

**Tratamento do CTN em relação as  
multas: Implicações sobre a falta de  
normas gerais sobre o tema em direito  
tributário e soluções pela via da  
interdisciplinarietà com os demais  
ramos do direito**

*Florence Cronemberger Haret*

*Doutora USP*

# Juros sobre multa

*Marcelo de Lima Castro Diniz*

*Mestre e doutor PUC/SP*

# Tributo e multa: idêntico regime jurídico?

*O problema e as perguntas*

- A *equiparação* efetuada pelo Código Tributário Nacional (CTN) entre multa e tributo e a inclusão de ambos na classe obrigação tributária principal/crédito tributário justifica a inclusão da *multa de ofício* na base de cálculo dos juros de mora?
- Qual é o regime jurídico da *base de cálculo* e do *tempo* dos juros da mora em matéria tributária?

# Jurisprudência Pacífica, apesar de ....

*STJ e CARF*

- REsp 1.129.990/PR – 2ª Turma – Relator Ministro Castro Meira
- REsp 834.681/MG – 1ª Turma – Relator Ministro Teori Zavascki
- REsp 1.335.688/PR – 1ª Turma – Relator Ministro Benedito Gonçalves
  
- *Ausência de precedente sob o regime dos recursos repetitivos*
  
- *CTN equipara tributo e multa na categoria obrigação tributária/crédito tributário (cunho patrimonialista);*
  
- *Artigo 161 aplica-se à classe “crédito tributário”*

- Câmara Superior (1ª, 2ª e 3ª Turma)
- *Obrigação tributária/crédito tributário compreende o tributo e a multa de ofício*
- *Sobre o crédito não pago no vencimento, incidem juros de mora*
- *Artigo 61, da Lei 9.430/96, autoriza a inclusão da multa na base de cálculo dos juros*

- Voto Conselheiro Luis Flavio Neto:
- Artigo 161, § 1º, do CTN (“§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês) confere à lei ordinária competência para definir a alíquota e a base de cálculo dos juros de mora
- Artigo 61, da Lei 9.430/96, não prevê a incidência de juros sobre multa decorrente de lançamento de ofício

# Normas gerais de direito tributário

*Obrigações e Crédito Tributário*

- 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

- CTN equipara tributo e multas para fins de inserção na classe obrigação tributária principal/crédito tributário (*teoria do patrimonialismo*)
- Equiparação: afirmação de *igualdades* e de *desigualdades* - *razão prática*
- Qual é a *razão* dessa equiparação?

## Tributo

- Fato lícito
- Competência tributária e Capacidade Contributiva
- Fato gerador
- Interpretação do fato gerador independe da validade jurídica e dos efeitos dos atos; interpretação restritiva etc.
- Não admite interpretação por equidade
- Irretroatividade tributária
- Admite o regime da solidariedade (artigo 124)
- Crédito preferencial no regime da falência

## Multa

- Fato ilícito
- Devido processo legal substancial (razoabilidade e proporcionalidade) e presunção de inocência
- Infração, autoria, culpabilidade, imputabilidade e punibilidade;
- Interpretação mais favorável em caso de dúvida (art. 112)
- Admite interpretação por equidade
- Retroatividade benigna
- Regime da individualização e da intranscendência
- Crédito com baixa preferência (abaixo do crédito quirografário) (artigo 83, LF)

- Artigo 161, do CTN, admite exclusivamente juros decorrentes da *mora*
- É permitida a *cumulação* de juros de mora e multas (“sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”)
- É permitida a definição de taxa de juros em patamar diferente de 1%

# Lei 9.430/96 – Artigo 61

*Interpretação correta do CTN e  
da CF ou silêncio eloquente?*

- Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal**, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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.
- § 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 ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.
- § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.
- § 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

# Tempo da Mora

*Juros incidem desde o “fato gerador” ou desde a constituição da multa?*

- *Quando nasce o dever de pagar a multa de ofício: com a ocorrência do fato gerador do tributo tutelado ou com o auto de infração?*
- Art. 113. § 1º **A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador**
- Artigo 142, CTN: Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...) e, sendo caso, propor a **aplicação da penalidade cabível**.

## ➤ Código Civil

- Art. 394. Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não quiser recebê-lo no **tempo**, lugar e forma que a lei ou a convenção estabelecer.
- Art. 397. **O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo**, constitui de pleno direito em mora o devedor.

