas subsequentes.

## **EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS**

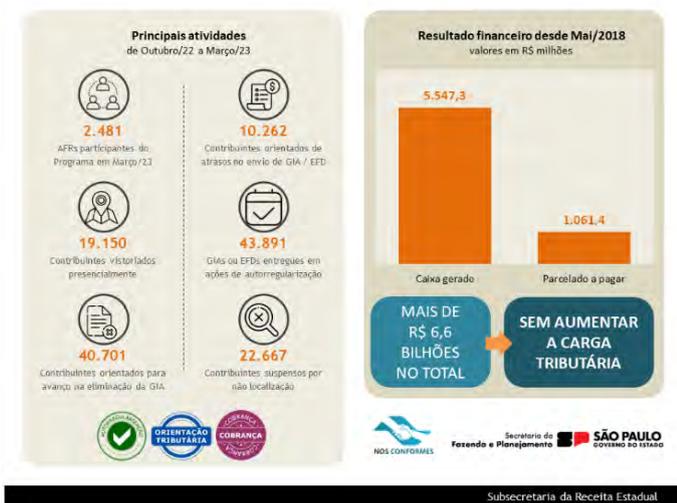
O volume, a quantidade de alterações diárias e a complexidade da legislação tributária brasileira são algumas das principais causas de irregularidades cometidas pelos contribuintes no cumprimento de obrigações principais e acessórias.

Isto é revelado, por exemplo, pelos resultados gerados no Programa “Nos Conformes” (Programa de Estímulo à Conformidade Tributária) da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, instituído pela Lei Complementar (LC) 1.320/2018, que classifica os contribuintes em função de sua aderência à conformidade tributária, com os critérios de classificação estabelecidos em torno: (i) do atendimento das obrigações pecuniárias; (ii) da compatibilidade entre escrituração ou declaração e os documentos fiscais emitidos ou recebidos pelo contribuinte e; (iii) do perfil dos fornecedores (artigo 5º, da LC 1.320/18).

Com efeito, a maioria dos contribuintes têm atualmente a classificação máxima “A+” dentro do “Nos Conformes”, auxiliada em grande parte pelas atividades dos agentes fiscais de renda dentro do Programa, que propiciam orientações à autorregularização dos contribuintes, tal como demonstrado no gráfico a seguir, retirado do site da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo<sup>1</sup>:

---

<sup>1</sup> Resultados do Programa “Nos Conformes” (fazenda.sp.gov.br)



Verifica-se acima a importância da orientação e participação ativa dos agentes fiscais para colaborar para a autorregulamentação dos contribuintes, de forma a evitar o contencioso e ao mesmo tempo aumentar a arrecadação, sem a necessidade de alterações da legislação que levem a um incremento da carga tributária.

Neste contexto de incentivar a conformidade, com orientações fiscais para que o objetivo de aderência às regras seja alcançado, foi redigido o caput do artigo 6º da proposta de Lei Complementar sobre infrações tributárias, com a determinação da necessidade de o sujeito passivo ser notificado a, espontaneamente, sem imposição de penalidades, sanar a irregularidade fiscal em prazo razoável, não inferior a 60 dias.

Este prazo se justifica tendo em vista a quantidade de dados e declarações sobrepostas que muitas vezes devem ser totalmente refeitas, para que as retificações sejam processadas, uma vez que a declaração retificadora substitui a declaração original.

No parágrafo 1º, do artigo 6º, encontra-se a obrigação da autoridade administrativa de orientar o contribuinte quanto os procedimentos para a correção da infração, sob pena de nulidade.

Certamente a orientação é necessária e útil para que o contribuinte saiba exatamente como corrigir a infração, que muitas vezes pode ter sido cometida sem que haja sequer ciência do seu caráter infracional, sejam pelas lacunas, vagueza e dubiedades da legislação, seja pelo seu grande volume e complexidade.

A declaração por homologação, prevista no artigo 150, do Código Tributário Nacional, que rege a maioria dos principais tributos (IRPJ/CSL, PIS/COFINS, contribuições previdenciárias, ICMS, ISS), quando o contribuinte por sua conta e risco, calcula e declara às autoridades o valor devido, também contribui para o aumento das incorreções ou inexatidões, ainda que o contribuinte na sua maciça maioria esteja de boa-fé, o que é relevado pela classificação preponderantemente máxima do Programa Nos Conformes, a título de exemplo trazido acima.

A jurisprudência pátria em inúmeras ocasiões reconheceu a boa-fé dos contribuintes como excludente de qualquer ilicitude tributária, conforme jurisprudência firme e inclusive sumulada:

*Súmula nº 509/STJ. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. g.n.*

Oportuno destacar o entendimento da Colenda Primeira Seção do STJ, em decisão unânime, exarado no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.657.359/SP, proferido em sede de recurso repetitivo:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. TREDESTINAÇÃO DA MERCADORIA. RESPONSABILIZAÇÃO DO VENDEDOR. BOA-FÉ. VERIFICAÇÃO. NECESSIDADE.**

*1. A empresa vendedora de boa-fé que, mediante a apresentação da documentação fiscal pertinente e a demonstração de ter adotado as cautelas de praxe, evidencie a regularidade da operação interestadual realizada com o adquirente, afastando, assim, a caracterização de conduta culposa, não pode ser objetivamente*

*responsabilizada pelo pagamento do diferencial de alíquota de ICMS em razão de a mercadoria não ter chegado ao destino declarado na nota fiscal, não sendo dela exigível a fiscalização de seu itinerário.*

*2. A despeito da regularidade da documentação, se o fisco comprovar que a empresa vendedora intencionalmente participou de eventual ato infracional (fraude) para burlar a fiscalização, concorrendo para a tredestinação da mercadoria (mediante simulação da operação, por exemplo), poderá ela, naturalmente, ser responsabilizada pelo pagamento dos tributos que deixaram de ser oportunamente recolhidos.*

*3. Hipótese em que o acórdão estadual, por entender que a responsabilização da empresa vendedora independeria de sua boa-fé, deve ser cassado, para que, em novo julgamento da apelação, decida a questão à luz da existência ou não desse elemento subjetivo.*

*4. Embargos de divergência providos.*

*(Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 14/03/2018, DJe de 19/03/2018). g.n.*

Outro entendimento em grau repetitivo se deu no julgamento do Recurso Especial nº 1.148.444/MG, em que o e. STJ interpretou os arts. 121 e 136 do CTN no sentido de que não se pode atribuir a uma determinada sociedade empresária a responsabilidade decorrente da conduta de terceiro:

**PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.**

*1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público:*

*EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).*

**2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (norma aplicável, in casu, ao alienante).**

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que:

*“(...) os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria*

*incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes.”*

**4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.**

*5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.*

*6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*(Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 27/04/2010), g.n.*

De fato, observadas as cautelas de praxe que demonstram a boa-fé do contribuinte, os erros muitas vezes são totalmente escusáveis, considerando a sobreposição e quantidade relevante de obrigações acessórias exigidas, com o aumento substancial do custo de conformidade das Empresas para atendimento das obrigações fiscais.

O tradicional modelo da declaração por homologação já poderia ser evitado ou reduzido em utilização, no contexto atual em que há tecnologia de monitoramento suficiente para a própria Administração apurar tributos sobre renda, faturamento, folha de salários e outras grandezas, resguardado ao contribuinte o direito insofismável de fazer prova em contrário.

Ademais, pondera-se que os contribuintes do Simples Nacional, incluindo os Microempreendedores individuais (MEI's), representam mais de 80% das empresas no Estado de São Paulo (tomado como base exemplificativa)<sup>2</sup>, que geralmente não têm condições financeiras de contratar um corpo técnico robusto e extenso para tratar os temas tributários internamente.

---

<sup>2</sup> Dados da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo.

Desta forma, revela-se de grande valia e utilidade a orientação técnica por parte do Fisco, de forma cada vez mais presente na rotina das Empresas.

E mesmo as grandes Empresas podem cometer equívocos de forma involuntária e não intencional, diante da quantidade e a complexidade da legislação e das declarações tributárias, que diariamente sofrem alteração.

Diante de tudo isto, apenas após decorrido o prazo para a auto regularização é que o contribuinte estaria sujeito às penalidades cabíveis (artigo 2º).

Além disso, casos de reincidência, fraude, conluio ou sonegação devidamente caracterizados estão excluídos da possibilidade de auto regularização, justamente para se evitarem práticas intencionais de evasão, que certamente prejudicam a livre concorrência, mediante o financiamento da atividade empresarial pela falta ilegítima de pagamento de tributos, o que se deseja fortemente reprimir e coibir (parágrafos 3º e 4º).

O conceito de reincidência é tratado no parágrafo 5º, do artigo 6º, do PLP (Projeto de Lei Complementar), que ocorre quando o contribuinte repete, dentro do prazo de cinco anos, a mesma conduta infracional que por decisão definitiva na esfera administrativa seja confirmada em seu específico caso concreto, salvo se a decisão administrativa tiver sido questionada judicialmente, com a obtenção de provimento suspendendo a cobrança do crédito tributário (parágrafo 6º).

Nesta situação, é assegurado o contraditório e a ampla defesa tanto na esfera administrativa quanto no âmbito judicial, bem como a prevalência das decisões judiciais face às decisões administrativas.

Ademais, o prazo de cinco anos como limite para a configuração da reincidência coaduna-se com o prazo decadencial para a lavratura do auto de infração, uma vez que qualquer autuação, mesmo a referente à conduta reincidente deve respeitar o lapso quinquenal.

No parágrafo 7º, abre-se a possibilidade de parcelamento dentro do procedimento de auto regularização, com vistas a incentivar a conformidade tributária sob o aspecto de fluxo de caixa

dos bons contribuintes, com foco na saúde das empresas e no ambiente de negócios.

Por sua vez, o parágrafo 8º, do artigo 6º, do PLP, determina o arquivamento da representação fiscal para fins penais e a impossibilidade de ajuizamento de execução fiscal, uma vez realizada a auto regularização.

Tal medida visa evitar o ajuizamento de medidas judiciais nos âmbitos fiscal ou penal em relação a débitos já satisfeitos, o que levaria à sucumbência representativa de maior ônus financeiro ao Estado, bem como à utilização inapropriada da máquina pública, com ações judiciais prejudicadas desde o seu nascedouro, em virtude do cumprimento prévio da obrigação tributária. Além disso, evita a expropriação patrimonial e o constrangimento da Empresa e de seus dirigentes e sócios no que tange a débitos já regularizados.

Além de iniciativas estaduais, a União Federal igualmente tem trabalhado no desenho do Programa Confia, direcionado inicialmente a empresas com estruturas consolidadas de governança tributária e de cumprimento fiscal, veiculado por meio de uma Cartilha da Conformidade Cooperativa Fiscal, criada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em 2021<sup>3</sup>.

Neste material, são traçadas as diretrizes do Programa, baseado no diálogo, transparência e ganhos mútuos. Do lado do contribuinte, os ganhos se dirigem à maior previsibilidade na posição do Fisco (sem riscos de quebra de expectativa sobre a aplicação da legislação tributária) e à existência de um canal de diálogo personalizado e qualificado para saneamento de dúvidas, o que leva a menores custos com litígio, mediante a adoção de medidas preventivas de conformidade.

Em suma, as Empresas integrantes do Programa podem contar com procedimentos diferenciados e prioritários de serviços, o que não evita autuação, diante da possibilidade de diferentes visões sobre a aplicação da lei, mas pode mitigá-la e inclusive

---

<sup>3</sup> Material divulgado no site da Secretaria da Receita Federal do Brasil pelo link: [https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/outros-materiais-confia/copy\\_of\\_CartilhaConformidadeCooperativaversofinalaprovada.pdf](https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/outros-materiais-confia/copy_of_CartilhaConformidadeCooperativaversofinalaprovada.pdf)

reduzir penalidades, quando o Fisco entende a operação e a realidade da Empresa.

Por sua vez, mediante o Programa de Conformidade, o Fisco ganha na redução da extrema litigiosidade tributária, que no CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) conta atualmente com R\$ 1,14 trilhão envolvidos em processos (dados de agosto/2023)<sup>4</sup>, ao concentrar seus esforços em atividades preventivas de orientação para gerenciamento de riscos, o que possibilita a identificação de diferentes perfis de contribuintes (aqueles que oferecem menor ou maior risco de autuação).

Dados do Observatório do Contencioso Tributário do Núcleo de Tributação do Insper de 2020 revelam, ainda, que o contencioso tributário judicial e administrativo brasileiro alcançou R\$ 5,44 trilhões de reais em 2020, representativo de 75% do PIB (Produto Interno Bruto). Tal Estudo **não** considera as teses tributárias (ações de repetição de indébito ou ações ajuizadas por contribuintes para afastar a exigência tributária).

Este volume potencial de arrecadação demora em média de 6 a 8 anos na esfera administrativa e mais 8 a 10 anos na esfera judicial para receber provimento definitivo, totalizando 18 anos para resolução da demanda no pior cenário, segundo dados expostos no 6º Fórum Internacional da Tributação, em 2022.

Neste contexto, as providências para prevenção de litígios podem substituir medidas coercitivas e geradoras de contencioso, como fiscalizações e autuações. Atualmente, tais medidas repressivas geralmente ocorrem antes da busca de elucidações prévias ao lançamento, principalmente em torno de matérias contábeis ou de fato, dentre as quais as que envolvem classificação de mercadorias (NCMs), bases de cálculo dependentes de definições a respeito do “valor venal”, “preço de mercado”, “valor da terra nua”, qualificação de intangíveis, classificação fiscal (ISS), etc.

Acrescente-se que o ingresso do Brasil na OCDE exige a implementação de práticas de conformidade fiscal, para melhoria

---

<sup>4</sup> Informação extraída do site da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do link: dados-abertos-202309-final.pdf (fazenda.gov.br)

do ambiente de negócios, com maior transparência e segurança jurídica, sem surpresas aos contribuintes quanto a alterações repentinas de posicionamento entre uma autoridade fazendária e outra. O modelo do Brasil para o Programa Confia foi inspirado no existente na Espanha, mas outros países também já adotam com alguma variação: Reino Unido, Estados Unidos, Portugal, Espanha, França e Austrália. É medida recomendada pela OCDE desde 2013.

Trata-se de uma verdade mudança de paradigma, na medida em que se pretende criar um ambiente de cooperação entre partes com interesses diametralmente opostos: enquanto a Fazenda Pública convive com metas e pressão interna por arrecadação, os contribuintes legitimamente buscam reduzir o custo tributário em suas operações, para a melhoria do seu resultado operacional e ganho de competitividade, dentro dos limites da legalidade na sua esmagadora maioria.

Interesses opostos fomentam a cultura da judicialização, a falta de cooperação e diálogo, o que auxilia na disseminação da ideia de uma Administração polarizada e autoritária. Soma-se a tudo isto a ausência de articulação entre secretárias e órgãos do Fisco para uniformização de entendimentos, o que abala a transparência e segurança jurídica na interação Fisco-contribuinte.

No que tange à pressão arrecadatária dos Governos, observa-se pelos resultados divulgados do “Nos Conformes”, que a orientação como busca à conformidade dos contribuintes, na realidade, aumentou a arrecadação do Estado de São Paulo, segundo dados da própria Secretaria da Fazenda e Planejamento.

Em suma, o artigo 6º objetiva estabelecer procedimentos para oportunizar a auto regularização sem a imposição de penalidades, tal como já existente em Programas de Conformidade como no Estado de São Paulo e o Programa Confia ora em fase de desenho pela União Federal, com resultados bastante eficientes na busca da aderência dos contribuintes às regras tributárias, referendados pela experiência internacional e recomendação da OCDE, que podem vir acompanhados do aumento da arrecadação.

Uma maior troca e maior acesso dos contribuintes ao Fisco, para buscar orientação célere e informal, poderia mitigar

o contencioso, dado que atualmente o modelo de declaração por homologação do lançamento e o volume de normas tributárias, além de sua complexidade e vagueza, com muitos conceitos indeterminados, pode gerar infundáveis questionamentos do Fisco, que leva à defesa dos contribuintes via contencioso, com dispêndios de recursos materiais e pessoais do Poder Judiciário, além daqueles oriundos do oferecimento de garantias, e riscos de sucumbência por parte do Erário, tudo que poderia ser evitado por meio da adoção maciça de uma atuação cooperativa e preventiva entre Estados e contribuintes, tendo em vista que comumente estes atuam de boa-fé, mas não têm a visão clara e oficial do modelo mais seguro de aplicação das regras tributárias.

Neste contexto, o aprimoramento da consulta tributária de caráter orientativo, como um dos meios alternativos de solução de conflitos para além do Judiciário, poderiam ajudar na busca da maior estabilização da relação fisco-contribuintes.

Desta forma, a auto regularização estimula o bom relacionamento entre partes opostas da relação jurídico-tributária, na medida em que ocorre a mitigação do contencioso tributário, por meio da orientação e cooperação por parte das autoridades fiscais, com o cuidado de não estimular reincidências, fraudes, conluio e sonegação, que devem ser excluídos da autorregularização.

## **Artigo 7º - Exposição de motivos:**

O artigo 7º, do Projeto de Lei Complementar, veicula o princípio da consunção das penas, originário do Direito Penal, cuja aplicação foi consagrada pelo e. STJ:

**O princípio da consunção é aplicado para resolver o conflito aparente de normas penais quando um crime menos grave é meio necessário ou fase de preparação ou de execução do delito de alcance mais amplo, de tal sorte que o agente só será responsabilizado pelo último, desde que se constate uma relação de dependência entre as condutas praticadas (AgRg no AREsp 1515023/GO, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 24/9/2019, DJe 10/10/2019). g.n.**

A descrição detalhada contida na decisão do STJ é exatamente o que ocorre entre a obrigação tributária acessória e principal, na medida em que a primeira é meio para a execução e ato preparatório da segunda, sendo, portanto, esta última mais ampla e mais importante, pois envolve o objetivo fim do ato de satisfação do crédito tributário pelo contribuinte, cujo meio ordinário é o pagamento, admitidas outras formas de extinção, previstas no artigo 156 do CTN.

Desta forma, na dicção do artigo 7º, caso a infração resulte no descumprimento ao mesmo tempo da obrigação principal e acessória em relação ao mesmo fato gerador, será aplicada apenas a penalidade relativa à obrigação principal.

Diante do fato de que as sanções têm origem no Direito Penal e considerando a possibilidade de integração de outros princípios de direito público ao Direito Tributário, conforme artigo 108<sup>5</sup>, do CTN, conclui-se ser plenamente aplicável o princípio da consunção à dosimetria das penas por infrações tributárias.

O próprio CARF reconheceu em 08/12/2014 pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por meio da Súmula nº 105<sup>6</sup>, a impossibilidade de cumulação da multa por falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ/CSL e da multa por falta de pagamento de tributo definitivamente apurado, justamente em razão do princípio da

---

<sup>5</sup> **CTN - Art. 108.** Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I- a analogia;

II- os princípios gerais de direito tributário;

**III- os princípios gerais de direito público;**

IV- a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido

<sup>6</sup> **Súmula 105/CARF:** “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

consunção, baseado em inúmeros precedentes do Tribunal Administrativo<sup>7</sup>.

Todavia, infelizmente, em sessão de 15/02/2022, a 3ª Turma da CSRF, por voto de qualidade, restringiu a aplicação da Súmula em questão apenas até o ano de 2007, quando vigente a redação original do artigo 44, da Lei 9.430/96, que foi o objeto do entendimento sumulado, ainda que os acórdãos precedentes que deram origem à Súmula tenham sido posteriores à alteração legislativa ocorrida em 2007 pela Lei 11.488 (Acórdão 9303-012.829), que inclusive foi referida nas decisões.

Anteriormente à restrição da aplicação do entendimento sumulado realizada pela 3ª Turma da CSRF, foi proferida decisão de agosto de 2021, pela 1ª Turma da CSRF, quando o voto de desempate ainda era favorável aos contribuintes (acórdão 9101-005.695), confirmando a posição pela aplicação da Súmula 105, embora o entendimento mais atualizado por parte do Tribunal Administrativo, de fato, seja pela possibilidade de cumulação de multas ainda que referentes ao mesmo tributo e fato gerador, sob o argumento de que as bases de cálculo seriam distintas (multa isolada sobre as antecipações do IR/CSL e multa de ofício sobre o IR/CSL definitivamente apurado).

Tal entendimento atual do CARF contraria não apenas a posição da 1ª Turma da CSRF, mas também decisão do STJ sobre o tema, externada quando já em vigor a alteração dada pela Lei 11.488/2007:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA CONCOMITANTE DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO PREVISTAS NO ART. 44 DA LEI 9.430/1996.*

*Quando a situação jurídico-tributária se alinhar com ambas as hipóteses de incidência da multa do art. 44 da Lei 9.430/1996 - previstas no inciso I e no inciso II -, incidirá apenas a “multa de ofício” pela falta de*

---

<sup>7</sup> Acórdãos do CARF precedentes à Súmula 105:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

**recolhimento de tributo (inciso I).** A multa do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996 é aplicável nos casos de “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”. Por sua vez, a multa do inciso II do mesmo diploma, entretanto, é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: “a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”. Sistemáticamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I. Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda, por exemplo, não implica, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano-calendário, quando ocorrer o fato gerador. Assim, as hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal. As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput. Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano-calendário, o recolhimento a menor dos tributos e que dê azo, assim, à

*cobrança da multa de forma conjunta. Ademais, em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente. O princípio da consunção (ou da absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo esse preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Sob esse enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. REsp 1.496.354-PR, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015. g.n.*

Deste modo, o princípio da consunção encontra balizas em posicionamento sumulado do CARF, bem como mais recentemente em decisões da 1ª Turma da CSRF, bem como em entendimento do C. STJ, além de encontrar fundamento no artigo 108, CTN.

Serve, portanto, a presente proposta de alteração legislativa trazida no artigo 7º, do PLP, para prevenir a aplicação de multas com nítido intuito arrecadatário, que por isto podem ser questionadas no Judiciário, com elevado risco de onerosidade ao Erário em virtude da sucumbência.

# PROPOSIÇÕES LEGISLATIVAS EM ÂMBITO NACIONAL SOBRE A DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE INFRAÇÕES E SOBRE LANÇAMENTO DE OFÍCIO MULTAS TRIBUTÁRIAS.

*Bruno Fajersztajn*

Mestre em Direito Econômico-Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Professor e Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado. Pesquisador do GT de Infrações Tributárias do NEF/FGV-SP

## Introdução

O presente artigo possui como escopo abordar propostas de alteração dos artigos 138 e 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que tratam, respectivamente, da denúncia espontânea da infração e do lançamento tributário (neste último caso, as modificações sugeridas referem-se apenas ao lançamento da multa de ofício).

O grupo de estudos “Multas do Século XXI”, coordenado pelos Professores Eurico Diniz de Santi e Julio Maria de Oliveira, no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, vem estudando o sistema de penalidades brasileiro e tem constatado o seu completo esgotamento<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Sobre o esgotamento do sistema de sanções no Brasil, confira-se: FAJERSZTAJN, Bruno. “O esgotamento do sistema de imposição de multas tributárias no Brasil. Algumas proposições para a evolução e a moderação feita pelo STF enquanto não há mudanças legislativas”. Anais. 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP. Desafios do Sistema Tributário: Igualdade, legalidade e Repartição de encargos. 10, 11 e 12 de maio de 2023 em São Paulo, Coordenadores Ricardo Mariz de Oliveira, Fernando Aurélio Zilveti, Rodrigo Maito da Silveira, José Maria Arruda de

Com efeito, as penalidades no Direito Tributário Brasileiro têm sido exigidas, muitas vezes, de forma desarrazoada, arbitrária, desprovida de bons parâmetros para a correta punição dos infratores. Muitas multas são exigidas com base em valores de operações, independentemente do prejuízo que as infrações geram à administração e à arrecadação de tributos ou de qualquer aspecto relacionado ao comportamento dos infratores.

