

Depois da unificação dos tributos federais, sob a Super-Receita, qual a multa a aplicar sobre uma mesma falta que atinja mais de um tributo? Veremos que a coisa é confusa e pode levar a verdadeiros absurdos e que os prejuízos podem ser recuperados. Implicações nos demais tributos, federais, estaduais, distritais e municipais.

Francisco José Feitosa

É da essência da lei, qualquer lei, que ante o seu descumprimento o infrator sofra algum castigo, sob pena de a lei não ser lei, mas apenas simples recomendação. É, explicando melhor, o princípio da coercibilidade: errou, tem que pagar!

Na legislação fiscal, a regra é que para cada erro do contribuinte haja uma penalidade. E, para que ninguém alegue que determinado erro não tem a sua penalidade, a lei fiscal costuma estabelecer uma pena geral, tipo curinga. Chamemo-la, para efeitos práticos, de multa generalista. Vejamos este exemplo, da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, Dec. nº 7.212/10:

Art. 597. As infrações para as quais não se estabeleçam, neste Regulamento, penas proporcionais ao valor do imposto ou do produto, pena de perdimento da mercadoria ou outra específica, serão punidas com a multa básica de R\$ 21,90 (vinte e um reais e noventa

centavos) (Lei nº 4.502, de 1964, art. 84, Decreto-Lei no 34, de 1966, art. 2o, alteração 24a, e Lei no 9.249, de 1995, art. 30).

Comparemos o valor de R\$ 21,90 com igual hipótese da multa generalista no âmbito dos tributos previdenciários, sob a fiscalização da Receita Federal. Em primeiro, uma distinção maluca: (i) se o tributo fiscalizado for a Cofins o PIS ou a CSL, que antes da unificação eram fiscalizados pela Receita Federal, a multa generalista é bem reduzida, no máximo, R\$ 242,51; (ii) se a fiscalização se der no âmbito do ex-INSS (contribuições sobre a folha de salários), agora ao encargo da mesma Receita, a coisa enlouquece completamente: dezenas de vezes mais, R\$ 63.217,35.

Vale esclarecer que, mesmo depois da unificação da Receita Federal com o INSS-Fiscal, os auditores oriundos do INSS-Fiscal continuam fiscalizando os tributos previdenciários da folha de pagamentos, em separado, com base nas informações (GFIP) criadas pelo INSS-Fiscal. Os auditores oriundos da Receita continuam com as tarefas que sempre tiveram, Cofins, PIS e CSL, em separado, legislações também em separado. Em suma, a unificação deu-se apenas no âmbito geográfico da repartição fiscal, com estrita separação de tarefas e da legislação.

Em tempo: chamemos INSS-Fiscal a atividade fiscal-tributária do INSS, incorporada à Receita Federal com a Lei nº 11.457/07, permanecendo com o INSS a sua atividade-fim, a previdência e os benefícios.

Vejamos, pois, a multa previdenciária, de caráter generalista, se aplicada pela fiscalização do INSS-Fiscal:

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (Valores atualizados pela Portaria MPAS nº 4.479, de 4.6.98, a partir de 1º de junho de 1998, para, respectivamente, R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) e R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos).

Examinemos agora a multa generalista na área do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, que também abrange a CSL, a Cofins e o PIS:

Art. 948. Estão sujeitas à multa de oitenta reais e setenta e nove centavos a duzentos e quarenta e dois reais e cinquenta e um centavos, todas as infrações a este Decreto sem penalidade específica (Decreto-Lei nº 401, de 1968, art. 22, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

O primeiro absurdo é que se o auditor presente à empresa for oriundo INSS-Fiscal, fiscalizando os tributos incidentes sobre a folha de pagamentos, qualquer infração sem multa específica terá uma penalidade de até R\$ 63.617,35, que pode ser maior, pois há hipótese de agravamento no Regulamento da Previdência. Se, por outra, a auditoria se der em matéria de Cofins, PIS ou CSL, a multa generalista será de, no máximo, R\$ 242,51. Pior, aliás, melhor, se a fiscalização ativer-se ao IPI, a multa generalista será no máximo de 21,90. (Pode? Claro que pode! Tanto pode que assim estão a cobrar.) Seria legal? Claro que não!