# Reflexões e Conclusões

*Entre qual será o efeito vinculante  
dos precedentes e o que é permitido  
pelo direito tributário*

➤ **Perspectivas no âmbito do STJ**

- ✓ *STJ não analisou o artigo 61, da Lei 9.430/96*
- ✓ *Não há precedente firmado no âmbito dos recursos repetitivos*

- **Perspectivas no âmbito do controle da constitucionalidade**
- ✓ *Base de cálculo dos juros: razoabilidade, proporcionalidade, não confisco (tributo, multa e juros não podem ter efeito de confisco)*

- ✓ *Lei Complementar Tributária: CTN admite a incidência de juros de mora apenas sobre o montante não pago a título de tributo (Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária); logo, a inclusão da multa na base de cálculo dos juros é inconstitucional enquanto lei complementar não modificar o CTN (artigo 146, CF)*

- ✓ A equiparação entre tributo e multa é uma *ficção* construída pelo direito com um *propósito específico*
- ✓ Uma multa apenas se torna obrigação tributária para permitir a *inscrição em dívida ativa e a cobrança mediante execução fiscal*
- ✓ Uma ficção pode prejudicar a *noção do todo*: perde-se a noção do todo (obrigação tributária e a racionalidade dos juros da mora) e se passa a tratar a parte (multa) como se ela representasse o todo (obrigação tributária).....

- ✓ *Desvio de finalidade* – inclusão dos juros na base de cálculo da multa torna tanto a multa quanto os juros instrumento de *arrecadação*
- ✓ *Enriquecimento sem causa*

# Muito Obrigado!

“Para falar ao vento, bastam palavras; para falar  
ao coração, são necessárias obras”

Padre Antônio Vieira

**Multa agravada pelo dolo:  
questões probatórias, análise  
do erro como hipótese  
de descaracterização do dolo  
e dosimetria da qualificação**

*Fernando F. Castellani*  
*Mestre e Doutor PUC/SP*

# Multa isolada – Aspectos controversos na jurisprudência do CARF

*Marina Vieira de Figueiredo*

*Mestre e doutora PUC/SP*

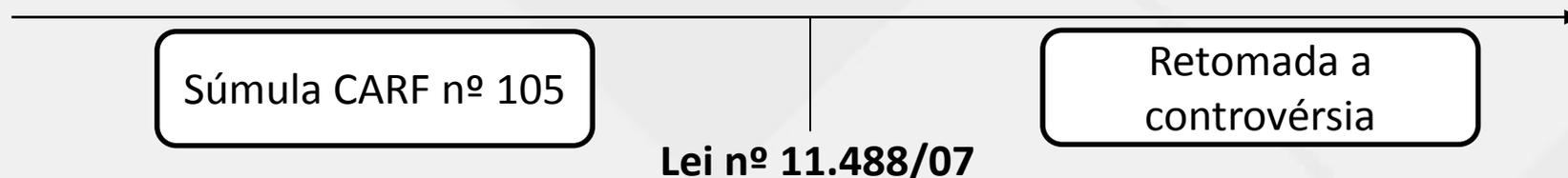
**Multa isolada** = sanções pecuniárias cuja exigência é desacompanhada da cobrança do valor devido a título de tributo

## Exemplos:

- **Art. 44, II, da Lei nº 9.430/96:** multa pelo não recolhimento de estimativas mensais – IRPJ/CSLL – 50% sobre valor não recolhido
- **Art. 74, § 17, da Lei nº 9.430/96:** multa pela não homologação de declaração de compensação – 50% sobre o débito objeto de declaração

## Multa pelo não recolhimento de estimativas

- CARF: controvérsia quanto à aplicação concomitante com multa de ofício pelo não pagamento do tributo



**PROBLEMÁTICA: o entendimento sumulado anteriormente se aplica mesmo após a edição da Lei nº 11.488/07?**

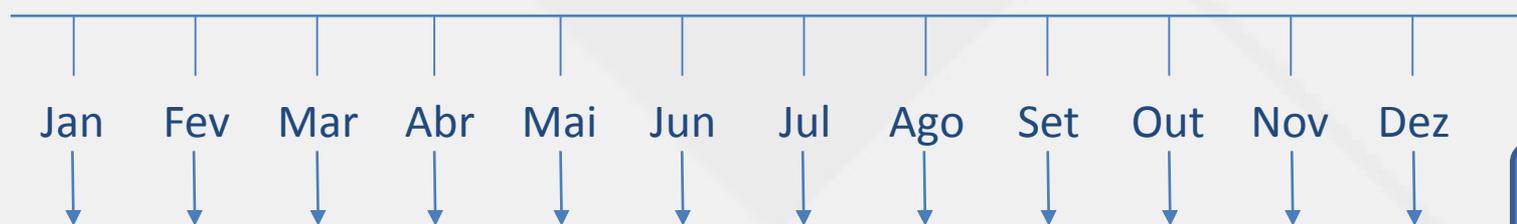
## ROTEIRO

- Em que consiste o dever de recolher estimativas?
- Como o art. 44 da Lei nº 9.430/96, na sua redação original, penalizava o não recolhimento dessas estimativas?
- Qual o posicionamento adotado pelo CARF a respeito do tema (Súmula nº 105)?
- O que mudou em 2007, com a edição da Lei nº 11.488/07?
- Como o CARF passou a se posicionar (1ª Seção/CSRF)?
- Entendimento do CARF está ou não “correto”?