Multas de valores astronômicos são exigidas, gerando contencioso, litígio, e no mais das vezes, tornam-se impagáveis, o que enseja, posteriormente, o oferecimento constante pelos entes tributantes de programas de parcelamento que reduzem substancialmente o valor das exigências. Assim, as multas finalmente mantidas após anos de contencioso não são pagas porque são oferecidas como desconto em programas de anistia, revelando-se, verdadeiramente, uma ilusão. Elas não cumprem sua função precípua, pois não punem verdadeiramente o infrator, não desincentivam a prática de infrações, não afirmam o caráter cogente do dever jurídico dos respectivos sujeitos passivos.

Daí a necessidade de reforma do sistema, seja pela criação de normas que imponham parâmetros adequados para a correta punição dos infratores, seja pela atualização de regras já existentes no CTN.

Neste breve artigo, serão comentadas as sugestões de atualização dos artigos 138 e 142, como já exposto, pensadas no contexto desse objetivo geral de tornar mais racional o sistema de sanções tributárias brasileiro.

## **1. Artigo 8º do projeto. Denúncia espontânea.**

O artigo 8º propõe nova redação ao art. 138 do Código Tributário Nacional, que regula o instituto da denúncia espontânea. O texto proposto é o seguinte:

---

Andrade, Fabiana Carsoni Fernandes, Mara Eugênia Buonanno Caramico. São Paulo: IBDT, 2023. p. 249-260.

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento, depósito judicial ou administrativo compensação ou parcelamentos do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo 1º. A denúncia espontânea afasta quaisquer penalidades, inclusive as multas por falta de pagamento de imposto, de ofício e de multa de mora, e por descumprimento de obrigação acessória.

Parágrafo 2º. Sem prejuízo do disposto no art. xxx (PROCEDIMENTO DE REGULARIZAÇÃO), não se considera espontânea a denúncia apresentada após a intimação do sujeito passivo do início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados especificamente com a infração.

Parágrafo 3º. As autoridades tributárias cuidarão de implementar em seus sistemas opção destinada a permitir que a denúncia espontânea seja feita através da realização de parcelamento, permitindo-se ao sujeito passivo confessar a infração visando a materialização da denúncia espontânea e a realização do parcelamento tratado no caput como consequência da ação de autorregularização adotada pelo sujeito passivo.

O texto atual é o seguinte:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O objetivo das modificações é a incorporação, no texto da lei, de posicionamentos já firmados pela jurisprudência, de

modo que tais entendimentos possam ser aplicados, sem a necessidade de instauração de litígios. Foram também propostas modificações na norma, com o objetivo de ampliar a aplicação desse importante instituto.

A denúncia espontânea é instituto de inspiração oriunda do Direito Penal, notadamente no instituto do arrependimento posterior. Com a denúncia espontânea, o contribuinte reconhece o equívoco e o corrige, com a quitação integral da dívida atualizada, antes de qualquer procedimento fiscal. Se assim proceder, estará dispensado de qualquer penalidade nos termos do art. 138 do CTN.

A denúncia espontânea é importante instituto na busca pela redução de litígios e tem potencial de viabilizar o carreamento de recursos aos Cofres Públicos, devidamente atualizados pelos juros de mora. Como há regularização da situação do contribuinte com a devida indenização do Estado pela mora via pagamento de juros, resta totalmente justificado o afastamento das penalidades<sup>2</sup>.

Pois bem. Com o objetivo de ampliar o escopo da denúncia espontânea, o novo texto do art. 138 passa a permitir que a regularização pelo contribuinte ocorra não apenas por meio de pagamento, mas também via compensação e parcelamento.

A compensação é forma válida de extinção do crédito tributário e assim reúne todas as condições para viabilizar a denúncia espontânea. O simples fato de a compensação poder ser objeto de posterior homologação não afasta sua habilidade de regularizar a situação do contribuinte<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Vide a respeito de aspectos gerais da denúncia espontânea: FAJERSZTAJN, Bruno. “Multas no Direito Tributário”. São Paulo: Quartier Latin. 2019. p. 260-269.

<sup>3</sup> Com efeito, em obra doutrinária sobre o tema, já foi afirmado que: “(...). Inicialmente, deve-se verificar que o emprego do termo “pagamento” no CTN não deve ser entendido como pagamento em dinheiro. Outros dispositivos do CTN tratam de pagamento, mas comportam outras formas de extinção do crédito tributário, o que revela que a utilização desse termo, no CTN, não é específica para pagamentos em pecúnia. Prova disso é que o art. 150, parágrafo 1º, quando trata de pagamento antecipado, no âmbito do lançamento por homologação, não

A mudança legislativa elimina óbice que vinha sendo criado pela jurisprudência no sentido de que, na redação atual do CTN, apenas o pagamento em dinheiro deveria justificar o afastamento de penalidades<sup>4</sup>. Em que pese mesmo antes da alteração do art. 138 essa interpretação já fosse possível, a mudança

---

está tratando apenas do pagamento, mas qualquer modalidade de extinção do crédito tributário, inclusive a compensação.

Quanto à questão de a compensação estar sujeita a posterior homologação, este fato não inviabiliza a aplicação do art. 138, pois: (i) ainda assim, se trata de modalidade de extinção do crédito; tanto que na legislação federal, a declaração de compensação extingue o crédito tributário, sendo a posterior homologação condição resolutória, ou seja, a extinção opera desde o encontro de contas, e somente se houver posterior glosa é que a compensação seria considerada sem efeito; (ii) o pagamento em dinheiro também fica sujeito a posterior homologação, no termos do art. 150, parágrafo 1º do CTN, exatamente como ocorre na compensação e não se discute por isso a sua habilidade para fins de denúncia espontânea; e (iii) a não homologação da compensação ocorre por conta e risco do contribuinte, que perde os descontos de multa provenientes da denúncia espontânea caso sua compensação seja posteriormente questionada pelo Fisco. Ademais, o CTN não estabeleceu qualquer ordem de prioridade entre as modalidades de extinção do crédito tributário, de modo que a compensação não é “menos pagamento” do que o pagamento em dinheiro.

Por fim, se a compensação é admitida por lei específica, como é na esfera federal, como modalidade de extinção do crédito, assim deve ser para todos os efeitos, a menos que houvesse alguma disposição expressa em sentido contrário, o que não há.

Nesse contexto, sendo a compensação uma modalidade de quitação de tributos para todos os fins, seu efeito de extinção do crédito tributário é idêntico ao do pagamento em dinheiro e, dessa forma, a compensação em nada se aproxima do parcelamento, que apenas suspende a exigibilidade do crédito.

Portanto, pode-se concluir que a compensação regulariza a situação do infrator tanto quanto o pagamento, podendo servir para fins de denúncia espontânea”. In: FAJERSZTAJN, Bruno. “Multas no Direito Tributário...” p. 268-269.

<sup>4</sup> Vide nesse sentido: “(...) A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes (...).” (Agravo Interno nos Embargos de Declaração dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.657.437-RS, de 12.9.2018, STJ, 1ª Seção, Rel. Min. Gurgel de Faria)

legislativa equaciona essa questão em definitivo, ampliando os benefícios à sociedade oriundos da denúncia espontânea.

Já no que tange aos parcelamentos, a alteração legislativa também resulta em ampliação do escopo do instituto, expandindo os potenciais benefícios dele decorrentes. No caso dos parcelamentos, diferentemente do que ocorre com as compensações, a redação atual do art. 138 não abarca esse instituto, sendo necessária modificação do texto legal. Com efeito, é acertado o posicionamento da jurisprudência no sentido de que o parcelamento não tem o condão de extinguir o crédito tributário, representando, na realidade, hipótese de suspensão da sua exigibilidade, nos termos do art. 151, inciso VI, do CTN. Assim, ao menos na redação atual do art. 138, aplicável às hipóteses de extinção do crédito, o parcelamento não pode implicar dispensa de penalidades. Uma mudança legal que preveja expressamente tal possibilidade, por outro lado, não encontra qualquer óbice constitucional, sendo plenamente válida e recomendável, como forma de ampliação do escopo da denúncia espontânea.

De se notar que os parcelamentos, mesmo sendo hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, representam um primeiro passo, bastante importante, no caminho da regularização da infração por parte do contribuinte. Assim, havendo norma expressa como a proposta, os parcelamentos podem justificar a dispensa de penalidades. Eventual quebra do parcelamento terá, como efeito jurídico inafastável, o restabelecimento das penalidades excluídas.

A ampliação de escopo do art. 138 pode gerar ainda mais benefícios no sentido da correção de infrações praticadas, na medida em que muitos contribuintes em dificuldades financeiras não cogitam a regularização de sua situação fiscal via denúncia espontânea justamente por não possuírem recursos financeiros suficientes para o pagamento integral da dívida. Mais parcelamentos então gerariam mais arrecadação e menos litígio, sendo, portanto, a alteração proposta uma medida tecnicamente viável e bem-vinda.

O novo caput do art. 138 também contempla o afastamento de penalidade no caso de depósito judicial, o que atualmente é vedado pela jurisprudência, como se verifica no

juízo dos Embargos de Divergência no Resp n. 1.131.090-RJ, da 1ª Seção do STJ, relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 28.10.2015.

Nesse caso, porém, a medida não implicaria redução de litígios, pois é pressuposto para a hipótese de depósito a existência de um processo em andamento. Ainda assim, a inovação proposta tem potencial de trazer benefícios à sociedade, já que o depósito garante, de forma inconteste, que os recursos dele provenientes serão destinados aos cofres públicos quando do encerramento da lide em favor da Fazenda Pública (se for o caso). Mesmo que não resulte em imediata regularização do débito, a arrecadação fica garantida após o encerramento do processo, o que justifica, a nosso ver, o afastamento das penalidades. Para o depósito, valem as mesmas considerações feitas anteriormente para fins de parcelamento no que tange à suspensão da exigibilidade, e o seu não enquadramento no texto atual do art. 138, que requer extinção do crédito tributário, com a especificidade de que, no âmbito federal, e também em muitas outras ordens subnacionais, os recursos já estão à disposição do Poder Público durante a duração do processo, por força de disposições legais expressas nesse sentido<sup>5</sup>. A ampliação do instituto tem o condão de incentivar depósitos judiciais com benefícios em termos de fluxo de caixa para o Poder Público.

Por fim, tanto a compensação, como parcelamento e o depósito, quando efetuados sem o início de qualquer procedimento fiscal, revelam a boa-fé do contribuinte, o que justifica o afastamento das penalidades.

O parágrafo 1º do novo art. 138 também incorpora posição estratificada na jurisprudência<sup>6</sup> no sentido de que também a multa de mora, além das demais penalidades, deve ser afastada. Realmente, a ideia do instituto é não aplicar qualquer punição ao contribuinte que pratica a denúncia espontânea, inexistindo motivo razoável para o não afastamento da multa de mora, que

---

<sup>5</sup> No âmbito federal, veja-se a Lei n. 9703, de 17.11.1998.

<sup>6</sup> Cite-se, por exemplo, entre tantos outros, o julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial 1176793-RS, 2ª Turma do STJ, Relatora Ministra Eliana Calmon, de 17.8.2010.

também é punitiva. O afastamento de quaisquer penas, em contrapartida da regularização da situação do contribuinte, também justifica o afastamento de multas pelo descumprimento de obrigações acessórias. Como a jurisprudência está estratificada no sentido de que a redação atual do art. 138 não contempla as obrigações acessórias<sup>7</sup>, justifica-se mudança de texto que passe a contemplar essa hipótese, evitando-se a instauração de litígios e ampliando o escopo deste valioso instituto. Faz todo o sentido afastar penalidades com o cumprimento espontâneo da obrigação acessória, ainda que em atraso, pois sua finalidade restará atendida e a espontaneidade revela que a infração sequer chegou a causar prejuízo à Administração Tributária, que naquele momento não estava fiscalizando o contribuinte.

O parágrafo 2º do novo dispositivo mantém a regra que afasta a denúncia espontânea quando instaurado procedimento fiscal, mas sugere um melhor delineamento sobre o objeto do procedimento fiscal iniciado e que afasta o instituto. Com efeito, inclui-se a expressão “especificamente” no dispositivo, para que fique claro que o afastamento do instituto ocorra apenas quando o procedimento fiscal trate exatamente da matéria objeto da infração que se pretende regularizar. Procedimentos fiscais genéricos e muito abrangentes, nesse contexto, não impediriam a aplicação do novo parágrafo 2º do art. 138. Em que pese essa já fosse a correta interpretação da redação atual do parágrafo 1º do art. 138, a mudança confere mais segurança no delineamento do alcance da regra, evitando-se, novamente, litígios.

Por fim, propõe-se norma que obrigue o Poder Público a criar mecanismos para que a regularização necessária à denúncia espontânea venha a ser implementada de forma ágil. Muitas vezes o contribuinte que possui a intenção de regularizar sua situação se vê impedido de fazê-lo por entraves burocráticos nos sistemas eletrônicos de preenchimento obrigatório criados pelo Fisco. Tais entraves, além de reduzirem o alcance do instituto de

---

<sup>7</sup> Cite-se, entre tantos outros, o Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 2.031.251-SP, da 2ª Turma do STJ, de 2.8.2022, Rel. Min. Herman Benjamin.

forma odiosa, acabam obrigando o contribuinte a litigar, em contraposição a um dos objetivos da denúncia espontânea.

## **2. Artigo 12 do projeto. Lançamento de ofício das multas.**

Também são recomendáveis mudanças no art. 142 do CTN, a fim de se tornar expresso que o regime de imposição de penalidades conta com especificidades em relação ao lançamento do tributo.

A redação atual do dispositivo inclui, no mesmo comando, regras para o lançamento do tributo e das penalidades. Veja-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Muito embora de fato o lançamento possa e deva ter a função de constituir o crédito tributário correspondente ao tributo e à penalidade, o parágrafo único do art. 142 determina que a atividade de lançamento é vinculada, abarcando não apenas o tributo, mas também a multa.

A proposta é criar um novo arcabouço para lançamento das multas, mais adequado à sua natureza punitiva. Veja-se:

CTN - Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o

sujeito passivo e, sendo caso, PROPOR aplicar a penalidade cabível., de forma fundamentada, descrevendo os fatos no documento de lançamento.

Parágrafo 1º. A atividade administrativa de lançamento do tributo é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (NR)

Parágrafo 2º. A proposta de imposição da penalidade somente resulta em constituição definitiva do crédito tributário se o sujeito passivo não apresentar impugnação ou se for definitivamente julgada improcedente na esfera administrativa.

Parágrafo 3º. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo ou contribuição, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

I - O disposto neste parágrafo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

II - A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição

Parágrafo 4º - Quando restar configurada a culpa concorrente ou culpa recíproca, a multa deve ser relevada de ofício pela Administração ou pelo órgão julgador.

Parágrafo 5º. Em caso de impugnação do sujeito passivo, caberá à autoridade julgadora verificar o cabimento da penalidade e, uma vez confirmada a existência de infração, poderá graduar a penalidade com base em circunstâncias atenuantes ou agravantes, levando em consideração critérios de culpabilidade do agente, bem como o potencial ofensivo da infração cometida.

Parágrafo 6º. As circunstâncias atenuantes ou agravantes e os percentuais de redução ou agravamento serão definidos pela legislação complementar de que trata o inciso I do art. 100.

Parágrafo 7º. É vedada a imposição de penalidades, bem como sua graduação, quando for constatada que o sujeito

passivo seguiu as orientações gerais da época, e o lançamento, fora efetuado com base em mudança posterior de orientação geral, que impôs a penalidade a fatos pretéritos.

Parágrafo 8º. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Uma das importantes alterações é no sentido de limitar a conceituação do lançamento como ato vinculado apenas em relação ao tributo, mas não no que tange à penalidade. Como já sustentado em obra doutrinária<sup>8</sup>:

(...) Ocorre que as multas tributárias são sanções pecuniárias de caráter eminentemente punitivo. Em um Estado de Direito, toda e qualquer punição pressupõe um mínimo de culpabilidade por parte do agente, culpabilidade esta que deve ser também critério para a graduação das penalidades, evitando-se injustiças ou excessos. Além disso, já foi visto que os princípios da isonomia e da individualização da pena incentivam a aplicação da sanção segundo as particularidades de cada ato em concreto.

Tais vetores, que são princípios gerais de repressão, decorrentes da própria concepção do Estado de Direito, distanciam-se da ideia de exigência de multas por meio de atos plenamente vinculados.

O ato vinculado é definido na doutrina de Direito Administrativo como aquele praticado de acordo com critérios precisamente definidos na lei, sem margem para o aplicador exercer ponderações, opções, ou juízos de valor. O ato vinculado restringe-se a aplicar, no caso concreto, a hipótese definida na lei. Diferencia-se do ato discricionário, que é aquele em que o aplicador realiza juízo de conveniência e oportunidade, a partir da finalidade da lei.

O lançamento é ato vinculado porque a autoridade deve exigir o tributo, tal como definido em lei, de forma objetiva, e sem exercer qualquer juízo de conveniência e

---

<sup>8</sup> FAJERSZTAJN, Bruno. “Multas no Direito Tributário...”. p. 241-242.

oportunidade, desde que ocorrida a hipótese legalmente descrita. O mesmo vale em relação aos juros, cuja obrigação surge pelo simples decurso do tempo, nos termos do art. 161 do CTN, visto tratar-se de indenização ao Erário pelo atraso no pagamento.

Nesse contexto é que se verifica o distanciamento entre a ideia de vinculação e a de punição. Os princípios da culpabilidade e da individualização da pena impõem, o quanto possível, que a aplicação da penalidade se dê mediante a avaliação das circunstâncias de cada caso concreto, para que esta seja justa. Tal avaliação pressupõe certa discricionariedade por parte do aplicador e não se amolda bem à definição de ato vinculado. Embora seja possível que os critérios de individualização estejam contemplados em lei, uma norma legal que preveja tais critérios jamais poderá contemplar todas as situações possíveis e que podem influenciar na determinação da intensidade da punição. A discricionariedade, que é mais aberta, menos objetiva, amolda-se melhor à ideia de punição, pois permite que a aplicação da sanção seja implementada de acordo com as circunstâncias de cada caso concreto, justamente como ocorre em Direito Penal (...).

O novo texto também mantém a expressão “propor” a penalidade, já contida no art. 142, em contraposição à imposição dela. A expressão “propor” revela que a efetiva imposição da pena ocorre apenas após o encerramento do processo administrativo. A proposta de penalidade pode ser objeto de impugnação e a instauração de contencioso sobre o tema desloca a ao julgador a determinação da pena aplicável, o que confere à instância superior de julgamento maior liberdade para a gradação da pena.

Supera-se, dessa forma, não apenas o engessamento da fiscalização na definição da pena mediante ato vinculado e obrigatório, como também se afasta o engessamento do julgador, que atualmente se vê impedido de graduar livremente e pena no âmbito do processo, salvo no caso de disposições expressas na lei. A autoridade fiscal, que analisou os fatos mais proximamente, propõe a penalidade, mas a aplicação se dá após manifestação dos julgadores, que podem graduá-la com maior liberdade.

Em linha com essas modificações, o novo parágrafo 5º concede considerável poder de moderação aos julgadores administrativos, que poderão verificar a existência de circunstâncias agravantes e atenuantes, a partir de parâmetros de culpabilidade.

As modificações buscam retirar definitivamente a ideia de que as penas devem ser impostas de forma objetiva, sem juízo de valor sobre as circunstâncias de cada caso, a partir do grau de ofensividade da conduta e culpabilidade do agente.

Em obra doutrinária anterior, sustentou-se, inclusive a propósito do art. 136 do CTN interpretado por alguns como regra que impõe responsabilidade objetiva por infrações tributárias<sup>9</sup>, que<sup>10</sup>:

(...) Após o incurso pelas diversas posições doutrinárias, pode-se concluir que, de fato, não há amparo no ordenamento jurídico para a punição por meio de responsabilidade objetiva.

O instituto somente teria cabimento em matéria de responsabilidade civil, pois, como apontam Hugo de Brito Machado e Paulo Roberto Coimbra Silva, nas obras referidas acima, a finalidade última das sanções civis é forçar a execução de uma obrigação ou reparar danos causados a determinados indivíduos. De fato, para preservar a obrigação existente ou a reparação do dano, em determinadas situações, geralmente nas quais há relação de hipossuficiência entre credor e devedor, como nas relações de consumo ou trabalhistas, atribui-se a responsabilidade objetiva a fim de se privilegiar a reparação do dano causado. Trata-se de instrumento que visa proteger aquele que sofreu algum prejuízo e precisa ser ressarcido, o que, a todo rigor, não afeta princípios constitucionais.

Já no caso das sanções punitivas, a responsabilidade objetiva afronta o Estado de Direito, pois não se pode punir um indivíduo sem que se constate ao menos a prática de conduta culposa. A simples constatação da prática de um

---

<sup>9</sup> “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

<sup>10</sup> FAJERSZTAJN, Bruno. “Multas no Direito Tributário...” p. 199-200.

ato definido como infração por determinado indivíduo não pode resultar em punição, sendo necessário identificar as demais circunstâncias em que a conduta foi praticada, para se verificar se é devida a sanção em cada caso. Se a infração é praticada sem que se considere ao menos a existência de culpa, a punição não possui amparo no ordenamento jurídico.

Veja-se que as sanções punitivas, diferentemente das sanções indenizatórias, visam essencialmente reprimir uma conduta ilícita e não recompor eventuais danos sofridos. Considerando que a responsabilidade objetiva tem como fundamento privilegiar a reparação de danos ocorridos, não faria sentido aplicá-la em matéria de punição, em que não se vislumbra indenizar e sim castigar, punir (...).

Ainda nesse diapasão, o parágrafo 6º permite que as circunstâncias agravantes e atenuantes sejam definidas por normas infralegais, o que permite uma maior flexibilidade na definição de tais hipóteses, sem o engessamento que a legalidade estrita prevista no art. 97 impõe.

O parágrafo 7º incorpora a ideia que já consta no art. 100, parágrafo único, do CTN<sup>11</sup>, bem como no art. 24 do Decreto-lei n. 4657, de 4.9.1942, alterado pela Lei n. 13.655, de 25.4.2018, a chamada Lei de Introdução das Normas do Direito Brasileiro, LINDB, prestigiando a boa-fé nas relações entre Fisco e contribuintes. Consagra-se de forma expressa o princípio que veda atuação contraditória do Poder Público (*non venire contra factum proprium*).

Muito embora os dispositivos citados, vigentes, já contemplassem tais comandos e embora se trate de princípio geral

---

<sup>11</sup> “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

de Direito Público, sua aplicação revela-se tímida e insuficiente na prática, havendo considerável resistência por parte de julgadores em dispensar penalidades em caso de mudança de entendimento do Fisco ou da prática de conduta apoiada em posicionamento da jurisprudência. Basta ver que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CSRF) tem entendido de forma pacífica que não cabe a aplicação do artigo 24 da LINDB ao processo de lançamento<sup>12</sup>.