Sabe-se que os tributos administrados pela SRFB não são apenas o Imposto de Renda, a CSL, o PIS, a Cofins, o IPI e as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários. Há ainda os tributos do comércio exterior, a CIDE, a extinta CPMF (fiscalizável sobre os períodos ainda não decaídos, de cinco anos, com ameaça de retornar, notícias deste novembro de 2010) e o ITR, dentre outros. Qual a multa generalista para cada um deles? Tentemos um quadro dos principais tributos:

TRIBUTO	LEI/ DECRETO	MULTA EM R\$
Imposto de Renda	Dec nº 3.000/99, art. 948	80,79 a 242,51
CSL	Dec nº 3.000/99 art. 948	80,79 a 242,51
PIS	Dec nº 4.524/02, art. 95	80,79 a 242,51
Cofins	Dec nº 4.524/02, art. 95	80,79 a 242,51
IPI	Dec nº 7.712/12, art. 597	21,90
Previdência s/folha	Lei nº 8.212/91, art. 92	636,17 a 63.617,35

Importação	Dec nº 6.759/09	N/ há
Exportação	Dec nº 6.759/09	N/ há
CIDE exterior	Lei nº 10.168/00, art. 3º	80,79 a 242,51
CIDE combustíveis	Lei nº 10.336/01, art. 13	80,79 a 242,51
CPMF n/decaído	Dec nº 6.140/07	N/ há
ITR	Decreto nº 4.382/02	N/ há
IOF	Decreto nº 6.306/07	N/ há

Com o demonstrativo acima, dá para concluir, no mínimo, que estamos todos numa casa de loucos. Afinal de contas, uma mesma infração pode custar, na mesma Receita Federal, R\$ 21,90, se a fiscalização for do IPI; ou R\$ 63.617,35 se a fiscalização for do INSS-Fiscal sobre as contribuições sobre a folha de pagamento; mas se for da Cofins ou CSL (que também são contribuições previdenciárias, vide art. 195 da CF), custará no máximo R\$ 242,51. Sim, o nexó, cadê o nexó?

Ora, se o “bem jurídico protegido” é a arrecadação dos tributos da Receita Federal, não faz nenhum sentido que nessa mesma Receita Federal situações idênticas tenham tratamento diferenciado, com tamanha disparidade: de R\$ 21,90 para quase setenta mil reais.

A explicação possível é que esses tributos têm sido "legislados" de forma isolada, por conta da antiga departamentalização, anterior à criação da Receita Federal, quando existiam em separado: (i) Diretoria de Rendas Internas (Imposto de Consumo, depois IPI e Impostos Únicos); (ii) Diretoria do Imposto de Renda; (iii) Diretoria de Rendas Aduaneiras e (iv) o INSS-Fiscal, este correndo por fora, por entender-se, anteriormente à Constituição atual, à parte do sistema tributário nacional.

O fato é que até aqui ninguém debruçou-se sobre o problema, de modo a unificar essas legislações absolutamente desarrazoadas e inconstitucionais. O art. 150, inc. II, da Constituição proíbe tratamento desigual aos que se encontrem em situação equivalente. Tomemos o exemplo do contribuinte “A”, da Cofins (uma contribuição previdenciária), que fiscalizado pela Receita Federal terá uma multa de mínima; enquanto

“B”, fiscalizado na contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, pelos auditores do INSS-Fiscal, terá uma multa centenas de vezes maior pelo mesma ocorrência, tipificando assim o tratamento desigual.

O Fisco (Receita, INSS-Fiscal, Secretárias de Fazenda dos Estados, do DF e dos Municípios) nunca levaram em conta que os respectivos tributos perfazem e integram-se num **sistema**, o SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL, vide Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal.

Vejam os casos da escrituração digital. Absurdamente, cada tributo normatiza a seu modo, sem esquecer que cada um dos entes federativos também legisla, cada qual o mais bravo que o outro. A confusão não poderia ser maior. Tenho o caso de um contribuinte, multado pela Fazenda Estadual em mais de cinco milhões de reais porque o CD de dados não “abriu” no CP do auditor. Apesar de a empresa manter a escrituração documental em livros devidamente em ordem e examinados pelo fiscal, que nada encontrou: cinco milhões de reais por um erro de base de dados. Isto mesmo, em valores exatos, R\$ 5.412.315,30.