## IRPJ/CSLL – Lucro real anual

### Dever de recolhimento de estimativas

Ano-calendário



31/dez

**AJUSTE**

IRPJ/CSLL –  
Estimativas

## ROTEIRO

➤ Estimativas = antecipações

➤ Parecer PGFN/CAT 88/14:

*O IRPJ e a CSLL substituem as estimativas, contudo, é possível que os valores relativos à estimativa tenham sido compensados e computados como pagamento no momento do ajuste anual, contudo, essa compensação pode não ser homologada, ocorrendo a decisão após a apuração do lucro real. Assim, **tratar-se-iam de valores referentes a tributo consolidados com o ajuste anual, não mais de mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro.***

➤ Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível o lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

## IRPJ/CSLL – Lucro real anual

31/dez → Apuração IRPJ/CSLL → Valor devido = IRPJ/CSLL apurados – Estimativas

### Apuração - Empresa

IRPJ Apurado (31/dez)	50.000,00
Estimativas	40.000,00
<b>Valor a recolher - IRPJ</b>	<b>10.000,00</b>

### Fiscalização

IRPJ Apurado (31/dez)	50.000,00
Estimativas recolhidas	30.000,00
<b>Valor a recolher - IRPJ</b>	<b>20.000,00</b>

Infração 1: não recolhimento de estimativas (R\$ 10.000,00)

Infração 2: não recolhimento IRPJ (R\$ 10.000,00)

## Art. 44 – Lei nº 9.430/96

### Redação original

Dado o não recolhimento  
das estimativas  
(R\$ 10.000,00)



Multa de 50%

Súmula CARF  
82 (incabível a  
cobrança das  
estimativas)

Dado o não recolhimento  
do IRPJ  
(R\$ 10.000,00)



Multa de 75%

Acompanhada  
do valor do  
tributo devido

Mesma base de cálculo = a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição

## CARF

**Afastou a aplicação concomitante das duas multas**

*Súmula nº 105: 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.*

## Súmula nº 105

### Fundamentos

- Impossibilidade de exigência de multas sobre a mesma base de cálculo; e
- Com o encerramento do ano-calendário, desaparece o dever de pagar as estimativas, o qual é absorvido pelo dever de pagar o tributo apurado no ajuste anual.

## Mesma base de cálculo

MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.** Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido. (Acórdão 9101-001.203)

## Absorção de um dever (estimativa) pelo outro (ajuste)

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. **A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda.** O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (ACÓRDÃO 9101-001.261)

## Lei nº 11.488/07

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) **sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição** nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**: [...]

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.

## Art. 44 – Lei nº 9.430/96

### Redação original

Dado o não recolhimento  
das estimativas  
(R\$ 10.000,00)



Multa de 50%

Súmula CARF  
82 (incabível a  
cobrança das  
estimativas)

Dado o não recolhimento  
do IRPJ  
(R\$ 10.000,00)



Multa de 75%

Acompanhada  
do valor do  
tributo devido

Bases de cálculo diferentes = estimativas não recolhidas no primeiro caso e tributo não recolhido no segundo

## Posicionamento do CARF

### 1ª Seção

- Algumas turmas continuam afastando a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada  
FUNDAMENTO: os mesmos da Súmula CARF nº 105, quais sejam, mesma base e absorção de uma conduta pela outra
- Outras entendem que a Súmula CARF nº 105 estaria superada

## Posicionamento do CARF

### CSRF

- Cabimento da multa de ofício cumulada com a multa isolada

MULTA ISOLADA. FALTA DE ESTIMATIVA DAS ESTIMATIVAS MENSASIS DO IRPJ E DA CSLL. CABIMENTO. A partir do advento da Medida Provisória no 351/2007, convertida na Lei no 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei no 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da **inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano- calendário.** (ACÓRDÃO 9101-002.300)

➤ RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em **súmula de observância obrigatória** pelos membros do CARF

➤ CPC:

Art. 489. [...]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, **sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.**

## ACÓRDÃO 1301-001.893

Como o caput do artigo estabelecia que as multas seriam aplicadas "sobre a totalidade ou diferença de tributo", todas as multas ali tratadas, tanto nos incisos quanto nos parágrafos, incidiam sobre a mesma base de cálculo. Sendo assim, o CARF entendeu que não se sustentava a incidência concomitante das multas isolada e de ofício quando os fatos que ensejassem as penalidades fossem relacionados (teriam a mesma base de incidência).