Com os parágrafos 7º e 8º, a vedação passa a ser expressa no que tange à imposição de penalidades, o que revela potencial de sensível redução de litígios.

São medidas que conferem mais elementos às autoridades fiscais e julgadoras para a relevação de penalidades, o que passa a ser sua prerrogativa, especialmente quando se torna expresso que o lançamento da multa não mais decorre de ato vinculado.

Por fim, o parágrafo 3º do novo art. 142 incorpora em nível nacional regra que já consta do art. 63 da Lei n. 9430/96 que, em matéria federal, afasta a multa no lançamento destinado à prevenção da decadência. Nas demais esferas, a ausência de regra de igual teor tem gerado enorme contencioso sobre o cabimento de penalidades na hipótese em que os tributos estão com sua exigibilidade suspensa por força de decisão judicial. A ideia por trás do dispositivo é não punir aqueles que deixaram de cumprir determinada regra com base em ordem judicial. Trata-se de conduta que de fato não justifica punição, especialmente quando se verifica que buscar o Judiciário é um direito constitucionalmente garantido. Não se pode punir quem exerce validamente um direito. Foi essa aliás, a posição do Supremo Tribunal Federal no julgamento da inconstitucionalidade da multa isolada decorrente da glosa de compensações, no Tema 736 de Repercussão Geral<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Tema que foi objeto da Súmula CARF n. 269, com o seguinte teor: “O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (Lindb), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal”

<sup>13</sup> Quando foi adotada a seguinte tese: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

## Conclusões

As medidas sugeridas trarão sensível evolução ao quadro atual de esgotado sistema de imposição de penalidades no Brasil, com enorme potencial de redução de litígios e de imposição de penalidades claramente descabidas ou impagáveis.

Embora algumas das alterações apenas tornem expresso aquilo que o sistema jurídico já permitia ao intérprete inferir, ou ainda tornem texto de lei interpretações já acolhidas pela jurisprudência, tais disposições cristalizam em norma com força de lei complementar importantes avanços na limitação à imposição de penalidades.

Consagra-se com elas a ideia de que as penalidades possuem função essencialmente punitiva e não arrecadatória, devendo ser impostas e graduadas segundo critérios relacionados com a gravidade e potencial ofensivo da conduta.

Pretende-se com isso uma grande evolução no sistema atual.

# UMA ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA SAÚDE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

*Wellington Cruz*

Pesquisador do GT de Infrações Tributárias do NEF/FGV-SP

## **1 – Aspectos introdutórios.**

A proposta da ciência para contenção de uma pandemia sempre foi a prevenção através da vacina. No Brasil, há mais de 200 anos iniciou-se o sistema de proteção à saúde através do processo vacinal. Segundo informações no Portal da FIOCRUZ, citado pelo Laboratório CELLA<sup>1</sup>, destacou: “A história das vacinas no Brasil começa no ano de 1804, quando a vacina contra a varíola chegou ao país, trazida pelo Marquês de Barbacena. Quase 30 anos mais tarde, a imunização contra a varíola se tornou obrigatória, o que colaborou muito para a superação dessa doença tão perigosa”. Ainda, até o século XX, na continuidade da narrativa vacinal, seguiu-se com sucesso as vacinas contra: Tuberculose, febre-amarela, sarampo, caxumba e rubéola, e outras conquistas, como relatado:

O século XX é um ponto de virada na história das vacinas no Brasil. Ainda entre os anos 1900 e 1901, foram fundados o Instituto Soroterápico do Rio de Janeiro (futuro Fiocruz) e o Instituto Serumterápico (futuro Instituto Butantan). (...) já no século XXI, o Brasil seguiu avançando na vacinação de seu povo. Doenças como tétano, gripe, difteria, coqueluche, hepatite B, catapora, HPV,

---

<sup>1</sup> Laboratório Cella: A história das vacinas no Brasil: Uma vitória da ciência. Acesso em 11-10-2023: <https://laboratoriocella.com.br/a-historia-das-vacinas-no-brasil-uma-vitoria-da-ciencia/>

tétano, gripe, difteria, coqueluche, hepatite B, catapora, HPV entre outras passaram a ser evitadas ou minimizadas pela ação vacinal. Até os dias atuais.

Em tempos recentes, o mundo literalmente parou em função da Pandemia da COVID-19, foram tempos difíceis, nunca vistos. Cientistas do mundo inteiro nem sabiam o que fazer e qual seria a solução possível para o problema. Entretanto, estudiosos em parceria com a indústria farmacêutica conseguiram, em tempo recorde, uma solução: desenvolveram a Vacina contra a COVID-19.

Pois bem. O propósito desta narrativa é o de discutir acerca da prevenção do crédito tributário, resguardando o direito do Estado, sem passar ao largo da figura do contribuinte.

No primeiro tópico, abordaremos as propostas de prevenção da aplicação de penalidades excessivas ou desproporcionais vinculadas ao crédito tributário quando o tema for a decadência em decorrência da suspensão da exigibilidade nas formas dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966<sup>2</sup>, onde não caberá lançamento de multa de ofício, nos casos propostos.

Em seguida, ainda na esteira da adequada exigência do crédito tributário pelo Estado em face do contribuinte, abordaremos os aspectos relacionados a proposta de prazo de lançamento e o do direito de imposição de multa decorrente de infrações relativas a obrigações acessórias, trazendo uma visão contemporânea de tais obrigações.

Por fim, concluiremos trazendo duas propostas de artigos com abordagens sobre os temas acima delineados, propondo uma maior prevenção e proteção do crédito tributário, bem como, uma revisão dos prazos para a constituição e imposição de multas decorrentes de infrações, buscando uma adequação a prestação de informações eletrônicas dispostas instantaneamente ou quase,

---

<sup>2</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

como o caso da emissão de notas fiscais, dos Speds, etc., em contraponto, ao atual período de 5 anos disposto no Código Tributário Nacional. Assim, pretende-se trazer proposições que vacinem e previnam o crédito tributário, mas protejam também o contribuinte com tal vacina.

## **2 – O lançamento do crédito tributário**

A constituição do crédito tributário é um procedimento tendente a verificar se encontram-se presentes todos os elementos necessários à sua constituição pelo agente competente para efetuar o lançamento. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo art. 139, dispõe: O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, o CTN centraliza sua atenção para a obrigação principal e não para a acessória, numa leitura que muitas vezes não se materializa na prática cotidiana dos contribuintes, que sofrem com um sem-número de obrigações acessórias vinculadas às obrigações principais e que tornam a administração tributária pelo contribuinte extremamente custosa e onerosa.

De outro giro, o mesmo Código Tributário Nacional, no seu artigo 140, destaca: “As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.” As circunstâncias da suspensão do crédito tributário previstas no art. 151 do mesmo diploma, serão abordadas mais adiante, sobre a suspensão da sua exigibilidade.

Em termos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário o art. 141, assevera que “o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”.

À evidência, só se pode suspender a exigibilidade do crédito tributário se este já tiver sido legalmente constituído pelo agente responsável, como dispõe o CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (G.N)

Portanto, a autoridade administrativa praticará os diversos atos preparatórios anteriores, para então, poder constituir o crédito tributário pelo lançamento tributário. É cediço que na definição do valor do crédito a ser materializado, diversas circunstâncias têm que ser levadas em consideração, como na análise de Aldo de Paula Jr. e Heloísa Estellita, *in* “Efeitos da Decadência do Crédito Tributário nos Crimes Contra a Ordem Tributária”<sup>36</sup>, destaca:

O lançamento é o produto do processo de positivação e, como tal, regido pela legislação vigente à época de sua lavratura (art. 144, §1º do CTN) (tempo **do** fato), mas o evento tributário é regido pela lei vigente à época da sua ocorrência (art. 144, caput, do CTN) (tempo **no** fato), pois naquelas circunstâncias deveria ter sido adimplido e, se não foi, ali se configurou a violação a regra-matriz de incidência.

Não por outra razão, os juros e a atualização monetária reportam-se ao evento tributário (fato gerador/tempo no fato) e são constituídos pelo lançamento.

---

<sup>3</sup> Peixoto. Marcelo Magalhães, Elali. André, Sant’Anna. Carlos Soares. (Coordenadores). Direito Penal Tributário: São Paulo: MP Editora, 2005, pag. (20-21).

Consequentemente, o art. 113 do Código Tributário Nacional, contém norma que atribui eficácia retroativa ao lançamento tributário que se reporta ao momento da configuração do evento (o que é denominado, pela doutrina tradicional, eficácia declaratória do lançamento). (G.N)

Dentre os contornos necessários para se dar validade e exigibilidade ao lançamento tributário está a forma de apuração do tributo a ser lançamento, a periodicidade da sua apuração, que deve considerar se a apuração da exigência fiscal é mensal, trimestral, semestral ou anual, atentando-se ao fato de que, por se tratar de lançamento de ofício, o objeto do lançamento é justamente o tributo não apurado, não confessado e não quitado, que é detectado pela fiscalização.

Nesse sentido, o lançamento tributário sempre se reporta ao tributo cujo fato gerador já ocorreu em momento passado e que ainda não foi materializado via autolancamento pelo contribuinte, com os efeitos da confissão de dívida e que, portanto, somente se tornam exigíveis com a constituição via auto de infração, que pode, a critério da Administração Tributária envolvida, conter nomenclaturas semelhantes, mas que sempre se reportam ao lançamento de ofício.

Caracterizada sucintamente a exigibilidade do crédito tributário pelo Estado, na condição de sujeito ativo, pode o exigido, ou seja, o sujeito passivo, obter a suspensão desta exigibilidade a partir de uma das alternativas que constam no leque das diversas opções dispostas no CTN, como segue:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Dentre as possibilidades dispostas no Código Tributário Nacional há que se destacar aquelas que estão previstas como um forte meio de proteção ao direito do contribuinte de, quando não concorda com o lançamento tributário, impugnar a exigência imposta pela Administração Tributária, bem como de acionar o Poder Judiciário para discutir exigências fiscais ilegais ou inaplicáveis às operações praticadas, quando então o efeito de suspensão de exigibilidade que decorrem da impugnação e da própria concessão da medida liminar podem ser considerados como uma forma de vacina, que impede a plena materialização da cobrança da exigência fiscal posta no auto de infração.

Dentre as possibilidades elencadas no artigo supra, abordaremos as dispostas nos incisos IV e V.

### **3 – A suspensão da exigibilidade por medida judicial não pode ser objeto de lançamento de multa.**

Dentre as várias medidas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, temos as medidas liminares concedidas em sede de mandado de segurança ou as tutelas antecipadas em sede de ações ordinárias. Tais garantias têm fundamento no art. 5º, LV da Constituição Federal, segundo a qual “*Aos litigantes, em processo administrativo e judicial, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

Denominado pela doutrina como Princípio Constitucional do Contraditório e da Ampla Defesa, tal princípio garante que o processo não poderá se desenvolver de forma que impeça o direito de as partes se manifestarem e tampouco de que haja a apresentação das defesas cabíveis, impondo à Administração Tributária o dever de revisar o lançamento tributário e de expor os

motivos pelos quais o lançamento tributário deve ser revisto ou mantido.

Na mesma ponta, o princípio da ampla defesa consiste na oportunidade conferida ao contribuinte de contestar e contraditar a exigência fiscal, através da produção de todas as provas cabíveis, no acompanhamento da respectiva instrução e na faculdade de utilizar os recursos cabíveis, sob pena de nulidade do julgamento administrativo ou judicial.

Já o mandado de segurança conta com previsão constitucional no artigo 5º, incisos, XXXV e LXIX<sup>4</sup>, da Constituição Federal, dotado de atributos de rito célere e da elevada eficácia das decisões nele proferidas, sempre em caráter de urgência devidamente comprovada, especialmente para a concessão de medida liminar, ou seja, de forma provisória.

A Lei nº 12.016/09<sup>5</sup>, que disciplina o mandado de segurança para proteger direito líquido e certo não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça que restringiam as hipóteses de concessão de medida liminar, trazendo rito próprio.

---

<sup>4</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;

<sup>5</sup> BRASIL. Lei nº 12.016 de 07 de agosto de 2009, Mandado de Segurança Individual e Coletivo. Brasília: Presidência da República, 2009. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/112016.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112016.htm). Obtido em: 18.10.2023

Já a concessão de tutela antecipada nas demais espécies de ação judicial, para Kiyoshi Harada<sup>6</sup>, em seu artigo “*tutela antecipada e suspensão da exigibilidade do crédito tributário*”, onde destaca que a inclusão do inciso V, do art. 151, do CTN, não é uma novidade no Direito Brasileiro, mesmo trazida pela Lei Complementar nº 104/2001, mas sim, uma hipótese já prevista no Inciso IV, ou seja, na Liminar em sede de Mandado de Segurança, como segue:

A Lei Complementar n. 104 de 19-1-2001 acrescentou a tutela antecipada no inciso V, do art. 151 do CTN que cuida das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Em sua redação original o referido inciso V somente fazia referência à medida liminar concedida em mandado de segurança mesmo porque à época do advento do Código Tributário Nacional, em 25 de outubro de 1966, não existia essa figura processual introduzida pelo art. 273 do Código de Processo Civil de 1973.

Advirta-se, no entanto, que essa inclusão não tem um sentido inovador como pode parecer à primeira vista. Não se trata de nova hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Já estava abrangida pela hipótese de concessão de liminar em mandado de segurança. De fato, a antecipação da tutela pretendida no pedido inicial surte o mesmo efeito de uma liminar em mandado de segurança. Se concedida a tutela antecipada nos autos da ação anulatória do crédito tributário a sua exigibilidade ficará ipso facto suspensa. O fisco, sob pena de cometer crime de desobediência, não poderá promover a cobrança forçada daquele crédito tributário. A norma legal não deve ser interpretada pelo nomen iures dado, mas pela identidade do resultado que dela emana, ou seja, pela situação fática idêntica que a liminar em mandado de segurança ou a tutela antecipada em ação ordinária provoca.

(...)

---

<sup>6</sup> Harada. Kiyoshi. Tutela antecipada e suspensão da exigibilidade do crédito tributário, 2014. Obtido em 18.10.2023: <https://haradaadvogados.com.br/tutela-antecipada-e-suspensao-da-exigibilidade-do-credito-tributario/>

Impõe-se a conclusão de que a tutela antecipada, independentemente de sua expressa previsão legal, implica suspensão da exigibilidade do crédito tributário sob o efeito daquela medida judicial. A Lei Complementar n. 104/2001, nesse particular, veio apenas explicitar o que estava implícito. Simplesmente incogitável o prosseguimento de cobrança de crédito tributário alcançado pela concessão de tutela antecipada no bojo de uma ação anulatória de lançamento tributário.

Não obstante as conclusões trazidas pelo professor Harada, o fato é que a concessão de medida liminar em mandado de segurança está tratada em inciso distinto da tutela antecipada em outras ações, como Ação Anulatória, C/C Declaratória, C/C Pedido de Tutela Antecipada; - Ação Anulatória de Débito Fiscal com Pedido de Repetição de Indébito de Pedido de Tutela Provisória de Urgência, dentre outras, ainda que os efeitos em termos de suspensão de exigibilidade do crédito tributário sejam idênticas.

Vale recordar que tais instrumentos são usados quando há uma ameaça ao direito do contribuinte em matéria tributária, como é o caso em estudo, lembrando que o lançamento do crédito tributário é vinculado e obrigatório, conforme art. 142 do CTN, abordado anteriormente.

Então, é incontroverso que a autoridade fiscal que constituiu o lançamento tributário assegura ao contribuinte o direito de impugnar a exigência fiscal. Nesse sentido, a questão controversa é se mesmo estando o contribuinte amparado por decisão liminar, pode o Fisco efetuar o lançamento? A resposta é sim. Mas, por quê? Porque o próprio CTN autoriza o lançamento para prevenir/vacinar o crédito, para que não se aperfeiçoe a decadência extintiva do crédito tributário, visando resguardar a garantia ao Fisco do crédito suspenso, enquanto se discute a matéria judicialmente.

É cediço que a decadência é a perda do direito ou da possibilidade de se constituir o lançamento num determinado período tempo, que na legislação pátria é de 5 anos, conforme

disciplinado no art. 150, § 4º<sup>7</sup>, sendo certo que, nos casos previstos no art. 173<sup>8</sup> do CTN, a contagem será iniciada em primeiro de janeiro do ano seguinte.

Portanto, diante do dever de atuar para prevenir a decadência, a autoridade administrativa deve, repito, lançar o crédito tributário no todo ou em parte, para garantir a sua cobrança futura até a decisão final. Ato sequencial, cabe uma segunda pergunta: a constituição de tal crédito para fins de prevenção de decadência, se efetuado mediante lançamento de ofício, será apenada com a multa? A resposta é que se o crédito tributário está suspenso por força de decisão judicial, o fato é que o contribuinte não está em mora e, portanto, não é cabível o lançamento da multa de ofício na constituição do crédito tributário.

Na esfera federal, a Lei nº 9.430/96 disciplina claramente a matéria e impede a aplicação da multa de ofício, entretanto, nas legislações estaduais e municipais pelo Brasil, esse tema não é tratado de igual forma e, normalmente, os autos de infrações lavrados pela autoridade fiscal já incorpora as multas, inclusive a

---

<sup>7</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

<sup>8</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

de ofício, como se não houvesse uma suspensão de exigibilidade que afastasse a mora do contribuinte.

Desse modo, parece razoável que se traga ao CTN uma vacina, para que não se tenha essa exigência punitiva, ou seja, a multa de ofício, nos casos em que há medida liminar ou tutela antecipada suspendendo a exigibilidade do crédito tributário.

Nesses casos, como é sabido, toda discussão sobre a matéria foi posta na mesa para que as partes tomem conhecimento, discutam judicialmente o crédito tributário, cabendo ao Poder Judiciário emitir um pronunciamento definitivo sobre a demanda.

Nesse sentido, através do Projeto de Lei Complementar que é objeto do presente artigo, busca-se garantir em norma nacional que, suspensa a exigência do crédito tributário por decisão judicial e lavrado o auto de infração para garantir que não ocorra a decadência, a Administração Tributária não possa aplicar a multa de ofício.

Proposta de artigo neste sentido poria um fim a todas as discussões judiciais que decorrem exclusivamente da falta de reconhecimento por parte das Administrações Tributárias sobre os efeitos dessa suspensão de exigibilidade, privilegiando-se a devida segurança jurídica<sup>9</sup> para todos os envolvidos.

Trata-se de adequar a norma à realidade dos fatos e de não se penalizar excessivamente o contribuinte que não teve o intuito de sonegar, de omitir qualquer informação do Fisco.

Portanto, avança-se na propositura de um dispositivo legal que equaciona devidamente esse problema:

Art. X °. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

---

<sup>9</sup> O Princípio da Segurança Jurídica, no nosso entendimento, destina ao jurisdicionado um estímulo externo das relações tributárias postas nas normas dispostas aos contribuintes, de forma que, este perceba a lealdade nas relações, sem surpresas desagradáveis, dada que a conduta normativa descrita, terá a consequência de “dever ser”, sabendo exatamente a punição que será imposta.

Parágrafo x 1º. O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do lançamento de ofício. Parágrafo x 2º. A interposição da ação judicial favorecida com a causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário a que se refere o caput interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo.

Por fim, essa proposta visa trazer mais segurança jurídica na relação fisco-contribuinte, bem como deixar claro que a autoridade fiscal não pode lavrar auto de infração ou outro instrumento equivalente para aplicar multa de ofício nos casos em que há medida judicial concedida em favor do contribuinte sobre a matéria objeto do lançamento.

#### **4 – A cobertura vacinal tributária: o tempo necessário e o princípio da segurança jurídica.**

É cediço que o Brasil é um dos países com maior burocracia e com um número excessivo de horas consumido para que haja o cumprimento das obrigações acessórias, segundo dados da OCDE e de outros organismos nacionais e internacionais.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ), publicou em 2022 importante relatório sobre o Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, que serviu de insumo e inspiração para que o professor Pablo Baldvieso<sup>10</sup> escrevesse importante artigo denominado de “Litigiosidade Tributária e suas Repercussões Econômicas: uma análise do relatório Insuper/CNJ 2022”, do qual cabe a transcrição de trechos que evidenciam o grau de complexidade do nosso sistema tributário e a identificação das suas

---

<sup>10</sup> Baldvieso. Paulo E. Carneiro. Litigiosidade tributária e suas repercussões econômicas: uma análise do relatório Insuper/CNJ 2022. In: R. Trib. Reg. Fed. 1ª Região, Brasília, DF, ano 34, n. 2, 2022. Obtido em 24.10.2023: <https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/396>.

causas, dentre elas, a elevada dificuldade no cumprimento das obrigações acessórias, objeto da nossa discussão.

O relatório Insper/CNJ do ano de 2022 apontou que, aproximadamente, 4,01 trilhões de reais estão em disputas nos tribunais federais e estaduais. Além disso, de acordo com o mesmo relatório, a conclusão de um processo tributário no Brasil leva cerca de 18 (dezoito) anos e 11 (onze) meses, incluindo a esfera administrativa e judicial.

No relatório Insper/CNJ, a OCDE aponta algumas questões que geram insegurança nas relações tributárias: (i) diferenças permanentes ou frequentes entre o entendimento dos legisladores e as orientações da Administração Tributária; (ii) processos com longa duração; (iii) alto custo do processo, que restringe a garantia de segurança jurídica às empresas de grande porte; e (iv) imprevisibilidade das decisões e deficiência na publicação da jurisprudência.

Dos dados acima narrados podemos perceber claramente duas questões bem problemáticas nas disputas judiciais de processos tributários no Brasil: primeiramente a morosidade na resolução das disputas e a insegurança jurídica nas lides tributárias. Desse modo é evidente que essas questões implicam diretamente na alta taxa de litigiosidade do Brasil. Esse índice elevado de insegurança nas relações tributárias do Brasil foi confirmado em estudo realizado pelo Centre for Business Taxation, da University of Oxford, para a verificação da incerteza quanto à tributação de pessoas jurídicas em 21 países (DEVEREUX, 2016)<sup>12</sup>, em que o Brasil ficou à frente apenas da Índia.

(...)

O relatório Insper/CNJ também ressalta que a estrutura e o processo de julgamento dos litígios tributários influenciam na complexidade do sistema, uma vez que a redução do contencioso perpassa também por medidas de simplificação e harmonização do sistema tributário, bem como de aprimoramento da relação entre Fisco e contribuinte. Tal dado é exemplificado pelo Acórdão 1.105/2019 do Tribunal de Contas da União (TCU), em que a

complexidade do sistema tributário brasileiro está atrelada, entre outros fatores, ao excessivo volume de atos legislativos que envolvem a matéria. Segundo dados do TCU, em setembro de 2017 a quantidade de normas tributárias superava a casa dos 26 mil atos normativos, sendo que desde a Constituição de 1988 foram editadas mais de 377 mil normas tributárias, conforme página 30 do relatório Insper.