Ainda no capítulo da escrituração digital – vide Sped – o Código Civil estabelece regras de escrituração alternativa, em livros ou em dados. As normas da Receita Federal, com multas pesadíssimas (1% do faturamento total da empresa, quase sempre maiores do que o lucro do ano inteiro) são oriundas de decretos e portarias. Pode? Claro que pode; tanto pode que assim está. Legal? Não!

Examinemos o art. 92 da Lei 8.212/91, acima, que estabelece a multa generalista mais pesada. Ali está escrito: «conforme dispuser o regulamento». Todo mundo sabe que regulamento algum pode dispor sobre penalidades, matéria adstrita à lei. Com isto, há de se concluir que o art. 92, por inteiro, abalroa o art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional.

Ainda no campo das multas do INSS-Fiscal sobre as contribuições da folha de pagamento, havia valores absurdos, em franca multiplicação dos pães. Houve mudança com a MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09, **para menos**, mas servidor algum teve o cuidado até hoje de sanear os processos em andamento (são milhares!) para aplicar a lei mais benigna. (Vale a pena conferir suas contas). E mais: as multas de mora (devidas quando o

contribuinte declara e não paga no prazo) estão limitadas em 20%. Houve uma época em que o limite era de 30%. As cobranças de então, que continuam em aberto ou em parcelamento, continuam com os 30% como a coisa mais normal, quando todo mundo sabe que a lei mais benigna deve retroagir em matéria de penalidades. Multas outras, de até 300% foram reduzidas significativamente. Quem disse que o Fisco incomodou-se de revisá-las de ofício?! Vale a pena conferir suas contas!

Urge a verdadeira unificação da atividade fiscal, tentativa iniciada há cerca de 40 anos com o SINIEF que patrocinou a saudável unificação da escrita fiscal, ICMS-IPI.

Outro calcanhar tem sido a falta de regulamentação dos diversos tributos. O CTN estabelece a obrigação de o Fisco (Receita, Estados, DF e Municípios) publicarem até o mês de janeiro o regulamento de cada um dos tributos, incorporando as modificações legais do ano anterior, tudo em prol da segurança do contribuinte e dos operadores do Direito, o Fisco incluso.

Pois bem, muitos tributos não têm sequer regulamento. O Regulamento do Imposto de Renda é de 1999, com onze anos, completamente defasado. Quando foi publicado, com muitos anos de atraso, a Receita Federal noticiou que havia pleiteado e conseguido um número redondo, 3.000, como se fora uma patente de um invento maravilhoso, que, nos Estados Unidos, se for mesmo muito importante, ganha um número assim, cheio de zeros, de final zero.

Foi como comemorar o programa do Imposto de Renda que sai apenas no ano seguinte ao ano da percepção dos rendimentos, quando devia estar ao dispor à medida dos ganhos, exatamente porque o tributo incide em bases correntes, “no correr do ano”. (O programa de IRPJ de 2008 só saiu em fins de 2009, quando deveria estar ao dispor do contribuinte na abertura e no decorrer do “ano-corrente”, justamente porque a tributação dá-se em bases correntes). Outra comemoração também inadequada é a da restituição do IR-Fonte, só ano seguinte, com grande atraso, quando a Constituição Federal determina, em seu artigo 150, § 7º, devolução imediata:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga**, caso não se realize o fato gerador presumido.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Pois a imprensa notícia como façanha elogiável quando sai, meses e meses após, o lote de restituição, indevidamente retido. De pura desinformação, só pode ser.

Mas há regulamentos e regulamentos. O Regulamento do Imposto de Renda referencia, no final de cada artigo, inciso e parágrafo, a respectiva fonte legal, embora as "cegadas" de citar inadequadamente uma fonte não sejam incomuns. Pelo menos faz a citação, como fator de segurança ao contribuinte, aplicador do Direito, auditores inclusos. Já o Regulamento Aduaneiro, bem recente, de 2009, não faz citação alguma. (Confie!) Os regulamentos do ICMS citam a fonte legal? Regra geral, não. O nível de ilegalidades e inconsistências é, por isto mesmo, de assombrar.