Ocorre que, em 22/01/2007, foi publicada a Medida Provisória no 351, posteriormente convertida na Lei no 11.488, de 15/06/2007, que deu ao art. 44 da Lei no 9.430/1996 a redação que vige até os dias atuais. Por conta da alteração introduzida, **a partir de janeiro de 2007 as multas de ofício e isolada por não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSSL não têm mais a mesma base de cálculo**, não mais existindo a causa impeditiva que motivou a edição da Súmula no 105 do CARF.

Dado o não recolhimento  
das estimativas  
(R\$ 10.000,00)



Multa de 50%  
Base: estimativas não  
recolhidas – 10.000,00

Dado o não recolhimento  
do IRPJ  
(R\$ 10.000,00)



Multa de 75%  
Base: tributo não  
recolhido – 10.000,00

Mesma  
base!

A conduta “não recolhimento de estimativas” continua  
sendo absorvida pela conduta “não recolhimento do  
IRPJ”

Aplica-se  
a Súmula  
105

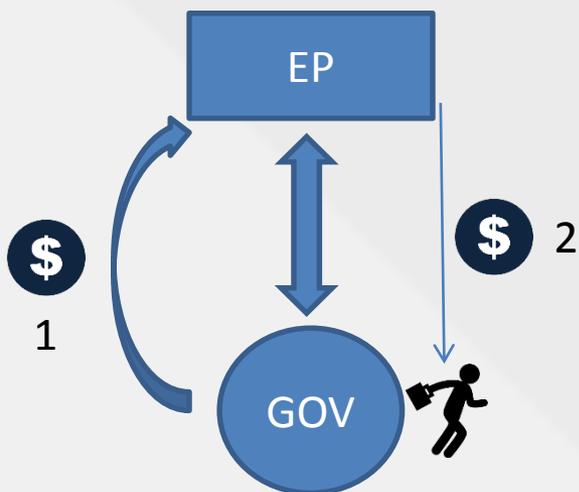
**OBRIGADA!**

**[mvf@lacerdagama.com.br](mailto:mvf@lacerdagama.com.br)**

# **Atos de Corrupção – Tratamento, prova e efeitos tributários**

*Aldo de Paula Junior*  
*Mestre e Doutor PUC/SP*

- O que é corrupção?
  - Solicitar ou receber (passiva) ou oferecer ou prometer (ativa) a entrega de vantagens indevidas a um funcionário público (arts. 317, 333 e 337-B do CPB);
- Cenário:



- (1) Pagamento realizado pelo Governo ao contratado (Empresa Privada, EP) no âmbito de um contrato público
- (2) A – Valor pago pela EP (Contratada) a Agente (FP) a título de propina
- (2) Agente – Valor recebido pelo FP a título de propina

- (1) Valor recebido pela EP;
  - Considerando que seja o contrato seja válido (não simulado) = tributação “normal”;
- (2) EP:
  - Pagamento de propina = despesa indedutível;
  - Se o recurso for originário de “caixa 2” = omissão de receita;

- (1) FP:
  - *non olet?*
- Origem;
- Interpretação econômica x Interpretação jurídica do fato gerador;
- O CTN;

- Projeto CTN, art. 85:
  - ‘A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal (...)’
- Texto aprovado, art. 118, I, CTN:
  - ‘Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: (...) I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos’

- Becker, 1962 (O problema no plano jurídico):
  - *Primeiro momento: a lei.*
  - *Segundo momento: o lançamento;*
- Becker: “*Quando embora o efeito econômico seja o elemento integrante da hipótese de incidência, aquele efeito econômico deva ser causado por um fato jurídico e a ilicitude deste fato determina sua nulidade ou ineficácia.*” (Teoria, p. 651).

## Conclusões:

- *Renda* é um efeito econômico de um fato jurídico;
- Não há *fato jurídico* subjacente à *propina*;
- O produto do crime (*renda*) deverá ser restituído à vítima ou perdido em benefício da União (art. 91, II, b, Código Penal)
- O *produto do crime* deve ser *confiscado/perdido*, não tributado;
- A tributação, neste cenário, ofenderia o não-confisco (art. 150, IV, CF/1988) (Misabel; Schoueri; Becho);

- Se prescrito o crime ou absolvido o réu, o *produto do crime* incorpora-se ao seu patrimônio e aí poderá ser tributado (Schoueri)
- Fiscalização:
  - Lavrado o auto de infração, a autoridade administrativa deve comunicar o indício de crime às autoridades penais e suspender o processo administrativo (questão prejudicial) (Becho, RDDT - 172)

Obrigado!

[aldo@azevedosette.com.br](mailto:aldo@azevedosette.com.br)