Destarte, fica claro que existe uma desconformidade sistêmica na edição de atos normativos no sistema tributário brasileiro, havendo uma verdadeira armadilha normativa que muitas vezes prejudica o contribuinte e aumenta a litigiosidade do sistema, fazendo com que ele seja pouco cooperativo para com seu destinatário final, que é a população brasileira. Desse modo, segundo o mesmo relatório, estudos sobre o tema apontam, entre outros meios, para o aperfeiçoamento da eficiência da Administração Tributária, por meio das seguintes medidas:

**(i) a facilitação do cumprimento das obrigações tributárias;**

(ii) a construção de um relacionamento de maior cooperação e confiança com os contribuintes; e

(iii) o robustecimento da transparência, legitimidade e estabilidade do sistema tributário. **(.G.N)**

Da leitura acima, percebe-se que a dificuldade de cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes é um tema recorrente no cenário tributário brasileiro. Outra não foi a conclusão dos pesquisadores do Insper, segundo Alvim, Longo e Novo (2022)<sup>11</sup>, em seu artigo: O Que Origina o Contencioso Tributário, ao citar o relatório Tax Certainty destacou que “o estudo é baseado em pesquisas realizadas com 25 administrações tributárias do G20 e da OCDE e mais de 700 empresas, em 62 jurisdições, que representam, ao todo, faturamento de US\$ 17 trilhões”, e destaca:

---

<sup>11</sup> Alvim. Leonardo de A. R., Longo. Larissa L., Novo. Carla M. In.: O que origina o Contencioso Tributário. Obtido em 20.10.2023: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/inspertax/o-que-origina-o-contencioso-tributario-31032022>

O relatório “Tax Certainty”, do FMI e da OCDE, publicado em 2017 e atualizado em 2018 e 2019, investiga as origens da incerteza tributária e seu impacto na atividade econômica. **A análise elaborada pelas organizações aponta seis principais causas para a insegurança jurídica em matéria tributária:** 1) imprevisibilidade das políticas e leis tributárias; 2) imprevisibilidade na aplicação das regras tributárias; 3) incerteza quanto à resolução dos litígios tributários; 4) incertezas decorrentes de novas tecnologias e modelos de negócios; 5) comportamento dos contribuintes; e 6) ausência de adoção de padrões internacionais de tributação. Quatro das seis causas da incerteza estão relacionadas ao contencioso e à complexidade. (G.N)

E continua os autores no mesmo artigo, trazendo alguns destaques dignos de menção, como segue:

Há de se destacar que o estudo do contencioso tributário é relevante porque o contencioso é uma disfunção do sistema tributário; ele aumenta o custo de conformidade tributária e exige que os contribuintes aloquem seus recursos em atividades improdutivas, ao invés de produzirem e gerarem empregos e renda. O contencioso tributário, então, reduz o potencial de crescimento econômico do país. Isso se torna ainda mais alarmante quando comparamos o Brasil com o cenário internacional. Enquanto os processos tributários brasileiros, administrativos e judiciais, totalizavam, em 2019, a quantia de R\$ 5,44 trilhões, ou seja, 75% do PIB, dados da OCDE demonstram que, em 2013, a mediana do contencioso administrativo tributário dos países da OCDE representava 0,28% do PIB e, para um grupo de países da América Latina, 0,19% do Produto Interno Bruto (PIB). Ainda que consideremos apenas o contencioso administrativo tributário federal brasileiro (número diretamente comparável às estimativas internacionais), teríamos 15,9% do PIB, número bem superior à mediana internacional.

Portanto, restou cristalino que o Brasil carece de uma mudança na sua estrutura tributária capaz de simplificar e

facilitar a operacionalização das normas tributárias e obrigações acessórias pelo contribuinte. Outra não seria a conclusão conforme os textos acima mencionados, mas, para tanto, deve-se ter uma nova visão do cenário atual em que as informações prestadas pelos contribuintes às administrações fazendárias, nos dias de hoje, são de forma eletrônica por meios de obrigações acessórias digitais.

Quando da criação do CTN, através da Lei nº 5.172/66, a situação era bem diferente, pois era menor a quantidade de informações a serem prestadas e de obrigações acessórias a serem entregues, que eram prestadas por meio de formulários ou livros de apuração, como por exemplos: Livro de Entrada, Saída e de Apuração do ICM, depois de 1988, ICMS.

Nesse cenário, as administrações tributárias consumiam muito tempo para apurar se o tributo declarado estava de acordo com o recolhido, para homologar o crédito tributário e fazer todas as averiguações pertinentes.

Assim, se era verdade que estávamos diante da maior dificuldade no procedimento operacional de homologação do auto-lançamento efetuado pelo contribuinte, no cenário atual a informação fiscal e a constituição do crédito já nascem dentro da plataforma dos Fiscos, a exemplo da Nota Fiscal Eletrônica, desenvolvida no denominado Sistema Público de Escrituração Fiscal (SPED).

Esse novo modelo de escrituração é uma revolução na forma de relacionamento entre os contribuintes e os Fiscos, e sua criação presumia uma facilitação na relação obrigacional e numa relação mais transparente entre as partes, como destacado no Portal SPED<sup>12</sup>:

Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) constitui-se em mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes.

De modo geral, consiste na modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias,

---

<sup>12</sup> Obtido em 21.10.2023: <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>

transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

- Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional.
- Representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal.
- Mantém parceria com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto.
- Firma Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos.
- Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias.
- Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social.
- Estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade.
- 

No Portal ainda estão destacados os seus objetivos:

- **Promover a integração dos fiscos**, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais.
- **Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores.
- **Tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários**, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Dentre seus objetivos acima elencados, podemos identificar a proposta de “**Racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes**, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores”.

Logo, se se está atualmente diante de um cenário de geração, transmissão e entrega de obrigações acessórias por meio digital, instantânea (emissão de nota fiscal eletrônica) ou mensais, como EFD Contribuições (PIS/COFINS), ou anual, como a ECD-Escrituração Contábil Digital (Documentos contábeis: Diário, razão, balancetes, balanços, etc.); ECF-Escrituração Contábil Fiscal (antiga Declaração do IRPJ), cabe a indagação se o prazo para essa homologação pelo fisco deve ainda permanecer aquele posto em 1966, com o advento do CTN.

Pois bem. Para todas as obrigações tributárias acima nominadas, mesmo que dentro do SPED, há a previsão da imposição de multas tributárias dado ao seu não cumprimento, se cumprida fora do prazo ou com omissões, dentre outras.

Um exemplo de desenvolvimento em sistemas eletrônicos de informações tributárias semelhante ao modelo brasileiro

do Sped está no Chile, onde desde 2001, conforme notícia no Portal Edicomgroup<sup>13</sup>, avança-se com a fatura eletrônica:

O Chile foi o pioneiro no desenvolvimento de um sistema de e-fatura no ano 2001. As suas bases serviram para o desenvolvimento de outros sistemas latino-americanos consolidados, como o do Brasil ou do México. Apesar de ser o precursor, só em 2014 se massificou a obrigatoriedade da sua utilização para alguns contribuintes. Em agosto de 2017, o Serviço de Impostos Internos (SII, Servicio de Impuestos Internos) lançou uma nova aplicação para criar uma proposta de Declaração de IVA. O SII construirá os seus Livros de Compras e Vendas na própria aplicação e oferecerá uma proposta de F29 que a sua empresa deve ratificar eliminando, portanto, a obrigação de apresentar os Livros de Compras e Vendas, as DDJJ 3327 e 3328.

Embora o Chile tenha um sistema tributário menos burocrático do que o Brasil, principalmente, no que se refere aos tributos incidentes sobre consumo, já que lá está em vigor o IVA, há que se destacar o prazo de que dispõe o Fisco para a verificação dos tributos declarados pelos contribuintes. Senão, veja-se o que diz o SII (Servicio de Impuestos Internos), sobre a Circular nº 67 de 26.09.2001<sup>14</sup>, que dispõe sobre a regulação e aplicação da Lei nº 18.260, como segue:

**CIRCULAR Nº 67, DE 26 DE SETEMBRO DE 2001**  
**ASSUNTO: DÁ INSTRUÇÕES RELATIVAS À**  
**APLICAÇÃO DAS REGRAS DA LEI 18.320.**  
**PROCEDIMENTO DE REVISÃO**

**2.1.- Notificação ao contribuinte.** O Serviço só pode revisar os contribuintes, após aviso prévio a eles para esse fim, exigindo que apresentem à Unidade correspondente do Serviço ou disponibilizem aos funcionários supervisores o pano de fundo geralmente solicitado para

---

<sup>13</sup> Obtido em 19 10 2023: <https://edicomgroup.com.br/fatura-eletronica/chile>

<sup>14</sup> Obtido em 19 10.2023: <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2001/circu67.htm>

estabelecer a exatidão das informações fornecidas pelos contribuintes em suas devoluções ou aquelas que sejam necessárias para verificar a exatidão das determinações e pagamentos de impostos da DL 825, de 1974, nos períodos que a lei autorizar a examinar.

A notificação acima mencionada deve ser feita de qualquer maneira indicada no artigo 11 do Código Tributário, ao contribuinte ou seu representante legal, e de acordo com as regras gerais discutidas na Circular 48, de 1997, desta Diretoria.

**2.2.- Períodos que a revisão pode entender.** Em princípio, a revisão não pode se estender além dos **últimos trinta e seis períodos** mensais para os quais a declaração foi apresentada ou deveria ter sido apresentada antes da data em que o contribuinte for notificado.

Para fins de cálculo do período de revisão, uma consideração especial deve ser tomada com a determinação exata da data da notificação ao contribuinte. Para esse fim, deve-se indicar que, se for uma notificação por carta registrada, considerar-se-á que foi feita três dias após o envio. Em outros casos, é essencial que o Ministro da Fé oficial, encarregado de realizar a notificação, registre essa ação e sua data.

O período mensal mais recente dos trinta e seis que a Lei autoriza o Serviço a examinar será o último cuja declaração e período de pagamento expiraram antes da data de notificação ao contribuinte.

**Exemplos.**

**a) Notificação: 18 de março de 2002**, último período a ser examinado: fevereiro de 1999.

**b) Notificação: 10 de outubro de 2002**, último período a ser examinado: agosto de 1999. Isso ocorre porque o prazo para declarar setembro de 2002 ainda não expirou nessa data.

**c) Notificação: 12 de outubro de 2002**, último período a ser examinado: agosto de 1999. Para esse fim, deve ser especificado que as notificações feitas no dia do vencimento do prazo para declarar um período mensal não conferem ao Serviço o direito de examinar esse período. Uma vez estabelecido o último período que o Serviço pode examinar, o cálculo dos outros trinta e cinco

períodos mensais é uma questão de um cálculo simples, que será realizado considerando o explicado anteriormente.

O único artigo da Lei 18.320 estabelece um regime de inspeção excepcional que beneficia os contribuintes do Imposto sobre Vendas e Serviços, que cumprem com os regulamentos e encargos estabelecidos pelo Decreto-Lei 825 de 1974.

O benefício opera com base em um mecanismo que consiste em autorizar a Receita Federal a examinar as devoluções e verificar o histórico de impostos, necessário para determinar o valor dos impostos sobre vendas e serviços, **por um período limitado aos últimos trinta e seis períodos mensais pelos quais o contribuinte apresentou ou deveria ter apresentado uma declaração.** Se, ao revisar os registros do contribuinte gerados nesse período, for determinado que a conduta do contribuinte é irrepreensível, o Serviço deve abster-se de revisar ou examinar os períodos anteriores, mesmo quando parecer claramente que em um ou mais dos últimos as instruções foram omitidas ou as feitas são maliciosamente falsas. (G.N)

O primeiro destaque vai para o item 2.1 acima, que obriga a Administração Tributária a informar ao contribuinte que será objeto de investigação tributária; já no item 2.2, estabelece, em princípio, o prazo de 36 meses como período máximo de apuração e cita exemplos didáticos. Veja-se que o prazo é bem inferior ao brasileiro, que é de 5 (cinco) anos, cuja forma de contagem deve obedecer ao disposto no art. 150 ou 173 do CTN, conforme anteriormente comentado.

A mesma norma chilena ainda prevê a aplicação do prazo em dobro do período de análise fiscal quando há omissões, atrasos ou outras irregularidades no cumprimento das obrigações fiscais, podendo-se ampliar o seu prazo de inspeção para 6 (seis) anos:

**Pelo contrário, se for detectado que, no período em que a lei autoriza a análise, houve omissões, atrasos ou outras irregularidades no cumprimento das obrigações**

**fiscais, e sempre que apropriado considerar a prescrição de 6 anos** aplicável de acordo com as regras do segundo parágrafo do artigo 200 do Código Tributário, o contribuinte poderá estar sujeito a uma inspeção de seu histórico tributário, também durante esse período, podendo o Serviço liquidar e transferir os tributos ou diferenças resultantes da revisão dos períodos que estão além dos últimos 36 meses.(G.N.)

Portanto, a norma chilena de fiscalização adota, a princípio, um parâmetro temporal de 36 meses passados da intimação para sua revisão e estando tudo nos conformes, ou seja, não encontrando desconformidades, o SII fica impedido de ampliar sua análise, exceto nos casos em que encontre omissões, atrasos ou irregularidades, daí o prazo ocorre em dobro.

Pois bem. É cediço que a regra brasileira trazida pelo CTN/66, estabeleceu 5 anos ou até 6 anos, em alguns casos, e foi pensada quando a prestação das informações era feita em formulários e com análises manuais. Esse cenário é muito diferente do atual, onde algumas informações são geradas nas bases do próprio Fisco, como as notas fiscais eletrônicas, o que nos leva a concluir que um prazo razoável para a aplicação de multas decorrente de infrações relativas a obrigações acessórias, deve girar entre dois ou três anos, no máximo.

Assim, justifica-se uma proposta de texto, nos seguintes termos:

**Art. x.** Extingue-se o direito de imposição de multa decorrente de infrações relativas a obrigações acessórias após 2 (dois) anos contados do dia seguinte em que a obrigação acessória deveria ter sido adimplida pelo sujeito passivo.

## 5 – Considerações finais

De todo o exposto, pode-se extrair algumas considerações sobre o lançamento do crédito tributário pelo Fisco, com ênfase ao fato de que nos casos previstos no art. 155, IV e V do

CTN, na lavratura do auto de infração ou documento equivalente não cabe a imposição da multa de ofício, visto que o crédito tributário está com a sua exigibilidade suspensa por força da decisão judicial, afastando-se a mora do contribuinte.

Outro tema analisado é a necessidade de se reconhecer que o prazo decadencial quinquenal estabelecido nos artigos 150, §4º e 173 do CTN deve ser revisto, visto que quando da sua instituição, estabelecido há mais de 60 anos e numa época em que as informações ainda eram prestadas em formulários com preenchimentos manuais, em contraponto a realidade atual, em que os Fiscos, até tem a informação fiscal antes do contribuinte, como é o caso da emissão da nota fiscal eletrônica, emitidas no portal SPED, dentre outras obrigações acessórias digitais.

Há que se tomar como exemplo o Chile, que desde 2001 iniciou seu processo informatizado de emissão de nota fiscal e tem um modelo tributário sobre o consumo baseado no IVA, onde adota um sistema de inspeção fiscal baseado em 36 meses, prazo que somente é aumentado no dobro para os casos em que se detecte fraudes, omissões etc., durante a fiscalização.

Assim, diante dessas informações, urge uma revisão do prazo decadencial brasileiro disposto no CTN, como o proposto para dois anos para as inspeções das obrigações acessórias.



# AS NORMAS COMPLEMENTARES E A EXCLUSÃO DE PENALIDADES

*Thiago Braga*

Pesquisador do GT de Infrações Tributárias do  
NEF/FGV-SP

## **Introdução**

O artigo 13 do PLC propõe a mudança no artigo 100 do Código Tributário Nacional, vejamos a sua redação original:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O artigo trata das chamadas “normas complementares”, citadas no artigo 96 do CTN<sup>1</sup>, que fazem parte do conceito de legislação tributária.

As “normas complementares” têm grande importância no direito tributário, especialmente a análise do parágrafo único do artigo 100, que garante que ficará afastada qualquer penalidade, juros ou correção monetária, na hipótese de o tributo ser devido, mas não recolhido por sua causa.

Para a Doutrina do Professor Schoeuri<sup>2</sup>, o legislador foi cuidadoso o suficiente para garantir que, quando o contribuinte foi levado a erro pelas normas complementares, mesmo sendo o tributo devido, ele não poderá sofrer nenhuma punição.

Assim, pelo fato de as “normas complementares” não serem leis em sentido formal, eles não podem afastar a incidência tributária. Se determinado tributo era devido, mas tinha sido afastado pela norma complementar, o contribuinte precisará realizar o seu recolhimento. No entanto, sem arcar com nenhum ônus por isso.

Falaremos brevemente sobre cada uma das “normas complementares”, para ao final descrevermos as sugestões de alteração previstas no PLC.

## **Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas**

Ainda que não tenham caráter legal, os atos normativos possuem característica normativa, considerando que visam justamente regulamentar a lei em sentido estrito.

Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que as Instruções Normativas, espécies de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, não podem consolidar em seus

---

<sup>1</sup> Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

<sup>2</sup> Schoeuri, Luís Eduardo Direito tributário. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

textos “uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade”<sup>3</sup>.

No entanto, apesar do seu caráter secundário, suas disposições gozam de caráter imediatamente mandatório aos contribuintes, tendo o Superior Tribunal de Justiça, inclusive, entendido que os atos normativos podem impor obrigações “operacionais” aos contribuintes relativas à tributação, as chamadas obrigações acessórias<sup>34</sup>.

Diferentemente do Direito Administrativo, em que, a rigor, esses atos vinculariam apenas os membros da administração, no direito tributário há uma vinculação também dos contribuintes<sup>5</sup>. Havendo, portanto, uma expectativa ainda maior por parte da população de que tais atos estejam em conformidade com a legislação.

### **Decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa**

O artigo 103, II do CTN<sup>6</sup>, dispõe que as decisões mencionadas no artigo 100, II, entram em vigor após 30 dias da sua publicação. Portanto, decorrido o referido prazo, as decisões passam a produzir os efeitos de “normas complementares”, gozando de eficácia também normativa.

---

<sup>3</sup> STF, Plenário, AGRADI 365/DF, Min. Celso de Mello, nov. 1990 in PAULSEN, Leandro Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. – 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017

<sup>4</sup> STJ, 1ª T., REsp 724.779/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, set. 2006

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. – 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

<sup>6</sup> Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação; II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação; III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

Essa disposição não é válida para qualquer decisão administrativa publicada, é necessário que a lei expressamente atribua valor normativo as decisões<sup>7</sup>. Exemplos seriam as soluções de consulta emitidas pela Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda. O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, tem jurisprudência entendendo que a simples decisão proferida em processo administrativo não é enquadrada no conceito do artigo 100, II do CTN<sup>8</sup>.

### **Práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas**

A interpretação pacífica da legislação por parte da fiscalização gera ao contribuinte uma sensação de segurança ao optar por determinada conduta. Por essa razão, se tem a ideia de proteger os contribuintes contra mudanças repentinas de interpretação por parte da fiscalização.

Tais mudanças, caso prejudiquem os contribuintes, só devem surtir efeitos após a nova orientação, preservando, assim, os atos práticos na vigência da interpretação anteriormente mais favorável<sup>9</sup>.

*CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL POR INSTRUÇÃO NORMATIVA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. COMPLEMENTAÇÃO DO SENTIDO DA NORMA LEGAL... 4. A análise conjunta dos arts. 96 e 100, I, do Codex Tributário, permite depreender-se que a expressão 'legislação tributária' encarta as normas complementares no sentido de que outras normas jurídicas também podem versar sobre tributos e relações jurídicas a esses pertinentes. Assim, consoante mencionado*

---

<sup>7</sup> PAULSEN.

<sup>8</sup> (STJ, 1ª T., REsp 858.047/SE, Rel. Min. Denise Arruda, abr. 2008)

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Aliomar Baleeiro, Misa-bela Abreu Machado Derzi. – 14. ed., ver. Atual e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 976.

*art. 100, I, do CTN, integram a classe das normas complementares os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas – espécies jurídicas de caráter secundário – cujo objetivo precípua é a explicitação e complementação da norma legal de caráter primário, estando sua validade e eficácia estritamente vinculadas aos limites por ela impostos. 5. É cediço que, nos termos do art. 113, § 2º, do CTN, em torno das relações jurídico-tributárias relacionadas ao tributo em si, exsurtem outras, de conteúdo extrapatrimonial, consubstanciadas em um dever de fazer, não fazer ou tolerar. São os denominados deveres instrumentais ou obrigações acessórias, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação, razão pela qual sua regulação foi legada à ‘legislação tributária’ em sentido lato, podendo ser disciplinados por meio de decretos e de normas complementares, sempre vinculados à lei da qual dependem. 6. In casu, a norma da Portaria 90/92, em seu mencionado art. 23, ao determinar a consolidação dos resultados mensais para obtenção dos benefícios da Lei 8.383/91, no seu art. 39, § 2º, é regra especial em relação ao art. 94 do mesmo diploma legal, não atentando contra a legalidade mas, antes, coadunando-se com os artigos 96 e 100, do CTN. 7. Deveras, o E. STJ, quer em relação ao SAT, IOF, CSSL etc., tem prestigiado as portarias e sua legalidade como integrantes do gênero legislação tributária, já que são atos normativos que se limitam a explicitar o conteúdo da lei ordinária. (STJ, 1ª T., REsp 724.779/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, set. 2006).*

Válido mencionar também, que apesar de as práticas reiteradas terem caráter de “normas complementares” a administração tributária não pode cobrar tributos com base nelas.

Os costumes não são fontes do Direito Tributário, sendo vedada a cobrança de tributos com base neles. Não podendo a administração tributária realizar a cobrança de tributos apenas

mediante prática reiterada, sob pena de ferir o princípio da legalidade previsto no CTN<sup>10</sup> e na Constituição<sup>11</sup>.

## **Convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios**

Na doutrina do Professor Luís Eduardo Schoeuri os convênios são uma espécie de “tratados entre os integrantes da Federação”. Para ele, o CTN é preciso diferenciar os convênios previstos no CTN como “normas complementares” e os previstos no art. 155, XII, “g”, da Constituição<sup>12</sup>.

Assim, os convênios têm apenas função de cooperação na arrecadação, podendo, por isso mesmo, autorizar a extraterritorialidade da lei tributária<sup>13</sup>.

## **Exclusão de penalidades, juros de mora e atualização monetário do tributo**

O parágrafo único do artigo 100 dispõe que, caso o contribuinte observe as referidas “normas complementares”, mas, ainda assim, venha a sofrer autuação fiscal e seja compelido ao

---

<sup>10</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>11</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>12</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)  
XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados

<sup>13</sup> Schoueri, Luís Eduardo Direito tributário. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

recolhimento de algum tributo, tal pagamento deverá ocorrer sem o acréscimo de penalidades, juros e atualização monetária.

O racional desse dispositivo é o de que o contribuinte não poderia, ao seguir as recomendações do próprio estado, ser punido e compelido ao recolhimento de tributos de forma majorada.

