

**CONSULTA INTERNA Nº 032/2014 - 27/06/2014****Assunto:** ITCD - Multas

Origem: DGP/SUFIS

Consulente: Flavia Maria Reis Tobias

Exposição/Pergunta:

As unidades têm demandado a DGP/SUFIS em relação a autuações de ITCD incidente sobre *causamortis* cujos fatos geradores ocorreram durante a vigência das Leis nºs 6.944/25; 17/27; 4.337/66; 5.960/72; 6.763/75; 9.752/89 e 12.426/96.

Ocorre que nos referidos instrumentos normativos há previsão de multa em diversos percentuais e, diante da dificuldade e da necessidade de determinar quais penalidades caracterizam-se como multa de revalidação, em virtude da possibilidade de sua aplicação em dobro para autuações relativas ao ITCD, formula-se a presente consulta.

Quais multas citadas nas leis mencionadas qualificam-se como multa de revalidação e quais são as multas classificadas como isolada? E como seria a aplicação da lei no tempo em relação às penalidades relativas ao ITCD?

Resposta:

Primeiramente, há que se esclarecer que a multa isolada é a penalidade prevista em lei para ser aplicável ao descumprimento de obrigações acessórias. A multa de revalidação consiste na penalidade aplicável ao descumprimento da obrigação principal quando há ação fiscal e a multa de mora também diz respeito à falta de recolhimento do tributo, mas será aplicável quando o contribuinte realizar o recolhimento espontaneamente.

Cabe ressaltar que independentemente da denominação dada pela lei de regência do imposto às multas, para fins de comparação com as posteriormente previstas de modo a aplicar a mais benéfica, nos termos do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), deve-se observar em quais normas se encaixam a infração cometida, para então aplicar a devida.

Feita essa observação, é de se informar que a aplicação da legislação citada na exposição desse questionamento deve se orientar, no que tange à obrigação tributária decorrente da ocorrência do fato gerador, pela legislação vigente à época de sua ocorrência, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN).

Também assim devem ser identificadas as obrigações acessórias relativas ao fato, bem como o prazo para o seu cumprimento e para pagamento do tributo.

Contudo, no que tange à cominação das penalidades, a legislação aplicável será a vigente no momento do descumprimento da obrigação, quer seja ela acessória, quer seja principal, e não no momento da ocorrência do fato gerador do tributo.

Portanto, a regra geral é a da aplicação da norma vigente no momento da ocorrência da infração.

A título de exemplo, a Lei nº 9.752/1989, com vigência entre 01/03/1989 e 28/12/1996, previa em seu art. 7º, inciso I, relativamente à transmissão *causa mortis* por meio de inventário, o prazo para pagamento de 15 (quinze) dias a contar da data em que transitasse em julgado a sentença homologatória do cálculo.

Desse modo, ocorrendo o vencimento do prazo, por exemplo, em 2005, com o trânsito em julgado da referida sentença, a multa aplicável pela falta de recolhimento do imposto no prazo previsto é a aquela disposta na Lei nº 14.941/2003, pois é esta a vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Ressalte-se que não há a possibilidade de aplicação de penalidade com fundamento em norma cuja vigência tenha se expirado. Portanto, não se admite no direito brasileiro a ultratividade de norma tributária que imponha penalidades.

Não obstante, existe a possibilidade de retroatividade da legislação que define penalidade, quando esta se mostrar mais benéfica ao infrator, nos termos do inciso II do art. 106 do CTN.

Nessa hipótese, tratando-se de ato não definitivamente julgado, ocorrendo a alteração da legislação no sentido de tornar a penalidade menos gravosa ou extingui-la, a regra nova deve ser aplicada.

É o que poderia ocorrer, por exemplo, no caso da infração de sonegação de bens ocorrida na vigência da Lei nº 9.752/1989, a qual previa, em seu art. 18, multa de **100% sobre o imposto relativo ao bem sonegado**. Se ainda não definitivamente julgado o lançamento na vigência da lei atual, caberia a análise do caso concreto para se averiguar se a penalidade pelo cometimento da mesma infração hoje prevista no art. 25 da Lei nº 14.941/2003 seria ou não mais benéfica, levando-se em consideração que o valor hoje previsto é de **20% sobre o montante do imposto devido**.

Cabe ressaltar, ainda, que aplica-se sempre a lei posterior que preveja penalidade menos severa, ainda que sobrevenha lei agravando-a. Nas palavras de Leandro Paulsen:

Como regra aplica-se à infração a lei vigente quando da sua ocorrência. Quando lei posterior à infração comine penalidade menos severa, torna-se aplicável ao caso, independentemente de sobrevir, ainda, uma terceira lei mais gravosa antes da aplicação efetiva pela autoridade ou pelo Juiz. Aplica-se a lei que, posterior à infração, seja mais benéfica, esteja ou não ainda em vigor por ocasião da aplicação. (Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. PAULSEN, Leandro. 12ª edição, 2010; Livraria do Advogado Editora; p. 861)

Nessa esteira, obviamente, se a norma nova se mostrar mais gravosa, aplicar-se-á a regra geral, qual seja, aplica-se ao fato a legislação vigente no seu tempo.

Atente-se que, também, nas penalidades tributárias incide o princípio da tipicidade, do qual decorre que a conduta atribuída ao sujeito passivo deve estar perfeitamente descrita na lei, ou seja, deve haver a subsunção do fato à norma positivada.

Orienta-se, por fim, que ao analisar cada caso cujo fato gerador tenha ocorrido na vigência de lei revogada, seja verificada toda a legislação posterior à luz dos conceitos ora apresentados, o que garantirá a correta apuração do crédito tributário.

Christiano dos Santos Andreato
Assessor
Divisão de Orientação Tributária

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Coordenador
Divisão de Orientação Tributária

De acordo.

Ricardo Luiz Oliveira de Souza
Diretor de Orientação e Legislação Tributária