No Regulamento Aduaneiro atual (Dec. 6.759/09) há muitas absurdas, com o nome de "infração administrativa", como se o contribuinte estivesse a infernizar a administração fiscal, revirando as gavetas, atravancando-lhes os ferrolhos, serrando-lhes as pernas de mesa ou destravando o encosto das cadeiras, coisa assim. Não! Não se trata de um suposto embaraço à ação fiscal. É uma multa a mais, por sobre o mesmo fato, a punição em duplicata. É que tais "multas administrativas" (existentes apenas na legislação aduaneira) são cumulativas com as multas percentuais e, como se fosse pouco, o contribuinte pode sofrer (também!) o perdimento da mercadoria. Sim, a penalidade em triplicata, o "*tri in idem*". E, por cima, muitas vezes o processo criminal.

Ainda no campo aduaneiro, há prazos processuais diferentes do PAF - Procedimento Administrativo Fiscal, Dec. nº 70.235/72, que determina (inutilmente) total cobertura sobre o sistema tributário federal, que, pelo visto, não vale na aduana:

Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Como se tudo isto fosse pouco, há, na Receita Federal a "multa parideira": R\$ 5.000,00 quando o contribuinte não remete determinada informação; e mais R\$ 5.000,00 por cada mês decorrido, ainda que o contribuinte, mesmo sem ter sido intimado, apresente-se para prestar a informação faltante. Se deixar fechar os cinco anos, serão 60 parcelas de R\$ 5.000,00 pela informação mais antiga; 59 parcelas pela seguinte, e assim sucessivamente, uma fortuna, evidentemente, é só fazer as contas, alguns milhões de reais. Multas postas a cevar à medida que corre o tempo.

O STJ já declarou que a multa é devida apenas uma vez, exatamente quando o contribuinte deixou, em determinado momento, de cumprir a "obrigação de fazer", isto é, não entregou a informação ao Fisco. Dali em diante, se não pagou, estaria em mora, os juros Selic sobre aquela multa primitiva; jamais em condições de receber uma nova multa a cada mês que passa.

O fato é que as multas aplicadas pelo fisco federal, estadual e municipal não guardam a coerência de sistema, como se os tributos não pertencessem a um SISTEMA, o SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Urge uma unificação processual, um Código Fiscal, com a unificação de procedimentos contábeis, escriturais e penalidades, no âmbito federal, estadual, distrital e municipal.

Vejamos as multas estaduais. O STF declarou que a multa de 300% do Estado do Rio de Janeiro era confiscatória. Sabem o que fizeram? A multa deixou de incidir sobre o imposto devido, para incidir sobre o valor da operação, o que no mais das vezes ultrapassa, em muito, os 300%.

A taxa Selic é outro capítulo: cada Estado cobra como quer. Mais uma vez o tratamento desigual, proibido pela Carta do Brasil em seu art. 150, inciso II.

Pretendo, num artigo próximo, detalhar melhor o nível de desleixo do Fisco em geral (Receita, Estados, DF e Municípios) em termos de

regulamentação anual dos tributos, uma matéria obrigatória consoante o Código Tributário Nacional.

Em conclusão: o contribuinte tem a obrigação de fazer a revisão das multas, valores em aberto dos últimos cinco anos, inclusive dos valores em parcelamento, Receita, INSS-Fiscal, Estados, DF e Municípios. Também dos valores pagos com menos de cinco anos. As surpresas podem ser estonteantes. Para melhor.

Francisco José S. Feitosa é auditor aposentado da Receita Federal, adv. de tributos: Receita Federal, INSS, Funrural, ICMS. Autos de Infração: DRJ, CARF, SEFAZ, administrativo e judicial. Parcelamentos: Refis, Cadin e CND. Quem primeiro levou aos tribunais o direito ao crédito presumido dos insumos adquiridos de produtores rurais, utilizados na exportação. Vide *lead case*, Superior Tribunal de Justiça, REsp 586392 RN [Usibrás, unânime, trânsito em julgado inclusive no STF].
feitosa@feitosa.adv.br



Feitosa Consultoria Tributária e Advogados Associados - OAB-CE 288
Rua Barbosa de Freitas, 951, salas 9/11, Fortaleza-CE, 60170-020, Fone (85)3224.9808 Fax (85)3224.7890
www.feitosa.adv.br - feitosa@feitosa.adv.br