Nas palavras do Professor Ruy Barbosa Nogueira, “É o princípio *nemo potest venire contra factum proprium*. A Administração “não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientações ainda que o fisco as venha repudiar”<sup>14</sup>

O STJ, inclusive, tem jurisprudência ratificando o referido entendimento de que “(...) Somente o comportamento adequado à legislação tributária, consoante dicção da Administração tributária, exime o contribuinte de sanções tributárias pelo inadimplemento, nos termos do art. 100, I, parágrafo único, do CTN”.<sup>15</sup>

## (ii) Sugestões de alteração

Ao estabelecer as chamadas “normas complementares” no CTN, o legislador optou por dar protagonismo as supramencionadas normas que, como já dito, apesar de não serem lei em sentido estrito, devem possuir caráter normativo perante os contribuintes.

Além disso, o dispositivo também prestigia os contribuintes que – em eventual lacuna legal – agiram de acordo com as “normas complementares”, os eximindo do pagamento de encargos em caso de mudança na interpretação da administração e realização de cobrança do tributo por parte da administração.

Algumas críticas e sugestões de inclusão ao referido dispositivo são feitas por parte da doutrina. Aliomar Baleeiro já mencionava que a “jurisprudência pacífica dos tribunais” não era

---

<sup>14</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 66 in PAULSEN, Leandro Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. – 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

<sup>15</sup> (STJ, 2ª T., REsp 1074015/PR, Eliana Calmon, ago. 2009).

mencionada no artigo, tendo o contribuinte que, nesses casos, recorrer ao judiciário<sup>16</sup>.

Recentemente, a Ministra Regina Helena Costa atualizou crítica similar, ao consignar que a jurisprudência judicial consolidada deveria ter sido incluída como “norma complementar”. Na visão da ministra, com a implementação de mecanismos como súmulas vinculantes, recursos repetitivos, repercussão geral, bem como com a sua obrigatoria observância, conforme artigo 927<sup>17</sup> do Código de Processo Civil, ficaria ainda mais latente a

---

<sup>16</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., ver. Atual e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 977.

<sup>17</sup> Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a discussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores

importância de acrescer às “normas complementares” a jurisprudência consolidada dos tribunais<sup>18</sup>.

Nesse contexto, com o objetivo de aprimorar o sistema de infrações tributárias, a proposta de PLC buscou aprimorar o artigo 100 do CTN, para que o dispositivo seja atualizado e contribuir ainda mais para a segurança jurídica e o aprimoramento das relações entre fisco e contribuinte.

#### **a. Inclusão “das resoluções emitidas por conselhos tributários ou a eles equivalentes” no caput**

A primeira sugestão de ajuste trata do seguinte acréscimo no caput do artigo 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, das resoluções emitidas por conselhos tributários ou a eles equivalentes: (...)

A ideia do ajuste proposto é mencionar que as normas complementares (i.e., os atos normativos; decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios), não sejam apenas complementares das leis, tratados, convenções e decretos, mas também das resoluções emitidas por conselhos tributários ou a eles equivalentes

Exemplo das resoluções que seriam contempladas são as Resoluções do Conselho Gestor do Simples Nacional, por exemplo, bem como as Resoluções emitidas no âmbito do eventual Imposto Sobre Bens e Serviços previsto na Proposta de Emenda Constitucional nº 45.

Nesse sentido, a alteração visa equiparar as referidas Resoluções as demais fontes do direito tributário, mencionadas no

---

<sup>18</sup> COSTA, Regina Helena. Código tributário nacional comentado em sua moldura constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

caput do artigo, com o intuito de as “normas complementares” sejam também aplicadas as resoluções.

Ou seja, por exemplo, caso o contribuinte esteja agindo de acordo com uma prática reiterada da administração tributária, mesmo que contrária a uma Resolução emitida pelo Conselho Gestor do Simples Nacional, em caso de autuação fiscal posterior (para exigência de tributos, nos moldes do disposto na Resolução), tal exigência não poderá ser acrescida de penalidade, já que o contribuinte estava agindo de acordo com as “normas complementares”.

### **b. Inclusão da jurisprudência consolidada proferida pelos tribunais superiores**

Conforme já explicado, parte da doutrina crítica a não inclusão da jurisprudência consolidada como norma complementar.

Nesse sentido, a segunda sugestão de alteração no artigo 100 do CTN é a inclusão do termo da “jurisprudência consolidada proferida pelos tribunais superiores” como norma complementar. Vejamos:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

V - a jurisprudência consolidada proferida pelos tribunais superiores

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

A Ministra Regina Helena Costa, evidencia a gravidade da não inclusão ao citar situação em que houve a “inconstitucionalidade de tributo declarada em caráter definitivo, pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, em diversas ações. Quando tal ocorre, não obstante, a Administração Tributária, frequentemente, continua a exigir o tributo reconhecidamente inconstitucional, em evidente ofensa ao princípio da moralidade administrativa.”<sup>19</sup>

É possível acrescentar situação em que o Superior Tribunal de Justiça tenha declarado determinada cobrança inconstitucional pela sistemática dos recursos repetitivos, tendo o contribuinte, com base na referida decisão, deixado de recolher o tributo. No entanto, a administração tributária – a despeito do entendimento judicial – o autuou.

Após um lapso temporal, o referido entendimento foi revertido pelo Supremo Tribunal Federal, pela sistemática da repercussão geral. Sem a inclusão da jurisprudência consolidada como “norma complementar”, há o risco de o contribuinte ser compelido a recolher o tributo com acréscimo de multa e juros, inclusive tendo que recolher o tributo não pago durante a vigência da decisão favorável proferido pelo Superior Tribunal de Justiça.

### **c. Exclusão “da base de cálculo do tributo”**

A terceira alteração proposta visa alterar o parágrafo único do artigo 100, para que não seja vedada a atualização monetária apenas da base de cálculo do tributo, mas de todo o tributo.

Parágrafo 1º. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

---

<sup>19</sup> Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

O intuito da alteração consiste na premissa de que o contribuinte, ao agir de boa-fé e de acordo com as diretrizes da administração tributária, não pode deixar de ter apenas a base de cálculo atualizada, mas todo o tributo cobrado não só de ser atualizado monetariamente.

**d. Extensão do entendimento para os contribuintes que agirem de acordo com decisão administrativa definitiva**

Por fim, a última sugestão de mudança prevista no PLC é a inclusão de um parágrafo dispondo expressamente que o contribuinte que agir de acordo com interpretação fiscal irrecurável, não estará sujeito às penalidades. Vejamos:

Parágrafo 2º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido:

a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado;

Conforme já mencionado, o artigo 100, II, quando dispõe que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, serão “normas complementares” ele restringe essas decisões as hipóteses em que a “lei atribua eficácia normativa”.

Esse entendimento é referendado pelo Superior Tribunal de Justiça, vejamos:

6. Os arts. 100, II, e 103, II, do CTN, não impõem a publicação de todas as decisões proferidas em sede de processo administrativo. Como bem esclarece Hugo de Brito Machado, incluem-se na previsão do art. 100, II, do CTN, “as decisões proferidas por órgãos singulares ou coletivos incumbidos de julgar administrativamente as pendências entre o Fisco e os contribuintes, desde que a lei atribua a essas decisões valor de norma”. Incluem-se nessa categoria, atualmente, conforme exemplo citado pelo

autor referido, “os denominados pareceres normativos emitidos pela Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, órgão incumbido de unificar a interpretação da legislação tributária, mediante solução de consultas”. Considerando que, na hipótese, a decisão proferida em sede de processo administrativo não se amolda ao contexto legal, não há falar em violação dos artigos em comento.

(STJ - REsp: 858047 SE 2006/0120474-9, Relator: Ministra DENISE ARRUDA, Data de Julgamento: 15/04/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 12/05/2008)

É relativamente comum que o contribuinte deixe de recolher determinada exação com base em decisões proferidas pelas autoridades fiscais em situações similares a sua. No entanto, quando esse entendimento é revertido, o contribuinte está sujeito ao recolhimento acrescido de penalidades.

A nosso ver, essa prática viola o princípio da proteção da confiança, previsto no artigo 146 do CTN e pode ser corrigida com a alteração proposta no PLC.

Importante destacar que a redação tomou o cuidado de mencionar que, as penalidades não serão aplicadas apenas enquanto prevalecer o entendimento proferido no âmbito administrativo. Ou seja, caso haja a reversão desse entendimento pela via judicial, ou até por nova manifestação administrativa proferida por órgão superior e ainda assim o contribuinte mantenha o não recolhimento de tributo com base na manifestação anterior, a partir da data de sua superação, voltarão a correr normalmente as penalidades.

### **(iii) Conclusão**

O artigo 100 do CTN tem uma importância grande quando falamos em sanções tributárias, especialmente ao consolidar a ideia de que o contribuinte não pode ser penalizado por agir de acordo com a orientação da autoridade fiscal, ainda que – posteriormente – haja a reversão do referido entendimento.

Nosso objetivo com as alterações propostas no PLC foi o de atualizar o dispositivo para as mudanças prevista em nosso ordenamento jurídico. Ou seja, as alterações visam dispor expressamente de novas situações em que o contribuinte está agindo de acordo com determinação de autoridades (sejam elas administrativas ou judiciais), visando assegurar que, caso essas determinações sejam modificadas abruptamente, seja assegurado ao contribuinte que eventuais penalidades serão aplicadas apenas após a mudança formal de entendimento.

Assim, acreditamos que o dispositivo poderá manter a sua essência de proteção à confiança do contribuinte na administração tributária e no estado como um todo.

## **Anexo I**



## **Proposta Inicial de Lei Complementar sobre Normas Gerais sobre Sanções Tributárias**

**Art. 1º.** As sanções tributárias podem decorrer do descumprimento de obrigação principal ou acessória.

**Art. 2º.** As multas decorrentes da falta de pagamento de tributos constituídas em lançamento de ofício terão como base de cálculo o valor do tributo e serão aplicadas em:

I - 40% (quarenta por cento);

II - 30% (trinta por cento) para as microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional; e

III - 20% (vinte por cento) para os microempreendedores individuais (MEI).

Parágrafo 1º. As multas previstas no caput não serão aplicadas ao sujeito passivo que:

I - participar de programas de cooperação e conformidade instituídos pela União, Estados ou Municípios à época do fato gerador; e

II - tenha agido de acordo com o entendimento firmado em solução de consulta editada pela Administração tributária, vigente ao tempo dos fatos ou editada posteriormente aos fatos, ou precedente de observância obrigatória, conforme os artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei n 10.522/2002.

Parágrafo 2º. As multas de que trata o caput deverão ser graduadas em razão da culpabilidade do agente, bem como o potencial ofensivo da infração cometida.

I - A penalidade prevista no caput será reduzida nas hipóteses em que for constatado erro escusável do sujeito passivo, cujo comportamento demonstre sua cautela para assegurar o adequado cumprimento da obrigação tributária, sendo reduzida em 30% (trinta por cento);

II - A penalidade prevista no caput será reduzida em 30% (trinta por cento) nos casos em que:

a) o lançamento de ofício decorrer de divergência na interpretação da legislação que disponha sobre a obrigação tributária;

b) o sujeito passivo tenha agido de acordo com as orientações gerais da época ou as práticas reiteradas adotadas pelo segmento de mercado em que esteja inserido, sendo considerada orientação geral da época o entendimento majoritário da jurisprudência administrativa ou judicial sobre o tema fiscalizado, que ainda não tenha sido consolidado conforme uma das hipóteses dos artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei nº 10.522/02.

III – A penalidade prevista no caput será agravada nas hipóteses em que:

a) houver resistência ou embaraço à fiscalização, sendo majorada em 50% (cinquenta por cento);

b) for verificada fraude, sendo fixada no percentual de 100% do valor do tributo devido, inclusive nas hipóteses dos incisos II e III do caput.

Parágrafo 3º. A aplicação das penalidades tratadas neste artigo não poderá resultar na imposição de multa que ultrapasse o percentual de 100% do valor do tributo exigido.

**Art. 3º.** A multa decorrente do pagamento em atraso de tributos objetiva punir a mora no adimplemento e será calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se por pagamento qualquer forma de extinção do crédito tributário.

§3º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a quinze por cento.

§4º Não se aplica a multa prevista no caput na hipótese de denúncia espontânea de que trata o art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§5º. Os mecanismos eletrônicos da Administração Tributária Federal, Estadual e Municipal deverão ser atualizados para o fim de se dar integral cumprimento às previsões constantes

neste artigo, sob pena de que se materialize excesso de exação que ensejará o direito à restituição do valor pago a maior.

**Art. 4º.** O descumprimento da obrigação acessória consiste na ausência de entrega dentro do prazo regulamentar da obrigação exigida pela Administração Tributária, sem prejuízo do disposto no parágrafo sexto.

Parágrafo 1º. As multas decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias devem ser limitadas a 15% do valor do respectivo tributo devido no período de apuração correspondente à infração.

Parágrafo 2º. Na hipótese de se verificar mais de uma infração desta natureza num mesmo período de apuração, a somatória das penalidades aplicadas deve observar o limite previsto no caput.

Parágrafo 3º. Caso não haja tributo devido, ou ainda na hipótese de obrigações acessórias que não sejam diretamente vinculadas a um tributo, a multa deverá ser estabelecida por valores fixos, exclusivamente, devendo ser graduada de acordo com o porte do sujeito passivo, observada a razoabilidade e a proporcionalidade.

Parágrafo 4º. Na hipótese de se verificar mais de uma infração nos termos do parágrafo anterior, num mesmo período de apuração, a somatória das penalidades aplicadas não poderá exceder três vezes ao valor básico.

Parágrafo 5º. A entrega da obrigação acessória em atraso não resultará na aplicação de penalidade, desde que seja feita dentro do prazo de até 30 após o recebimento de intimação fiscal específica emitida pela Administração Tributária.

Parágrafo 6º. Não se aplica o parágrafo quinto na hipótese em que o contribuinte já tenha sido beneficiado pela mesma regra nos 12 (doze) meses anteriores à constatação da nova infração.

Parágrafo 7º. Também configura descumprimento de obrigação acessória o envio de informações incompletas ou inexatas, desde que tais informações prejudiquem o interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Parágrafo 8º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, não cabe a aplicação de penalidade por infrações

tipificadas no parágrafo 7º quando se tratar de equívocos meramente formais, que não impeçam a atividade de lançamento e sua revisão.

Parágrafo 9º. A entrega da obrigação acessória com informações incompletas ou inexatas somente resultará na aplicação de penalidade após a imposição de pena de advertência de que trata o art. 7º desta Lei.

Parágrafo 10º. As multas por infrações definidas no parágrafo 7º somente poderão ser estabelecidas por valores fixos, devendo ser graduadas de acordo com o porte do sujeito passivo, observada a razoabilidade e a proporcionalidade.

**Art. 5º.** Tratando-se de tributo não cumulativo, sendo realizada a reapuração da escrita fiscal em procedimento de lançamento de ofício e não resultando tal procedimento em tributo a pagar, poderá ser aplicada exclusivamente multa isolada sobre a parcela coberta por crédito.

Parágrafo 1º. A multa prevista no caput não poderá ter alíquota superior à metade da prevista para multa por falta de pagamento do imposto aplicável à mesma gravidade da conduta apenada.

Parágrafo 2º. A multa prevista no caput fica limitada à parcela do débito coberta por crédito.

**Art. 6º.** Sendo constatada irregularidade pela autoridade administrativa quanto à obrigação principal, o sujeito passivo deverá ser notificado a sanar a irregularidade, em prazo razoável, não inferior a sessenta dias, sem a imposição de penalidade.

Parágrafo 1º. A autoridade administrativa deverá descrever a irregularidade cometida e orientar o sujeito passivo quanto aos procedimentos a serem adotados para a correção da infração, sob pena de nulidade.

Parágrafo 2º Decorrido o prazo indicado na notificação prevista no caput deste artigo sem a devida regularização, o sujeito passivo estará sujeito às penalidades previstas na legislação.

Parágrafo 3º. Fica excluída a utilização dos procedimentos previstos no caput deste artigo nos casos de ação fiscal decorrente de fraude, conluio ou sonegação devidamente caracterizada.

Parágrafo 4º. Não se aplica o disposto no caput na hipótese de reincidência do sujeito passivo na mesma conduta infracional identificada.

Parágrafo 5º. Considera-se reincidente o agente que repete a infração, dentro do prazo de cinco anos após ter sido a prática de infração confirmada por decisão definitiva na esfera administrativa em seu caso concreto.

Parágrafo 6º. Não se considera reincidente o agente que, na hipótese do parágrafo anterior, questiona judicialmente a decisão administrativa e obtém decisão suspendendo a respectiva cobrança.

Parágrafo 7º. A autorregularização não exclui a possibilidade de parcelamento dos débitos tributários, nos termos da legislação aplicável.

Parágrafo 8º. Sendo realizada a autorregularização, deve ser arquivada eventual representação fiscal para fins penais tributários, sendo obstado o ajuizamento de execução fiscal.

**Art. 7º.** Na hipótese de a conduta infracional simultaneamente resultar em descumprimento de obrigação principal e acessória, aplicar-se-á apenas a multa decorrente do descumprimento da obrigação principal.

**Art. 8º.** A legislação tributária poderá estabelecer proteções adicionais às previstas nesta Lei, em atenção aos princípios da isonomia, pessoalidade da pena, culpabilidade, proibição do excesso, razoabilidade, proporcionalidade, entre outros que regem o Estado Democrático de Direito.

**Art. 9º.** Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

Parágrafo 1º. O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do lançamento de ofício.

Parágrafo 2º. A interposição da ação judicial favorecida com a causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário a que se refere o caput interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 (trinta) dias após a

data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo.

**Art. 10.** Extingue-se o direito de imposição de multa decorrente de infrações relativas a obrigações acessórias após 2 (dois) anos contados do dia seguinte em que a obrigação acessória deveria ter sido adimplida pelo sujeito passivo.

**Art. 11.** Dá nova redação ao art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento, depósito judicial ou administrativo compensação ou parcelamentos do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo 1º. A denúncia espontânea afasta quaisquer penalidades, inclusive as multas por falta de pagamento de imposto, de ofício e de multa de mora, e por descumprimento de obrigação acessória.

Parágrafo 2º. Sem prejuízo do disposto no art. 6º da Lei Complementar nº XXX (PROCEDIMENTO DE REGULARIZAÇÃO), não se considera espontânea a denúncia apresentada após a intimação do sujeito passivo do início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados especificamente com a infração.

Parágrafo 3º. As autoridades tributárias cuidarão de implementar em seus sistemas opção destinada a permitir que a denúncia espontânea seja feita através da realização de parcelamento, permitindo-se ao sujeito passivo confessar a infração visando a materialização da denúncia espontânea e a realização do parcelamento tratado no caput como consequência da ação de autorregularização adotada pelo sujeito passivo.

**Art. 12.** Dá nova redação ao art. 136 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe de dolo do agente ou do responsável.

Parágrafo Único. A proposição e a aplicação de penalidades devem considerar a culpabilidade do agente, bem como critérios de individualização, vedada a responsabilização objetiva.

**Art. 13** Dá nova redação ao art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a penalidade cabível, de forma fundamentada, descrevendo os fatos no documento de lançamento.

Parágrafo 1º. A atividade administrativa de lançamento do tributo é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Parágrafo 2º. A proposta de imposição da penalidade somente resulta em constituição definitiva do crédito tributário se o sujeito passivo não apresentar impugnação ou se for definitivamente julgada improcedente na esfera administrativa.

Parágrafo 3º. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo ou contribuição, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

I - O disposto neste parágrafo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

II - A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a

data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição

Parágrafo 4º - Quando restar configurada a culpa concorrente ou culpa recíproca, a multa deve ser relevada de ofício pela Administração ou pelo órgão julgador.

Parágrafo 5º. Em caso de impugnação do sujeito passivo, caberá à autoridade julgadora verificar o cabimento da penalidade e, uma vez confirmada a existência de infração, poderá graduar a penalidade com base em circunstâncias atenuantes ou agravantes, levando em consideração critérios de culpabilidade do agente, bem como o potencial ofensivo da infração cometida.

Parágrafo 6º. As circunstâncias atenuantes ou agravantes e os percentuais de redução ou agravamento serão definidos pela legislação complementar de que trata o inciso I do art. 100.

Parágrafo 7º. É vedada a imposição de penalidades, bem como sua graduação, quando for constatada que o sujeito passivo seguiu as orientações gerais da época, e o lançamento, fora efetuado com base em mudança posterior de orientação geral, que impôs a penalidade a fatos pretéritos.

Parágrafo 8º. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

**Art. 14** – Dá nova redação ao art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, das resoluções emitidas por conselhos tributários ou a eles equivalentes:

(...)

V – a jurisprudência consolidada proferida pelos tribunais superiores, de observância obrigatória, conforme os artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil e 19 da Lei n 10.522/2002.

Parágrafo 1º. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário do tributo.

Parágrafo 2º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, não serão aplicadas penalidades, enquanto prevalecer o entendimento - aos que tiverem agido de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado.



## **Anexo II**



## AS PENALIDADES TRIBUTÁRIAS NOS TRIBUNAIS

### SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal, ao tratar das multas tributárias, costumeiramente, analisa a questão sob a ótica da violação ou não ao princípio do não confisco previsto na Constituição.

#### Pendentes de julgamento:

- **Percentual da multa isolada por descumprimento de obrigações acessórias – Tema 487, RE nº 640452/RO**

Apenas os Ministros Luís Roberto Barroso (relator) e Dias Toffoli proferiram seus votos. O julgamento foi suspenso em razão do pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes. Ainda não há uma data definida para o retorno do tema à pauta de julgamento. Até o momento foi proposta a fixação da seguinte tese:

*1. Havendo tributo ou crédito, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica limitada, respectivamente, a 0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente. 3. Na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por*

*descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem”, propondo a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data.*

- **Percentual de multas punitivas que não sejam qualificadas por sonegação, fraude ou conluio – Tema nº 1.195, no RE nº 1335293/SP**

A discussão versa sobre multas punitivas que não sejam qualificadas por sonegação, fraude ou conluio em face do não-confisco na esfera tributária (art. 150, IV, da CF/88). Ainda não há uma data definida para inclusão dos autos na pauta de julgamento.

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. LIMITAÇÃO DA MULTA FISCAL PUNITIVA ATÉ O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. DISTINGUISHING. TEMAS 214, 487, 816 e 863 DA REPERCUSSÃO GERAL. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. PAPEL UNIFORMIZADOR DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RELEVÂNCIA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.*

*(RE 1335293 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 17-02-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 22-02-2022 PUBLIC 23-02-2022)*

- **Percentual da multa punitiva qualificada decorrente de sonegação, fraude ou conluio – Tema nº 863, no RE nº 736090/SC**

A discussão versa sobre a razoabilidade da aplicação da multa punitiva qualificada em 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata em razão de sonegação, fraude ou conluio. Ainda não há uma data definida para inclusão dos autos na pauta de julgamento.

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE E CONLUIO. 150% SOBRE A TOTALIDADE OU DIFERENÇA DO IMPOSTO OU CONTRIBUIÇÃO NÃO PAGA, NÃO RECOLHIDA, NÃO DECLARADA OU DECLARADA DE FORMA INEXATA (ATUAL § 1º C/C O INCISO I DO CAPUT DO ARTIGO 44 DA LEI FEDERAL Nº 9.430/1996). VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÃO RELEVANTE DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.*

*(RE 736090 RG, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29-10-2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-240 DIVULG 26-11-2015 PUBLIC 27-11-2015)*

- **Multa moratória fixada em 50% sobre o valor do tributo devido – Tema nº 816, no RE nº RE 882461/MG**

A discussão versa sobre limites para a fixação da multa fiscal moratória, tendo em vista que, além do imposto supostamente devido, a autuação realizada pelo Município de Contagem/MG envolveu valores referentes à atualização monetária, juros de mora e uma multa de 30% sobre o valor do ISS, denominada pela legislação do Município de Contagem, de “multa de revalidação”. Segundo a Corte, o tema debatido não se confunde com o

decidido no Tema 214 (RE 582.461/SP), pois nada foi decidido sobre multas fixadas em patamares superiores.

Os Ministros Dias Toffoli (relator), Cármen Lúcia, Edson Fachin e Rosa Weber, Luiz Fux e Roberto Barroso proferiram seus votos em conformidade ao relator sob o entendimento de que “*as multas moratórias visam a combater comportamentos com menor grau de reprovabilidade do que aqueles censurados pelas multas não qualificadas; 2) essas, por seu turno, sancionam comportamentos com menor gravidade do que aqueles reprovados com as multas qualificadas. Nessa toada, por questão de razoabilidade, proporcionalidade e justiça, a priori, as multas qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio podem ser superiores às multas de ofício não qualificadas; e essas, por seu turno, podem ser superiores às multas moratórias*”. O julgamento foi suspenso em razão do pedido de vista do Ministro Alexandre de Moraes. Ainda não há uma data definida para o retorno do tema à pauta de julgamento. Até o momento, foi proposta a fixação da seguinte tese:

*1. É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário, (...)*  
Plenário, Sessão Virtual de 14.4.2023 a 24.4.2023.

### **Julgados:**

- **Percentual da multa tributária de caráter moratório – Tema nº 214, no RE nº 582.461/SP**

Decidiu-se que a multa tributária de caráter moratório em patamar de 20% sobre o débito tributário atende ao princípio da razoabilidade e não viola a regra do não confisco

*1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. Incidência para atualização de débitos tributários. Legitimidade. Inexistência de violação aos princípios da legalidade e da anterioridade. Necessidade de adoção de*

*critério isonômico. No julgamento da ADI 2.214, Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, DJ 19.4.2002, ao apreciar o tema, esta Corte assentou que a medida traduz rigorosa igualdade de tratamento entre contribuinte e fisco e que não se trata de imposição tributária. 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos. 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no*

*importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

*(RE 582461, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18-05-2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177)*

- **Multa isolada no caso de compensação não homologada – Tema nº 736, no RE nº 796939/RS**

Arguia-se que a multa isolada representa indevida sanção política que tem por objetivo obstar o exercício do contribuinte de reaver os valores indevidamente recolhidos ao Fisco, configurando prática confiscatória que é vedada pelo art. 150, inc. IV, da CF/88 e pelas Súmulas 70, 323 e 547 do STF. Com base em tais fundamentos, decidiu-se que é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96. 1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: **É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária.** 2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional. 3. A **matéria***

*constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada. 4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso. 5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal. 6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina. 7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade. 8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva. Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária. 9.*

***Recurso extraordinário conhecido e negado provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal a quo.***

*(RE 796939, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 18-03-2023, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 22-05-2023 PUBLIC 23-05-2023)*

- **Aplicação de multa elevada (150% ou mais) em caso de não recolhimento ou sonegação – ADI 551/RJ**

Discutiu-se a constitucionalidade de normas do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que estabeleciam que as multas pelo não recolhimento de tributos estaduais não poderia ser inferiores a duas vezes o seu valor e, no caso de sonegação, não inferiores a cinco vezes o seu valor. O STF declarou a inconstitucionalidade de norma estadual que previa a aplicação de multa elevada em caso de não recolhimento ou sonegação de tributo, por ofensa aos princípios do não confisco e da proporcionalidade.

***AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. 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. Ação julgada procedente.***  
*(ADI 551, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24-10-2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039)*

- **Aplicação de multa elevada ao valor do tributo – RE Nº 833.106/GO**

Discutia-se a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 120% do valor da obrigação principal. Ao analisar a questão, entendeu o Ministro Marco Aurélio que pela invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo.

*TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.*

*(RE 833106 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 25-11-2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 11-12-2014 PUBLIC 12-12-2014)*

- **Aplicação de multa elevada à 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado – ADI-MC 1.075**

Discutia-se a cobrança de multa tributária, prevista em lei estadual, no percentual de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado. Ao analisar a questão, entendeu o Ministro Celso de Mello entendeu pela invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo.

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL – ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES – INOCORRÊNCIA – EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA –*

*DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS – LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO -ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) – INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA – PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO – TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO--CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA – SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A **TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.** – É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. *Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento).* – A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. – O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do “quantum” pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir*

*imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. O PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO, EMBORA DE EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL, NÃO LEGITIMA A EDIÇÃO DE ATOS NORMATIVOS DE CARÁTER PRIMÁRIO, ESTANDO NECESSARIAMENTE SUBORDINADO, NO QUE CONCERNE AO SEU EXERCÍCIO, CONTEÚDO E LIMITES, AO QUE PRESCREVEM AS LEIS E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. – A competência regulamentar deferida aos Ministros de Estado, mesmo sendo de segundo grau, possui inquestionável extração constitucional (CF, art. 87, parágrafo único, II), de tal modo que o poder jurídico de expedir instruções para a fiel execução das leis compõe, no quadro do sistema normativo vigente no Brasil, uma prerrogativa que também assiste, “ope constitutionis”, a esses qualificados agentes auxiliares do Chefe do Poder Executivo da União. – As instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário. Doutrina. Jurisprudência. – Poder regulamentar e delegação legislativa: institutos de direito público que não se confundem. Inocorrência, no caso, de outorga, ao Ministro da Fazenda, de delegação legislativa. Reconhecimento de que lhe assiste a possibilidade de exercer competência regulamentar de caráter meramente secundário.*

*(ADI 1075 MC, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17-06-1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237)*

- **Multa isolada no caso de compensação não homologada – Tema nº 872, no RE nº 606.010/PR**

Debate-se acerca da constitucionalidade da norma legal que autoriza a exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados pelo contribuinte ou responsável tributários. O STF avaliou a constitucionalidade da eleição pelo legislador da base de cálculo para a sanção tributária imposta pelo descumprimento de uma obrigação acessória (no caso, o valor do tributo a ser informado na DCTF) bem como a proporcionalidade e razoabilidade do nível da pena imposta (2% do valor informado, por mês ou fração, limitado a 20%).

Assim, foi fixada a tese de que é constitucional a imposição de multa ao contribuinte que atrasar ou não apresentar a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) no percentual de 20%.

*TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – MULTA – LEI Nº 10.426/2002. Revela-se constitucional a sanção prevista no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/2002, ante a ausência de ofensa aos princípios da proporcionalidade e da vedação de tributo com efeito confiscatório.*

*(RE 606010, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 24-08-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 12-11-2020 PUBLIC 13-11-2020)*

- **Juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário – RE nº 760.783/SP**

Apesar da limitação da Súmula 279, decidiu o Tribunal que é necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/88).

*DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. PROPORCIONALIDADE DE MULTA DE 100%. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIÇÃO DE FATOS E DE PROVAS. SÚMULA 279/STF. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 30.9.2008. É necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988). Pressupõe, pois, a clara delimitação de cada um desses elementos. Assim, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula 279/STF, a teor da qual, “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Agravo regimental conhecido e não provido. (RE 760783 AgR, Relator(a): ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 25-02-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-054 DIVULG 18-03-2014 PUBLIC 19-03-2014)*

### **Superior Tribunal de Justiça**

- **Possibilidade de exclusão da incidência dos juros de mora incidentes sobre a multa punitiva**

A Corte Superior entende que, quanto aos juros de mora sobre a multa, o crédito tributário compreende a multa fiscal punitiva, por isso, deve integrar o total devido sobre a sanção pecuniária e incidir o encargo moratório.

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA FISCAL PUNITIVA. INCIDÊNCIA. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

1. A parte agravante não apresentou qualquer fundamento capaz de reverter as conclusões alcançadas no julgamento monocrático.

2. Com efeito, a solução adotada na decisão vergastada se amolda à jurisprudência deste Tribunal quanto à legitimidade de incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva pelo fato de esta integrar o crédito tributário. Precedentes: AgInt no AREsp. 870.973/MG, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 14.6.2016, REsp. 834.681/MG, Rel. Min. TEORIALBINO ZAVASCKI, DJe 2.6.2010 e REsp. 1.783.152/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 7.3.2019.

3. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento. (AgInt no AREsp n. 1.155.324/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 29/4/2019, DJe de 10/5/2019.)

- **Observância dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade na aplicação da multa moratória por omissão de bens no Imposto de Renda**

As multas aplicadas por omissão de rendimentos no Imposto de Renda não podem ser exorbitantes, devendo seguir os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, e a penalidade também não pode ter caráter confiscatório. O entendimento foi usado pelo ministro Herman Benjamin, ao reduzir para 20% multa punitiva de 150% aplicada a um contribuinte autuado pela Receita Federal por omitir rendimentos em sua declaração.

*RECURSO ESPECIAL Nº 1.582.379 – SP (2016/0023329-4)*

*DECISÃO*

*(omissis)*

*A questão vertida nestes autos cinge-se ao cabimento da multa punitiva imposta no percentual de 75% do débito exequendo, bem como dos honorários advocatícios, fixados em desfavor da Fazenda Nacional à base de 20%. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral da matéria, ao julgar o RE 582.461, decidiu no sentido de não ser confiscatória a multa*

*moratória fixada no importe de 20% (vinte por cento), in verbis:*

*(..)*

*Assim, deve ser mantida a redução da multa para 20% sobre o débito exequendo, conforme fixado pelo Juízo a quo. (fls. 240-243, e-STJ) Conforme se depreende do trecho acima transcrito, o acórdão recorrido limitou o percentual da multa em 20%, com base no princípio da vedação ao confisco. Assim sendo, a discussão a respeito da aplicação da multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o débito exequendo é tema constitucional que não pode ser analisado em Recurso Especial.*

*Diante do exposto, nos termos do art. 557, caput, do CPC, nego seguimento ao Recurso Especial.*

*Publique-se.*

*Intimem-se.*

*Brasília, 23 de fevereiro de 2016.*

*MINISTRO HERMAN BENJAMIN*

*Relator*

*(REsp n. 1.582.379, Ministro Herman Benjamin, DJe de 09/03/2016.)*

- **Concomitância da multa isolada e à multa de ofício, previstas no art. 44, inc. I e II, da Lei n.º 9.430/1996**

Discute-se a impossibilidade de aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996.

*TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.*

*1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).*

*2. Agravo Regimental não provido.  
(AgRg no REsp 1576289/RS, Rel. Ministro HERMAN  
BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em  
19/04/2016, DJe 27/05/2016)*

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO  
ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMEN-  
TAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE  
OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO  
DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCO-  
MITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.*

*1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de  
cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei  
n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tri-  
buto.*

*2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC.  
Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

*3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n.  
9.430/96 aplica-se aos casos de “totalidade ou diferença  
de imposto ou contribuição nos casos de falta de paga-  
mento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de  
declaração inexata”.*

*4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente  
sobre o valor do pagamento mensal: “a) na forma do art.  
8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que dei-  
xar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado  
imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pes-  
soa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na  
forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado,  
ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de  
cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro  
líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de  
pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)”.*

*5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não  
possam ser exigidas concomitantemente com o valor to-  
tal do tributo devido.*

*6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é ab-  
sorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais  
grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da  
consunção.*

*Recurso especial improvido.*

(REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

## **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

- **Bis in idem da multa isolada e multa de ofício**

Insurgência contra a exigência de multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas de forma concomitante à exigência da multa de ofício. O Conselho tem reconhecido a impossibilidade da concomitância da multa isolada com a multa de ofício, isso porque, ambas as penalidades coexistem sobre a mesma exação tributária, uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido. Ou seja, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir o *bis in idem*.

### *NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2006, 2007*

*CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.*

*Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.*

*É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.*

*O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.*

*(Processo 10665.001731/2010-92, Acórdão 9101-005.080, CSRF / 1ª Turma, Sessão 01/09/2020)*

### **IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

*Ano-calendário: 2014*

**CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.**

*Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.*

*É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.*

*O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.*

*(Processo 10882.721522/2017-71, Acórdão 9101-005.695, CSRF / 1ª Turma, Sessão 13/08/2021)*

## TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO

- **Proporcionalidade da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte**

A impugnação do contribuinte foi no sentido da evidencia o caráter confiscatório da punição imposta, tendo em vista os critérios subjetivos da boa-fé, nos termos do art. 527-A do RICMS de São Paulo. Nesse sentido, o Tribunal entendeu que as multas isoladas, que não possuem relação com o tributo, mas são decorrentes do descumprimento das obrigações instrumentais, deverão se restringir aos parâmetros que serão definidos pelo E. Supremo Tribunal no julgamento do Tema 487/STF, com repercussão geral reconhecida no julgamento do RE nº 640.452. Ademais, a fixação em 10% (dez por cento) e 1% (um por cento) não são inadequadas e desproporcionais, uma vez que o valor elevado da multa se deve ao fato de que as operações escrituradas irregularmente representavam grande monta.

*PROCESSO CIVIL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – MULTA CONFISCATÓRIA – MULTA ISOLADA – JUROS ACIMA DA SELIC – Descumprimento de obrigação acessória que acarreta a aplicação de multa para punir o contribuinte que deixa de arcar com os deveres instrumentais impostos pelo RICMS, em especial com os constantes nos artigos 214, fato que enseja a sanção do art. 85, inc. V, alíneas “a” e “p” da Lei 6.374/89 – Multas de 10% e 1% que se revelam adequadas, inexistindo razões para redução desse patamar, que se mostra razoável e proporcional ao fim que se presta, qual seja, o de punir e coibir o descumprimento da obrigação acessória, motivo pelo qual deve ser afastada a incidência do benefício do art. 527-A do RICMS, como requerido pela embargante – No que tange a taxa de juros de mora fixada pela Lei Estadual nº 13.918/2009 revela-se inconstitucional, uma vez que ultrapassa o limite estipulado pela taxa SELIC (taxa referencial do*

*Sistema Especial de Liquidação e de Custódia), afrontando o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF) – Sentença mantida– Recursos desprovidos. (TJSP; Apelação Cível 1002816-50.2020.8.26.0417; Relator (a): Carlos von Adamek; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Público; Foro de Paraguaçu Paulista – 2ª Vara; Data do Julgamento: 12/07/2022; Data de Registro: 13/07/2022)*

*ANULAÇÃO DE DÉBITO FISCAL. CERTIDÃO DA DíVIDA ATIVA. AIIM. SERVIÇOS NOTARIAIS. RECOLHIMENTO DE EMOLUMENTOS A MENOR. REQUERIMENTO DE REDUÇÃO DA MULTA. SENTENÇA PROCEDENTE. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E CANCELAMENTO DO PROTESTO. ALTERAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PRETENSÃO DE REFORMA DE AMBAS AS PARTES. Multas aplicadas que devem receber o mesmo tratamento dos tributos sobre as possibilidades confiscatórias. Pleito de redução da multa – Multa punitiva aplicada em percentual superior a 100% do valor do tributo. Admissibilidade. Nítido caráter confiscatório. Precedente do E. STF. Entendimento firmado por esta C. Câmara de fixar-se tal valor no patamar de 30%, observando-se os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Pleito de majoração dos honorários advocatícios. Inadmissibilidade. Fixação por equidade adequada, nos termos do art. 85, § 8º do CPC. Sentença parcialmente reformada. Recurso da Fazenda não provido. Recurso da Requerente parcialmente provido. (TJSP; Apelação Cível 1004503-83.2018.8.26.0077; Relator (a): Camargo Pereira; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de Birigui – 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 21/08/2020; Data de Registro: 21/08/2020)*

- **Observância da razoabilidade e proporcionalidade na aplicação de multas frente ao prejuízo efetivamente causado e à finalidade dos deveres instrumentais**

Discutia-se que a multa aplicada representa uma expropriação do patrimônio do contribuinte, pois é desproporcional e irrazoável ao prejuízo efetivamente causado e à finalidade dos deveres instrumentais, além de configurar violação aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da individualização da pena (artigo 5º, XLVI, da CF/88), do não-confisco. No caso em apreço, o Tribunal entendeu que a multa aplicada é excessiva, em se considerando a legislação e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, de maneira que, a multa punitiva deve ser fixada no patamar máximo de 30% do valor do imposto devido, pois não houve dolo, fraude ou simulação na conduta do contribuinte, que, incorreu apenas em erro.

*Apelações. Ação anulatória de débito fiscal. ICMS. Regime de substituição tributária. AIIM lavrado por creditamento indevido do tributo, decorrente de erro na escrituração dos documentos fiscais. Aproveitamento irregular de crédito de ICMS pela empresa não configurado. Exigência de recolhimento da importância creditada pelo Fisco que se mostra injustificável e se caracteriza como locupletamento sem causa. Erro de escrituração que, por inexistência de prejuízo ao erário, deve dar ensejo ao estorno dos valores indevidamente creditados, à anulação da respectiva escrituração e à imposição da multa. Multa punitiva. Redução devida. Multa punitiva que deve ser fixada em 30%, conforme entendimento firmado por esta Câmara, observando-se os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Vedação ao confisco. Precedentes. Pretensão de pagamento com desconto para após o trânsito em julgado desta demanda. Inviabilidade. Artigo 95, incs. I e II e §§1º e 8º, da Lei 6.374/89. Prazos ali previstos que devem ser contados da notificação da lavratura do Auto de Infração. Ampliação para momento posterior ao resultado da demanda anulatória que carece de respaldo legal. Redistribuição dos ônus da sucumbência. Inteligência do § único do artigo 86 do CPC. Honorários advocatícios devidos em favor da empresa contribuinte. Fixação no percentual mínimo, a ser apurado na fase de liquidação de sentença, sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido,*

*nos exatos termos do artigo 85, § 3º, do CPC. Sentença reformada em parte. Recurso da empresa provido em parte. Recurso da FESP prejudicado.*

*(TJSP; Apelação Cível 1036738-09.2020.8.26.0506; Relator (a): Paola Lorena; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto – 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 04/07/2022; Data de Registro: 04/07/2022)*

- **Não violação da capacidade contributiva na aplicação das multas por interpretação econômica**

O Tribunal entendeu que o valor da penalidade aplicada que não se mostra exorbitante, haja vista que se trata de importâncias inexpressivas e fatalmente não surtiriam o efeito punitivo necessário ao contribuinte, sobretudo por tratar-se de contribuinte com ampla capacidade financeira, logo, não haveria de se cogitar a ofensa aos princípios da capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.

*EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – AIIM (por falta de recolhimento do ISS) e TARIFAS BANCÁRIAS – Exercício de 2011 – Município de Santos – Serviços bancários – Nulidade da CDA e do processo administrativo – Inocorrência – “Tarifas bancárias” e “rendas de pacotes de serviços”, como as próprias denominações indicam, são serviços cobrados pela instituição bancária sujeitos ao ISS – Atividade de “concessão de adiantamento a depositantes” também incluída, pelo fisco, nas atividades descritas no item 15 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03 – Presunção de exigibilidade do crédito fiscal – Prova em contrário a cargo do contribuinte e não realizada, nos autos – Autuação mantida – Valor da penalidade aplicada que não se mostra exorbitante, dado o seu caráter sancionatório, sem ofender os princípios da capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco – Sentença mantida – Apelo do contribuinte improvido.*

*(TJSP; Apelação Cível 1001256-55.2022.8.26.0562; Relator (a): Silva Russo; Órgão Julgador: 15ª Câmara de*

*Direito Público; Foro de Santos – 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 08/08/2022; Data de Registro: 08/08/2022)*

*Tributário – Ação anulatória – Auto de infração e multa – Ausência de registro eletrônico das operações contábeis – Imposto recolhido após a notificação da autora, a não descaracterizar a tipificação – Sentença de parcial procedência para afastar o cômputo de juros de mora consoante Lei Estadual nº 13.918/2009 – Inconstitucionalidade declarada pelo C. Órgão Especial com relação à interpretação dada pelo Fisco aos art. 85 e 96 da Lei Estadual nº 6.374/89, com redação da Lei Estadual nº 13.918/2009 – Juros moratórios que, em matéria tributária, devem limitar-se à taxa SELIC Multa tributária – Aplicação do princípio constitucional do não-confisco – Orientação do Pretório Excelso no sentido de que delinham efeitos confiscatórios as penalidades que suplantem 100% do valor do imposto não-recolhido – Multa que se encontra bem abaixo do referido patamar – Valor proporcional à gravidade das infrações cometidas e ao porte econômico da empresa – Multa que ostenta caráter não apenas punitivo como educativo – Correta aplicação de juros sobre a multa, porém, com índices limitados à taxa SELIC Honorários de sucumbência estabelecidos nos termos do art. 85, §3º, do CPC – Inconformismo – Pedido de redução dos honorários arbitrados – Cabimento – Fixação, por equidade, nos termos do art. 85, §8º do CPC – Redução da verba honorária que se impõe – Quantum arbitrado com parcimônia, sendo suficiente a remunerar condignamente a atividade desenvolvida, sem, contudo, impor ônus excessivo à apelante – Sentença parcialmente reformada – Recurso da autora provido em parte e reexame necessário improvido. (TJSP; Apelação Cível 1000142-15.2018.8.26.0597; Relator (a): Souza Meirelles; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Foro de Sertãozinho – 1ª Vara Cível; Data do Julgamento: 15/07/2020; Data de Registro: 27/07/2020)*



## **Anexo III**



## PROJETOS DE LEI SOBRE O TEMA

### Projeto de Lei nº 592/2023

*Institui o programa de concessão de benefício tributário e de desconto em multas, tributárias e não tributárias, às pessoas jurídicas de direito privado que destinem recursos ou bens às forças de segurança pública e de defesa civil do Estado.*

A Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais decreta:

**Art. 1º** – Fica instituído o programa de concessão de benefício tributário e de desconto em multas, tributárias e não tributárias, às pessoas jurídicas de direito privado que destinem recursos financeiros ou bens às forças de segurança pública e de defesa civil do Estado.

**Art. 2º** – Para a implementação do programa instituído por esta lei, a administração pública do Estado, por meio de decreto específico, instituirá incentivo fiscal e desconto em multas, tributárias e não tributárias, às pessoas jurídicas de direito privado que destinem recursos financeiros ou bens às forças de segurança pública e de defesa civil do Estado.

Parágrafo único – O decreto a que se refere o caput será editado no prazo de trezentos e sessenta e cinco dias contados da data de publicação desta lei, devendo ser concedido o direito ao benefício tributário ou desconto em multa, tributária ou não tributária, às pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do lucro presumido e do lucro real, conforme os procedimentos estabelecidos pela administração fazendária, e podendo o benefício ou desconto, de acordo com o juízo de conveniência e

oportunidade do Poder Executivo, estender-se aos demais contribuintes.

**Art. 3º** – O decreto que regulamentar esta lei complementar observará os seguintes parâmetros:

I – no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) de desconto para obrigação tributária relativa a multas tributárias;

II – no mínimo, 15% (quinze por cento) de desconto para obrigação tributária relativa a multas não tributárias;

III – no mínimo, 10% (dez por cento) de desconto para obrigação tributária relativa ao recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

IV – no mínimo, 5% (cinco por cento) de desconto para a obrigação tributária relativa aos demais impostos.

**Art. 4º** – O contribuinte que aderir ao programa instituído por esta lei poderá indicar expressamente a qual órgão, batalhão, delegacia ou unidade deseja destinar o recurso financeiro ou bem.

**Art. 5º** – O contribuinte que receber termo de intimação fiscal e auto de infração ou que discuta obrigação na via administrativa poderá pedir ao Fisco, por meio de petição simples à delegacia fiscal de sua circunscrição, que se faça o lançamento definitivo do valor discutido, como forma de adesão ao programa de incentivo de que trata esta lei, devendo o ato ser praticado em até trinta dias úteis contados da data do pedido.

§ 1º – No caso de formulação do pedido relativo a débito sob contencioso administrativo ou judicial, cabe ao contribuinte apresentar, nos autos da lide, petição instruída com o comprovante de protocolo da petição de que trata o caput deste artigo.

§ 2º – O contribuinte terá o prazo de trinta dias úteis para apresentar à administração o pedido de desistência judicial, após a realização do lançamento definitivo de que trata o caput.

§ 3º – O contribuinte que aderir ao programa de que trata o caput e não cumprir suas obrigações ficará impedido de fazer nova adesão pelo prazo de dez anos contados da data do protocolo do pedido.

**Art. 6º** – Os incentivos previstos nesta lei são cumulativos com qualquer outro benefício tributário superveniente.

**Art. 7º** – Esta lei entra em vigor na data da sua publicação.

Sala das Reuniões, 20 de abril de 2023.  
Eduardo Azevedo (PSC)

**Justificação:** O estreitamento dos laços entre a população e as forças de segurança pública e de defesa civil é, sem dúvida, um objetivo que deve nortear a sociedade mineira. Metaforicamente, pode-se dizer que as forças de segurança formam a matilha dos cães pastores que zelam pela segurança do cidadão de bem contra a alcateia do mal. Por ser tutelada pelo braço forte e pela mão amiga das forças de segurança pública e por poder contar com seu socorro nas horas incertas, a comunidade deve trabalhar junto com elas para identificar, priorizar e resolver os problemas. Isso é benéfico para todos nós.

Nesse sentido, este projeto de lei visa fortalecer esses laços e prover meios para que o cidadão comum possa, além das palavras, praticar ações de reconhecimento e valorização das forças de segurança e de defesa civil. Por meio de um ato singelo, mas valoroso, o cidadão pode auxiliar no provimento de recursos financeiros e de bens.

Considerando que a criação de incentivos forma o epicentro de qualquer política pública e tendo em vista outro axioma econômico (o de que, independentemente da cadeia produtiva, quanto maior o número de intermediadores maior será, sempre, o custo final e a perda de recursos), este projeto visa instituir o programa de concessão de benefício tributário e de desconto em multas, tributárias e não tributárias, às pessoas jurídicas de direito privado que destinem recursos financeiros ou bens às forças de segurança pública e de defesa civil de Minas Gerais. Sua apresentação se baseia ainda no princípio de subsidiariedade, que nos permite pensar que o particular, que diariamente sofre com os problemas na prestação de serviços, tem mais condições de fazer um melhor juízo relativamente às opções de tratamento desses

problemas do que um burocrata distante da realidade das diferentes regiões do imenso território de Minas Gerais.

Como forma de garantir a eficiência de seus comandos, a norma institui incentivos e prevê sua regulamentação por decreto. Prevê parâmetros mínimos, mas sem engessar o Poder Executivo. Além disso, indica procedimentos a serem observados pela administração e veda as más práticas, negando o direito ao benefício às pessoas jurídicas que incorrerem em inadimplemento.

Por todo o exposto, conto com o apoio dos nobres pares para a aprovação deste projeto de lei.

*– Publicado, vai o projeto às Comissões de Justiça, de Administração Pública e de Fiscalização Financeira para parecer, nos termos do art. 188, c/c o art. 102, do Regimento Interno.*

## PL 7.389/2006

*Anistia as multas aplicadas pela Secretaria da Receita Federal às entidades do terceiro setor, sem fins lucrativos, exclusivamente em razão da não entrega tempestiva de declarações exigidas pela legislação do imposto de renda, desde que tenham sido pagos ou recolhidos os tributos devidos.*

O Congresso Nacional decreta:

**Art. 1º** - Ficam anistiadas as multas aplicadas até 31 de dezembro de 2005 pela Secretaria da Receita Federal às entidades do terceiro setor, sem fins lucrativos, exclusivamente em razão da não entrega tempestiva de declarações exigidas pela legislação do imposto de renda, desde que tenham sido pagos ou recolhidos os tributos devidos.

**Art. 2º** - Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

**Justificação:** Tem ocorrido de entidades do terceiro setor, sem fins lucrativos, deixarem de entregar a declaração exigida pela legislação do imposto de renda, em razão da falta de assessoria jurídica adequada.

A entidade do terceiro setor, sem fins lucrativos, que satisfaça os requisitos estabelecidos na legislação tributária, embora não sofra a incidência do imposto de renda está obrigada ao cumprimento das denominadas “obrigações tributárias acessórias”.

Entre essas obrigações acessórias deve ser mencionada a obrigatoriedade de entrega de declaração, em conformidade com o disposto na legislação do imposto de renda.

Tem acontecido de pequenas entidades do terceiro setor, em decorrência de seus poucos recursos, entrarem em período de inatividade. No entanto, por falta de esclarecimentos, os

responsáveis pela entidade, de boa-fé, deixam de “dar baixa” nos registros cartorários, e deixam de entregar a declaração exigida pela legislação do imposto de renda. Esse procedimento não traz qualquer prejuízo a ninguém, desde que a entidade esteja inativa.

No entanto, a omissão da entrega da declaração constitui infração tributária, mesmo que nenhum tributo seja devido.

Assim, não raro, os abnegados diretores de entidades sem fins lucrativos que estão inativas, em decorrência de não terem mais recursos para operarem, são surpreendidos com notificações e autos de infração do Fisco, para que recolham as multas. Essas multas crescem anualmente, em razão de que cada não-entrega de declaração é considerada nova infração, havendo, igualmente, agravamento da penalidade por reincidência.

Essa situação é totalmente injusta.

Por esse motivo, e visando ao aperfeiçoamento da legislação tributária estou apresentando o presente projeto de lei, que anistia *“as multas aplicadas até 31 de dezembro de 2005 pela Secretaria da Receita Federal às entidades do terceiro setor, sem fins lucrativos, exclusivamente em razão da não entrega tempestiva de declarações exigidas pela legislação do imposto de renda, desde que tenham sido pagos ou recolhidos os tributos devidos”*.

O projeto de lei não dispensa o pagamento de qualquer tributo, e somente concede anistia às infrações meramente formais, das quais não tenham decorrido a falta de pagamento ou de recolhimento de tributos.

Além disso, a anistia está limitada no tempo, alcançando apenas as multas aplicadas até 31 de dezembro de 2005.

Tendo em vista os elevados propósitos do projeto de lei ora apresentado, estou certo de que contarei com os votos favoráveis de meus ilustres Pares no Congresso Nacional.

Sala das Sessões, em \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de 2006.

Deputado José Carlos Machado

## PL 2220/2019

*Altera o art. 69 da Lei nº 8.383, de 30 dezembro de 1991, para criar nova hipótese de destinação do produto de arrecadação das multas, inclusive as que fazem parte do valor pago por execução da Dívida Ativa e de sua respectiva correção monetária, incidentes sobre tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal e próprios da União, bem como daquelas aplicadas à rede arrecadadora de receitas federais.*

O Congresso Nacional decreta:

**Art. 1º** - Esta Lei altera o art. 69, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, para criar nova hipótese de destinação do produto de arrecadação das multas, inclusive as que fazem parte do valor pago por execução da Dívida Ativa e de sua respectiva correção monetária, incidentes sobre tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal e próprios da União, bem como daquelas aplicadas à rede arrecadadora de receitas federais.

**Art. 2º** - O art. 69 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 69. O produto da arrecadação de multas, inclusive as que fazem parte do valor pago por execução da Dívida Ativa e de sua respectiva correção monetária, incidentes sobre tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal e próprios da União, bem como daquelas aplicadas à rede arrecadadora de receitas federais, constituirá receita do Fundo instituído pelo **Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975**, e também do Fundo instituído pelo **art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**, sem prejuízo do disposto na legislação pertinente, excluídas as transferências constitucionais para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no *caput*, será destinado ao Fundo instituído pelo art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o percentual de 30% (trinta por cento) do produto total arrecadado.

**Art. 3º** - Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

**Justificação:** O presente projeto de lei tem por objetivo destinar ao Fundo instituído pela Lei Complementar nº 01/2000, parte do total do produto arrecadado pela União, oriundo de multas pelo inadimplemento das obrigações fiscais e tributárias, inclusive as que fazem parte do valor pago por execução da Dívida Ativa e de sua respectiva correção monetária, incidentes sobre tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal e próprios da União, bem como daquelas aplicadas à rede arrecadadora de receitas federais, para o fim de, em contraponto mínimo às profundas alterações previstas na Proposta de Reforma da Previdência nº 6/2019, possibilitar a manutenção da finalidade do Fundo previsto no art. 68, da LC nº 101/2000, consistente em prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

Com efeito, ao passo em que a proposta de reforma da previdência, objeto da PEC nº 06, de 2019, do Poder Executivo, prevê a imposição de sacrifícios (aumento de idade mínima, de tempo de contribuição, supressão e redução de benefícios, aumento de alíquotas e do rol de contribuintes), aos trabalhadores da iniciativa privada, servidores públicos e pensionistas, não apresenta, por sua vez, qualquer medida efetiva em favor dos destinatários da Seguridade Social, ou melhor, que garanta uma melhoria no futuro no atendimento, nos serviços e no cumprimento da concessão dos benefícios aos cidadãos brasileiros que tanto dela dependem.

Não há, decerto, como avalizar tamanha alteração nos direitos e benefícios previdenciários dos brasileiros, sem que, no mínimo, se tenha pensado em alguma alternativa ou medida em seu favor e mesmo de uma futura Seguridade Social melhor, e que, na verdade, construa um sistema de previdência e assistência

social realmente equilibrado, que não precise de uma nova reforma em pouco tempo.

Ademais, um dos principais problemas da Administração Pública Brasileira é a constante e reiterada inadimplência, muitas vezes perdoada, inclusive, por meio de programas de recuperação fiscal e parcelamento de débitos, que, somada às hipóteses das renúncias legais e do impacto ainda hoje existente em decorrência da desvinculação de parte significativa das receitas das contribuições destinadas à seguridade social, trazem profunda repercussão e reflexo direto na dificuldade de consecução das políticas públicas destinadas à garantia da regular manutenção das ações de assistência social, saúde e previdência social.

Assim, a inadimplência e a conseqüente sonegação, com a ocultação e desvio dos recursos que deveriam ser destinados às medidas e ações de Governo para a educação, saúde, segurança pública, habitação, tem uma conseqüência cruel para o povo brasileiro, mais ainda especialmente para os aposentados e pensionistas, que já se encontram no ocaso de sua existência e dependem imensamente do cumprimento das ações de seguridade social, em especial da previdência social, para a sua própria sobrevivência.

De toda forma, é possível instituir em favor da seguridade social uma nova fonte de custeio, sem necessidade de criação de mais uma exação que venha sobrecarregar o contribuinte brasileiro, que permita reunir, por um lado, a função punitiva das multa decorrentes do inadimplemento e sonegação das obrigações tributárias e fiscais, e, de outra parte, com uma medida de efetivo alcance e cunho social, mediante a destinação de parte do produto de sua arrecadação pela União, para o fim de assegurar mais recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, sem que, de outra parte, cause impacto tão profundo aos recursos destinados ao Fundo instituído pelo Decreto-Lei n° 1.437, de 17 de dezembro de 1975.

Diante da relevância da matéria, para o fim de assegurar mais recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social e garantia de sua regular manutenção aos seus beneficiários, conclamo e solicito aos nobres

Pares o apoio para aperfeiçoamento e aprovação da presente proposição.

Sala das Sessões, em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2019.  
Deputado Capitão Wagner

**PLP 133/2023**

*Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), para prever que salvo disposição de lei em contrário, a exclusão da incidência de multas e juros em virtude de parcelamento não constituirá receita para efeito de incidência de tributos ou contribuições, e estabelece interpretação de que os juros de mora incidentes sobre multas de mora ou de ofício que tenham sido reduzidas total ou parcialmente em virtude de adesão a parcelamentos ou de transação de débitos tributários ou não-tributários serão reduzidos proporcionalmente à redução das multas.*

O Congresso Nacional decreta:

**Art. 1º** - Esta Lei Complementar altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), para prever que salvo disposição de lei em contrário, a exclusão da incidência de multas e juros em virtude de parcelamento não constituirá receita para efeito de incidência de tributos ou contribuições, e estabelece a interpretação de que os juros de mora incidentes sobre multas de mora ou de ofício que tenham sido reduzidas total ou parcialmente em virtude de adesão a parcelamentos ou de transação de débitos tributários ou não-tributários serão reduzidos proporcionalmente à redução das multas.

**Art. 2º** - A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), passa a vigorar com as seguintes modificações:

Art. 155-A

.....  
.....  
§ 5º Salvo disposição de lei em contrário, a exclusão da incidência de multas e juros em virtude de parcelamento não constituirá receita para efeito de incidência de tributos ou contribuições. (NR)

Art. 182-A A anistia, total ou parcial, de multa de mora ou de ofício em virtude de parcelamento geral ou especial, ou de transação, importa extinção proporcional dos juros de mora incidentes sobre a multa total ou parcialmente anistiada. (NR)

**Art. 3º** - Para efeito de interpretação, nos termos do disposto no art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), os juros de mora incidentes sobre multas de mora ou de ofício que tenham sido reduzidas total ou parcialmente em virtude de adesão a parcelamentos ou de transação de débitos tributários ou não-tributários serão reduzidos proporcionalmente à redução das multas.

**Art. 4º** - Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor de juros em decorrência do disposto no art. 2º.

**Art. 5º** - O disposto nesta Lei Complementar aplica-se aos juros de mora incidentes sobre multas de mora ou de ofício que tenham sido reduzidas em virtude:

I - do parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

II - do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000;

III - do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

IV - do Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003;

V - do Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006;

VI - do art. 4º da Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006;

VII - do art. 79 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 - Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte;

VIII - do parcelamento previsto nos arts. 1º e 2º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009;

IX - do art. 3º da medida provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009;

X - do art. 10 da lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012;

XI - do parcelamento previsto no art. 17 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013;

XII - do parcelamento previsto no art. 93 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014;

XIII - do art. 1º da Lei nº 12.989, de 6 de junho de 2014;

XIV - do art. 2º da Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014;

XV - no programa de liquidação de crédito rural para agricultor familiar de que trata a Lei nº 13.340, de 28 de setembro de 2016;

XVI - do Programa de Regularização Tributária (PRT) previsto na Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017;

XVII - do Programa de Regularização Tributária (PRT) previsto na lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017;

XVIII - do caput e do § 3º do art. 3º da Lei nº 13.586, de 28 de dezembro de 2017;

XIX - do Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) de que trata a Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018;

XX - do Programa Especial de Regularização Tributária do Simples Nacional (Pert/SN) de que trata a Lei Complementar nº 162, de 6 de abril de 2018;

XXI - do Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional (Relp), de que trata a Lei Complementar nº 193, de 17 de março de 2022; e

XXII - de transação ou parcelamento previstos nos termos da Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022.

**Art. 6º** - Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

**Justificação:** Há um princípio da metafísica segundo o qual “do nada, nada surge”, consagrado na expressão latina *ex nihilo nihil fit*, o qual remonta às lições que nos legou Parmênides, em momento entre os séculos IV e V a.C., quando criou a

escola de pensamento conhecida como Eleática, ao afirmar no poema Sobre a Natureza:

Pois **nunca há de se impor existência ao não ser.**  
 Dessa via de exame afasta tua mente  
 e que a praxe iterada não o coaja a essa via,  
 desvirtuando os teus olhos incautos, tua língua e tua es-  
 cuta ruidosa.  
 Arrazoa o teu tino sobre o óbice que expus e de tantas  
 porfias.  
 (BARBIERI, Pedro. Sobre a Natureza, de Parmêni-  
 des de Eleia. *In*: Classica, e-ISSN 21766436, v. 33,  
 n. 1, p. 311-325, 2020, sem destaque no original).

Apesar de sua clareza, muitas vezes a lição de Parmêni-  
 des é esquecida, o que pode, inclusive, ensejar consequências ju-  
 rídicas absurdas e indesejadas.

Referimo-nos ao fato de, em procedimentos administra-  
 tivos de transação, ou na concessão de parcelamentos, sejam or-  
 dinários ou especiais, há, por vezes, redução e mesmo anistia in-  
 tegral de multas tributárias. Nesses casos, tornando-se inexistente  
 a multa, *ipsu facto* os juros de mora que eventualmente sobre elas  
 incidiam devem deixar de existir.

Sem prejuízo desse fato, a matéria tem sido objeto de di-  
 vergência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, conforme  
 as decisões exaradas nos Recursos Especiais nº 1.509.972 – RS  
 e nº 1.573.557 - SC.

Por essa razão, estamos apresentando o presente Projeto  
 de Lei Complementar a fim de estabelecer norma interpretativa  
 no sentido de que os juros de mora incidentes sobre multas de  
 mora ou de ofício que tenham sido reduzidas total ou parcial-  
 mente em virtude de adesão a parcelamentos ou de transação de  
 débitos tributários ou não-tributários serão reduzidos propor-  
 cionalmente à redução das multas.

No mesmo sentido, estamos propondo alteração da Lei  
 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional  
 (CTN), para prever que salvo disposição de lei em contrário, a  
 exclusão da incidência de multas e juros em virtude de

parcelamento não constituirá receita para efeito de incidência de tributos ou contribuições.

Temos a certeza de contar com o apoio de nossos nobres pares para a aprovação deste Projeto de Lei Complementar.

Sala das Sessões, em \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de 2023.

Deputado JONAS DONIZETTE

## PL 174/2003

*Dispõe sobre a isenção de multa a microempresa que deixar de apresentar a declaração de rendimentos ou apresentá-la fora do prazo, na forma que estabelece.*

O Congresso Nacional decreta:

**Art. 1º** - A microempresa que encontre-se inativa há mais de um ano e tenha deixado de apresentar a declaração de rendimentos ou tenha feito a declaração fora do prazo estabelecido pela Secretaria de Receita Federal, fica isenta do pagamento de multa, desde que seja dada baixa na empresa.

Parágrafo Único – A isenção prevista no caput do artigo 1º não se aplica a tributos que tenham deixado de ser recolhidos pela empresa.

**Art. 2º** - O Poder Executivo regulamentará esta Lei no prazo máximo de 90 (noventa) dias, a partir da data de sua publicação.

**Art. 3º** - Esta Lei entrará em vigor na data da sua publicação.

**JUSTIFICATIVA:** Conforme dado apresentado pelo Sindicato de Microempresários do Estado do Rio Grande do Sul, existem cerca de um milhão de microempresas inativas que não podem dar baixa em seus registros por não terem condições de pagar multa prevista pela atual legislação.

O benefício da adoção da isenção de cobrança de multa pela não apresentação ou apresentação fora do prazo, da declaração de rendimentos junto a Secretaria da Receita Federal é enorme, pois, permitirá retirar dos bancos de dados da Receita, dos cartórios e juntas comerciais, essa enorme quantia de empresas que estão inativas ou até mesmo nunca chegaram a realizar qualquer tipo de transação e estão impedidas de fazê-lo por causa do valor elevado da multa.

É inegável que a cobrança da multa é um procedimento inviável por parte da Receita Federal, pois, a grande maioria desses ex-empresários não dispõe de condições de pagá-las, tornando nefastos os efeitos dessa punição tributária. Também, destaca-se que muitos destes ex-empresários com a possibilidade de regularizarem sua situação, podem reorganizarem-se e constituir novas empresas e voltar a empreender novas atividades, o que traz benefícios a toda a sociedade.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2003.

Pompeo de Mattos. Deputado Federal.

Vice-Líder da Bancada. PDT – RS.

## **PL 3244/2012**

*Altera o art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para reduzir e escalonar, por faixa de receita bruta anual da pessoa jurídica, o valor das multas por descumprimento de obrigação acessória criada com base no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.*

**O Congresso Nacional decreta:**

**Art. 1º** - O art. 57 da Media Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de apresentar nos prazos fixados declaração, demonstrativo ou escrituração digital, exigidos nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que os apresentar com incorreções ou omissões, será intimado para apresentá-los ou para prestar esclarecimentos nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas, independentemente do regime fiscal a que se submeta:

I – por apresentação extemporânea:

- a) R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que auferiram receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);
- b) R\$ 1.000,00 (mil reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que auferiram receita bruta anual superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais);
- c) R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês-calendário ou fração, relativamente às pessoas jurídicas que auferiram receita bruta anual ou superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais);

II – por informações incorretas ou omitidas, inclusive em reação a terceiros pelos quais seja responsável tributário:

a) R\$ 5,00 (cinco reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, relativamente às pessoas jurídicas que auferiram receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);

b) R\$ 10,00 (dez reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, relativamente às pessoas jurídicas que auferiram receita bruta anual superior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais);

c) R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, relativamente às pessoas jurídicas que auferiram receita bruta anual superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais);

§1º A multa prevista no inciso I do **caput** deste artigo será reduzida:

I - à metade, quando a declaração, o demonstrativo ou a escrituração digital foram apresentados após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver a apresentação da declaração, do demonstrativo ou da escrituração digital no prazo fixado em intimação.

§2º A multa prevista no inciso II do **caput** deste artigo será reduzida a 75% (setenta e cinco por cento), se houver a correção das informações apresentadas no prazo fixado em intimação.

§3º A multa prevista no inciso II do **caput** deste artigo não será aplicada caso sejam retificadas as informações e sanadas as omissões voluntariamente pelo contribuinte antes de qualquer procedimento de ofício. (NR)

**Art. 2º** - As multas relativas à Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (EFD-PIS/Cofins) somente serão aplicadas após a extinção definitiva do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), de maneira a evitar a duplicidade de penalidades sobre as informações prestadas pela mesma pessoa jurídica.

**Art. 3º** - Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 15 de fevereiro de 2012.

Senador José Sarney. Presidente do Senado Federal

## **Projeto de Lei nº 6403 de 2019**

*Altera as Leis nos 4.502, de 30 de novembro de 1964, e 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para reduzir as multas de lançamento de ofício e a multa de mora, aplicáveis a impostos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.*

O Congresso Nacional decreta:

**Art. 1º** - O art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:

*Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.*

.....  
*§ 6º - A multa a que se refere o caput observará o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 44 da Lei n. 9.430/96, nas hipóteses neles previstas.*

*§ 7º - (dispositivo revogado)*

..... (N.R.)

**Art. 2º**. O artigo 44 da Lei n. 9.430/96 passa a vigorar com a seguinte redação:

*Art. 44.*

.....  
*I - 50% (cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata;*

.....

*§ 1º - A multa de que trata o inciso I do caput será de 75% (setenta e cinco por cento) em caso de não atendimento, pelo sujeito passivo, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.*

*§ 2º - A multa de que trata o inciso I do caput será de 100% (cem por cento) nas hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 2º-A - A multa de que trata o inciso I do caput não ultrapassará o percentual previsto no §2º.*

.....  
... (N.R.)

**Art. 3º** Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, ficando revogadas as demais disposições em contrário.

**Justificação:** A Constituição (art. 150, IV) proíbe a utilização de tributo e seus sucedâneos, inclusive multas, com efeito de confisco. Por isso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou-se no sentido da inconstitucionalidade de multas fiscais que ultrapassem “o percentual de 100% do valor do tributo devido”

Atualmente, entretanto, a Lei n. 9.430/96 prevê multa de 75% (setenta e cinco por cento) pelo simples não pagamento de tributo (art. 44, I). O percentual é aumentado para 112,5% (cento e doze e meio por cento) em caso de não atendimento a intimações fiscais (art. 44, §2º) e para 150% (cento e cinquenta por cento) se constatadas condutas dolosas por parte do sujeito passivo (art. 44, §1º). Nas hipóteses em que ambas as situações se apresentem, o percentual é ainda maior, chegando a espantosos 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) do montante devido (art. 44, §1º c/c §2º).

Além de incompatíveis com o critério de proporcionalidade eleito pelo STF, tais multas tiveram um salto nos últimos

anos, o que sinaliza para possíveis desvios de finalidade. De fato, dados da Receita Federal evidenciam que, em 2017, houve aumento de 132% (cento e trinta e dois por cento) na arrecadação de multas em relação ao ano anterior. Não é de surpreender que esse acréscimo coincida com a instituição do chamado “bônus de eficiência” pago aos agentes fiscais federais, cuja base de cálculo inclui, dentre outros valores, os das multas em questão. Já em 2018, 30% (trinta por cento) das autuações fiscais contaram com aplicação de multas agravadas (150%), o que representa aumento de 20% em relação ao ano anterior.

É nesse contexto que se inserem as medidas ora propostas, cujo objetivo é compatibilizar as multas relativas a tributos federais com o entendimento atual do STF. A multa padrão passará a ser de 50% (cinquenta por cento) do tributo devido. Haverá agravamento para os casos em que o sujeito passivo tente obstar a fiscalização ou atue com dolo, observado, em qualquer hipótese, o limite de 100% (cem por cento) do valor do tributo.

Pelo exposto, peço o apoio de meus pares para aprovação deste Projeto de Lei, para compatibilizar as práticas fazendárias à atual jurisprudência do STF, de modo a adequá-las a imperativos de justiça fiscal e contribuir para melhoria do ambiente de negócios e consequente retomada do crescimento.

Sala das Sessões,  
Senador Luiz Pastore.

## PLP 17/2022

*Institui o Código de Defesa do Contribuinte; e altera as Leis n°s 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal), 8.137, de 27 de dezembro de 1990, 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), 9.703, de 17 de novembro de 1998, 9.868, de 10 de novembro de 1999, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 13.988, de 14 de abril de 2020, 11.457, de 16 de março de 2007, 12.016, de 7 de agosto de 2009, e 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), a Lei Complementar n° 151, de 5 de agosto de 2015, o Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, e o Decreto-Lei n° 1.455, de 7 de abril de 1976; e revoga dispositivos das Leis n°s 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.684, de 30 de maio de 2003, e 13.140, de 26 de junho de 2015, e dos Decretos-Leis n°s 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), 157, de 10 de fevereiro de 1967, 1.025, de 21 de outubro de 1969, e 1.569, de 8 de agosto de 1977.*

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

(...)

### CAPÍTULO VII DAS DEMAIS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

**Art. 60.** A Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 80-A Sob pena de invalidade, as leis que instituem ou majorem taxas devem demonstrar:

I - a referibilidade entre o tributo e o serviço público prestado ou disponibilizado ou, no caso de poder de polícia, da situação concreta a ser regulada pela atividade da administração pública; e

II - a proporcionalidade e a modicidade entre o valor exigido e o custo da atividade estatal.

Art. 113-A. A penalidade pecuniária aplicada em decorrência do descumprimento de obrigação tributária deve observar os seguintes limites:

I - 100% (cem por cento) do valor do tributo lançado de ofício em virtude de não declaração ou declaração inexistente;

II - 100% (cem por cento) do valor do tributo descontado, na condição de responsável tributário, e não recolhido aos cofres públicos;

III - 50% (cinquenta por cento) do valor do débito objeto de compensação não homologada, desde que constatada a má-fé do contribuinte, caracterizada pela intenção manifestamente protelatória em relação ao recolhimento do tributo devido e amparada em alegação de direito evidentemente improcedente;

IV - 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido ao qual estejam relacionadas as penalidades aplicadas em decorrência de descumprimento de obrigação acessória de caráter formal, conjuntamente consideradas; e

V - 20% (vinte por cento) do valor do tributo em virtude do não recolhimento no prazo legal.

§ 1º Os limites previstos nos incisos I, II e III do caput deste artigo são:

I - dobrados na hipótese de comprovado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo contra a aplicação da legislação tributária ou a satisfação do crédito tributário; e

II - reduzidos à metade, para os contribuintes considerados bons pagadores e cooperativos com a aplicação da legislação tributária, nos termos da lei.

§ 2º Ressalvada a hipótese prevista no inciso III do caput deste artigo, é vedada a aplicação de multa em virtude da não homologação de compensação tributária.

§ 3º Ao tributo regularmente declarado, na condição de contribuinte, e não pago aplica-se apenas a penalidade de caráter moratório, salvo se constatada a recorrência da prática pelo contribuinte, nos termos da lei.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo não se aplica ao tributo regularmente declarado e não recolhido por aquele a quem a lei atribuir a condição de responsável tributário.

§ 5º As penalidades pecuniárias que não sejam combinadas com a cobrança de tributo devem ser proporcionais e razoáveis para induzir o comportamento do sujeito passivo, sem que, conjuntamente consideradas, sejam excessivas diante do prejuízo efetivamente causado à atuação da Fazenda Pública.

Art. 123-A. O pertencimento a um mesmo grupo econômico não acarreta, por si só, a responsabilização solidária ou de terceiros.

Art. 124. ....

I - as pessoas que tenham interesse jurídico comum e que tenham atuado na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

..... (NR)

Art. 135. ....

.....

III - os diretores, os gerentes ou os representantes de pessoas jurídicas de direito privado com poderes de gerência. Parágrafo único. A responsabilização de que trata o caput deste artigo não exclui a responsabilidade dos demais sujeitos passivos da obrigação tributária. (NR)

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, inclusive em relação às infrações de natureza moratória, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender da apuração. .... (NR)

Art. 141. Sem prejuízo das hipóteses previstas neste Código, os entes federados podem, no âmbito de sua competência, instituir outras formas de suspensão de exigibilidade ou de extinção de seu crédito tributário. (NR)

Art. 150. ....

§ 5º Aplica-se o disposto no § 4º deste artigo ao lançamento suplementar da Fazenda Pública em relação a crédito tributário declarado a valor inferior ao considerado devido. (NR)

Art. 151. ....

II - a garantia do seu montante integral;

.....

VII - a instauração da arbitragem.

..... (NR)

**PL nº 555/2023** (*projeto arquivado*)

*Altera o parágrafo 3º e inclui o parágrafo 4º do artigo 113, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

O Congresso Nacional decreta:

**Art. 1º** O artigo 113 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 113.....

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, será passível de penalidade educativa e orientativa, com sanções administrativas, sem caráter pecuniário.

§4º Nos casos em que as informações contidas na obrigação acessória afetar, diretamente, a arrecadação do tributo e/ou dificultar e/ou obstruir a fiscalização, seja por culpa ou dolo, a sua inobservância acarretará penalidade pecuniária, que será cobrada pelos mesmos mecanismos aplicados às obrigações principais. (NR)

**Art. 2º** Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

**Justificativa:** Trata-se de um tema espinhoso ainda mais se tomarmos por base o tema 872 do Supremo Tribunal Federal, advindo do julgamento do leading case em Recurso Extraordinário nº 606,010-PR.

Pelo julgado, depreendemos que o Supremo admitiu o caráter arrecadatório da multa por descumprimento de obrigação acessória, afastando o argumento de que a multa pelo não cumprimento de obrigação acessória deve ter caráter eminentemente pedagógico.

Sabemos que outros julgamentos ainda deverão versar sobre o tema, mas na parte de qualificação da multa orientativa ou pedagógica, acreditamos que o assunto está encerrado.

É dentro deste escopo que trazemos o assunto ao Poder Legislativo, uma vez que atualmente não há limites à competência da União, Estados e Municípios instituírem suas multas, deixando o contribuinte à mercê de penalidades pecuniárias, que visam unicamente a arrecadação, dispensado o caráter educativo.

Devemos ressaltar que na maioria dos casos há o cumprimento da obrigação principal (recolhimento do tributo), e a obrigação acessória é somente um instrumento de informações e dados para o Fisco. É notório que o contribuinte brasileiro se encontra hoje perdido em meio a tantas obrigações, que em muitos casos contém informações redundantes, ou até irrelevantes para a administração pública. Mesmo assim, o seu descumprimento acarreta penalidade pecuniária.

Em grande parte, isso decorre da complexidade do Sistema Tributário brasileiro, um modelo federativo pouco colaborativo, fortemente apoiado na privatização da gestão tributária e em uma perspectiva não raras vezes punitivista e nem sempre informativa ou mesmo colaborativa dos órgãos fiscais.

A penalidade ou sanção pode assumir diversas funções: i) punitiva; ii) reparatória; e iii) didática (ou preventiva). A última é a melhor que se aplica nos casos de descumprimento de obrigações acessórias, pois o seu caráter é desincentivar o infrator de cometer novas infrações e incentivar os demais cidadãos ao cumprimento espontâneo do mandamento legal.

A imposição de uma multa tributária (pecuniária), modalidade prevista no Código Tributário Nacional, somente se justifica diante da ocorrência de um comportamento ilícito do infrator (contribuinte ou não), e é instituída em estrita conformidade com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Dentro deste escopo, as multas por descumprimento de obrigações acessórias não podem tornar instrumentos de arrecadação pelo Poder Público, pelo contrário, as penalidades deveriam ter o cunho de orientar ou educar, salvo em casos de culpa ou dolo, que visam prejudicar a arrecadação de tributos, sonegação ou simulação e planejamentos tributários abusivos.

Sala das Sessões, em \_\_\_\_\_de \_\_\_\_\_de 2023.

Dep. Marco Bertaiolli. PSD/SP.

**PL 4585/2019** (projeto arquivado)

*Altera as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.522, de 19 de julho de 2002, para reduzir o percentual de multa moratória, modificar o índice de correção de débitos tributários e dilatar o prazo para rescisão de parcelamentos na situação em que específica.*

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

**Art. 1º** O art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

.....  
§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a 2% (dois por cento).

§ 3º Os débitos a que se refere este artigo serão corrigidos pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) acumulado no período compreendido entre a data de vencimento da obrigação e o seu efetivo pagamento.

**Art. 2º** Os arts. 13 e 14-B da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 13. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será corrigido pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) acumulado no período compreendido entre o mês subsequente ao da consolidação até o mês do pagamento.

..... (NR)

Art. 14-B. Implicará imediata rescisão do parcelamento e remessa do débito para inscrição em Dívida Ativa da União ou prosseguimento da execução, conforme o caso, a falta de pagamento:

I – de 3 (três) parcelas, consecutivas ou não; ou

II – de 1 (uma) parcela, estando pagas todas as demais.

§ 1º Caso o saldo devedor seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento) da dívida original consolidada e atualizada na forma do art. 13 desta Lei, a rescisão do parcelamento somente ocorrerá após 180 dias contados da primeira parcela em aberto, sem prejuízo da incidência dos encargos moratórios.

§ 2º Durante o prazo previsto no § 1º deste artigo não flui o prazo de prescrição. (NR)

**Art. 3º** Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

**Justificação:** Os elevados encargos de tributos não quitados no vencimento dificultam a regularização pelos contribuintes. Esta proposição visa reduzir os consectários legais e ampliar o prazo para rescisão de parcelamento, de modo a evitar cobranças judiciais desnecessárias e a estimular o adimplemento das dívidas em atraso antes do início da ação fiscal.

Pelo simples fato de não recolher o tributo na data do vencimento, independentemente do motivo, o contribuinte tem que arcar com a pesada multa de 20% e com juros calculados à taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia do Banco Central). Tais encargos sobrecarregam o débito tributário, o que impossibilita, em muitos casos, o recolhimento espontâneo.

Propomos, assim, a redução da multa para o aceitável patamar de 2%, exigido na Lei Consumerista, e a alteração da taxa Selic para o IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo), adotado rotineiramente em diversos contratos. Não modificamos, assim, as multas punitivas, decorrentes de procedimento fiscal, justamente para que os contribuintes sejam estimulados à regularização voluntária.

Outra modificação que entendemos salutar é a rescisão do parcelamento somente após o prazo de 180 dias, para aqueles casos em que os contribuintes já recolheram mais de 50% da

dívida parcelada. Dessa maneira, privilegiamos os bons pagadores que passam por alguma dificuldade financeira momentânea.

Em vez de o saldo não quitado de parcelamento ser remetido imediatamente para a inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal, abre-se um prazo razoável para que o contribuinte consiga angariar recursos para saldar a dívida aberta. Essa medida evitará execuções fiscais desnecessárias e propiciará o ingresso de divisas nos cofres públicos.

Convicta da importância da presente iniciativa, esperamos a acolhida do projeto de lei pelos ilustres Pares.

Sala das Sessões,  
Senadora Rose de Freitas

**PL 729/2015** (*projeto arquivado*)

*Altera dispositivos da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, para limitar a aplicação de multas aos contribuintes que descumprirem obrigações acessórias tributárias.*

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

**Art. 1º** Os incisos I, II e III do art. 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 12

.....  
I – multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, limitada a 100% do valor do tributo devido, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

II – multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, limitada a 100% do valor do tributo devido, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, e que em nenhuma hipótese poderá ser superior a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;

III – multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de meio por cento dessa, não superior a 20% do valor do tributo devido, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. NR)

.....  
**Art. 2º** Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

**Justificação:** Na legislação brasileira, tanto federal quanto estadual, sempre houve certa liberalidade quando a fixação de multas tributárias aos contribuintes que porventura

descumprissem com alguma norma vigente ou não atendessem as exigências do fisco.

A Receita Federal, ao analisar as impugnações e os recursos de natureza administrativa sobre a matéria, tem sustentado o posicionamento de que a vedação de efeito confiscatório se restringe somente aos tributos, de sorte que as multas tributárias fugiriam à proibição contida no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, ditame que veda a utilização do tributo com efeito confiscatório: o denominado princípio do não confisco.

Nas multas tributárias punitivas, em determinadas ocasiões específicas, é possível que o contribuinte seja penalizado com multas aplicadas em valor equivalente ao dobro ou até o triplo do valor do tributo devido.

Tal prática, apesar de prevista em legislações federais e estaduais, comumente realizada pelo fisco, em razão dos valores que, em determinadas ocasiões, são envolvidos, podem ocasionar o surgimento de dívidas impagáveis com o Poder Público, levando, em muitas ocasiões, a falência de empresas.

Já o Supremo Tribunal Federal também tem reafirmado o entendimento de que a multa não poderia ter efeito confiscatório, especialmente à vista do direito de propriedade. De acordo com esse recente entendimento, essa multa não poderá ser aplicada em percentual superior a 100%, em caso de multa punitiva, e 20%, em caso de multa moratória, sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte, sob pena de haver a caracterização do confisco, expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal do Brasil.

Dessa forma, tendo em vista que a decisão do STF não declara a inconstitucionalidade de todas as leis que porventura possibilitem a fixação de multa tributária em valor superior a 100% do montante do débito tributário, é conveniente que esse entendimento esteja configurado em lei.

Sala das Sessões,  
Senador Lasier Martins.

**PEC 90/2015** (projeto arquivado)

*Altera o art. 150 da Constituição Federal para deixar expresso que a não utilização de tributo com efeito de confisco se estende às multas de natureza tributária e para estabelecer limite às penalidades decorrentes da ausência de recolhimento de tributos.*

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

**Art. 1º** O art. 150 da Constituição Federal passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 150. ....

IV - utilizar tributo ou multa tributária com efeito de confisco;

.....

§8º O valor das multas punitivas de natureza tributária decorrentes da ausência de recolhimento de tributo não pode exceder o montante deste, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação. (NR)

**Art. 2º** Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação.

**Justificação:** As multas tributárias devem ser guiadas pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, conforme já definido pelo próprio Supremo Tribunal Federal (STF). Contudo, inúmeras unidades da Federação relutam em aplicar esse entendimento, definindo elevadíssimos percentuais para multas fiscais, o que gera efeito confiscatório, insegurança jurídica e aumento dos conflitos na relação fisco-contribuinte. Por meio desta proposição, visamos corrigir a distorção, para deixar expresso que as multas tributárias não podem ter efeito de confisco.

Como é de conhecimento geral, a não utilização de tributo com efeito de confisco é um dos limites ao poder de tributar

e está lastreado no princípio da justiça fiscal. Assim, o Estado, que depende dos tributos para cumprir sua missão, não pode se valer de sua necessidade arrecadadora para invadir de forma desmedida o patrimônio ou a renda dos contribuintes.

Embora o texto constitucional refira-se somente a tributos, as multas tributárias também não podem ter efeito de confisco, conforme ficou assentado pelo STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.075. Para a Suprema Corte, a vedação ao efeito de confisco poderia ser definida como a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

A medida proposta vem, assim, ao encontro do decidido pelo STF, que assegura a livre iniciativa, um dos pilares da Ordem Econômica, prevista no art. 170 da Constituição Federal, e que garante o direito de propriedade, conforme art. 5º, inciso XXII, do texto constitucional.

No entanto, a maior dificuldade para implementar a decisão da Suprema Corte é que não existe no ordenamento em vigor a fixação do patamar máximo para não se configurar efeito de confisco em relação às multas. Assim, para que o dispositivo constitucional possa ter aplicação imediata, propomos o estabelecimento de um limite para as multas punitivas decorrentes da ausência do pagamento de tributo, que deverá ser observado por todos os entes da Federação.

É imprescindível a fixação de teto para as multas fiscais para que a vedação de efeito confiscatório seja efetivamente implementada em nosso País.

Em virtude da relevância deste Proposta de Emenda à Constituição, pedimos o apoio de nossos Pares.

Sala das Sessões,  
Senador HÉLIO JOSÉ.

**PLS 133/2012** (projeto arquivado)

*Altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para eliminar a cobrança de multa em pedidos de ressarcimento tributários indevidos ou indeferidos e nos casos de compensações não homologadas, além de excluir a cobrança de multa e juros de mora decorrentes de erro manifesto cometido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica na declaração do imposto de renda.*

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

**Art. 1º** Revoguem-se os §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

**Art. 2º** O § 16 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 74

.....  
.....

§ 16 Será aplicada multa isolada de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento ou compensação obtidos com dolo, fraude ou falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (NR)

**Art. 3º** O art. 56 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, passa a vigorar acrescido do seguinte § 5º:

Art. 56.

.....  
.....

§ 5º As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na declaração

de rendimentos não ensejarão autuação nem cobrança de multa e juros de mora do contribuinte. (NR)

**Art. 4º** O art. 7º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar acrescido do seguinte § 6º:

Art. 7º

.....  
.....  
§ 6º As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na declaração de rendimentos não ensejarão cobrança de multa e juros de mora do contribuinte. (NR)

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.

**Justificação:** A Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, resultante da aprovação da Medida Provisória (MPV) nº 472, de 15 de dezembro de 2009, alterou, entre tantas outras normas, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de forma a instituir a chamada “multa isolada” nas hipóteses de ressarcimento tributário obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo, e ainda, nos casos de compensação não homologada e ressarcimento indeferido ou indevido, isto independente do cometimento de atos ilícitos.

Não resta dúvida quanto à necessidade do Poder Público de coibir ações de contribuintes que pleiteiem ressarcimentos ou compensações junto ao Fisco utilizando-se para tanto de expediente falsos ou dolosos.

Merece aplauso, portanto, a penalidade de 100% sobre o valor do crédito obtido com falsidade de acordo com o § 16 incluído no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entretanto, não satisfeito com a possibilidade de alvejar com os rigores da lei o contribuinte de má-fé, o legislador resolveu instituir punição quase tão gravosa ao contribuinte de boa-fé, aplicando multa de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento que vier a ser indeferido ou julgado indevido pela autoridade administrativa por razões de interpretações divergentes da Lei ou instruções normativas do Fisco, ou ainda sobre

o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, conforme as disposições dos novos §§ 15 e 17 incluídos no mesmo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

O Senador ROMERO JUCÁ, relator-revisor da MPV nº 472, de 2009, propôs a inclusão dos §§ 15 a 17 supracitados, por meio da Emenda nº 97, sob os seguintes argumentos:

A RFB constatou que, no quadriênio 2006-2009, do total de R\$ 5,025 bilhões de créditos solicitados, R\$ 2,430 bilhões eram indevidos ou inexistentes, ou seja, 48,3%. Sem a previsão de sanção específica, não é possível deferir ressarcimentos sem a realização de aprofundadas auditorias, que demandam muito tempo. Em outras palavras, a implementação de um procedimento simplificado de ressarcimento dos créditos, principalmente daqueles a que faz jus o setor exportador, pressupõe a previsão de penalidade que torne arriscado o pedido abusivo de créditos inexistentes ou indevidos.

Embora reiteremos o aplauso à medida moralizadora que reprime com multa de 100% os pedidos eivados de falsidade, não é possível concordar com uma sanção punitiva e preventiva que atinja o contribuinte de boa-fé, desencorajando-o em seu consagrado direito de pleitear ressarcimentos e compensações que julgue devidos. A necessidade de “aprofundadas auditorias” não deve servir de pretexto para ceifar a pretensão do contribuinte que reclama seus créditos munido de documentação idônea e fundada na melhor interpretação do direito. A eventual constatação de que o pedido não tenha fundamento legal deve ensejar, no máximo, seu indeferimento, considerando disposição constitucional (art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”) e não a gravíssima imposição estabelecida pela Lei nº 12.249, de 2010, sob pena de violação das Garantias Fundamentais previstas na Constituição/88 e de ameaça ao próprio estado democrático de direito.

Ressaltamos ainda que para haver a sanção tributária (multa isolada) é necessário haver a conduta ilícita, a desobediência à lei, a fraude e ao dolo.

Daí nossa proposta no sentido de revogar os §§ 15 e 17, e reescrever o § 16, de forma a manter sua força coercitiva e seu sentido de penalizar a conduta ilícita, a fraude, o dolo e o conluio.

Quanto à inovação que sugerimos nos arts. 3º e 4º, fazemo-lo com o intuito de reforçar a ideia de não punir o contribuinte de boa-fé, tanto pessoa física como jurídica, que tenha cometido lapso manifesto na ocasião do preenchimento da declaração de rendimentos.

Contando com as importantes contribuições que esta Casa poderá oferecer ao debate e eventual aperfeiçoamento da nossa iniciativa, submetemos aos ilustres Pares o presente projeto.

Sala das Sessões,  
Senador Blairo Maggi.