

PARECER NORMATIVO CST Nº 61

24.10.79

Imposto sobre a Renda e Proventos

MNTPJ - 2.20.09.00 - Custos, Despesas Operacionais e Encargos

2.20.09.04 - Impostos, Taxas e Contribuições

Multas por infrações fiscais. Compreensão do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77. A indedutibilidade como regra. Exceções: multas compensatórias e multas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributos.

Multas por infrações a leis não tributárias.

Em discussão o conteúdo e alcance da norma inscrita no parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, "in verbis":

"Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo."

## 2. INDEDUTIBILIDADE COMO REGRA

2.1 - Depreende-se do texto que os preceitos nele contidos têm por campo de atuação o conjunto das multas qualificadas como fiscais. Compreendem-se como tais aquelas impostas pela lei tributária, ou fiscal. Este conteúdo é revelado não só pelo adjetivo que restringe o universo das multas, como pela rubrica - Tributos - que sintetiza o artigo 16 e seus parágrafos.

2.2 - Disciplinando o efeito das multas fiscais, relativamente à apuração do lucro real, o preceito em estudo firma a regra básica de sua indedutibilidade, à qual, por exceção, não se subordinam duas espécies: a) as multas impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo; e b) as multas fiscais de natureza compensatória.

## 3. MULTAS DEDUTÍVEIS, PORQUE RELATIVAS A INFRAÇÕES DE QUE NÃO RESULTA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DE TRIBUTO

3.1 - O estudo das obrigações tributárias revela

que só a inadimplência de obrigação principal é capaz de gerar falta ou insuficiência de pagamento de tributo. Mas que há um tipo de obrigação acessória de cuja inadimplência resulta infração da principal e, em consequência, falta ou insuficiência de pagamento de tributo. É o que passamos a demonstrar.

3.2 - O Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº 5.172/66) distingue, no artigo 113, a obrigação tributária em principal ou acessória:

"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." (art. 113, § 1º)

"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." (art. 113, § 2º)

3.3 - A distinção funda-se precipuamente na natureza do objeto da obrigação. Se tributo ou penalidade, a obrigação será "de dar", classificando-se como principal; se for outras prestações, positivas ou negativas, ela será "de fazer" ou "não fazer", classificando-se como acessória. É óbvio que somente pode ocasionar falta ou insuficiência de pagamento de tributo a inadimplência de obrigação que o tenha por objeto, isto é, a principal.

3.4 - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e se extingue juntamente com o cumprimento do crédito dela decorrente. Nesse ínterim, coexiste a possibilidade de sua inadimplência, passível de manifestar-se por dois modos:

- a) por mora;
- b) por falta de cumprimento de obrigação acessória necessária à efetivação do lançamento normal estabelecido pela legislação do tributo.

3.5 - A inadimplência da obrigação principal, por mora, independe de execução de possíveis obrigações acessórias correlatas e reporta-se tanto aos tributos lançados quanto àque

les sujeitos, pela legislação, a pagamento antecipado. Caracteriza-a a simples falta de recolhimento por ocasião do vencimento.

3.6 - A outra modalidade de inadimplência envolve necessariamente a inexecução, total ou parcial, de obrigação acessória. É que a legislação do tributo pode cominar ao sujeito passivo ou terceiro a prática de ato (obrigação de fazer: acessória), cuja omissão (infração à acessória) implicará falta de pagamento de tributo (infração à principal). Estas obrigações acessórias possuem esse efeito por terem sido erigidas, pela legislação, em condição do lançamento normal. Como tais se incluem, por exemplo, a obrigação de prestar informações quanto a matéria de fato indispensável à constituição do crédito tributário (lançamento com base em declaração - art. 147, CTN) e a obrigação de reter o imposto de renda na fonte, ato indispensável à homologação (art. 150, CTN).

3.7 - Ante o exposto, pode-se concluir que as infrações de que não resulta falta ou insuficiência de pagamento de tributo são aquelas relativas às obrigações acessórias que não se constituam em condição do lançamento normal. As multas a elas correspondentes são, pois, dedutíveis. (Como exemplos de multas por essa razão dedutíveis, sejam citadas as previstas nos artigos 533, II, "c", "d", "e" e "f"; 534, "a"; 539 do Regulamento do Imposto de renda - RIR - e 405, 408 e 396 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI -). Já as multas relativas a infrações de que resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributos serão dedutíveis quando de natureza compensatória. É o que passamos a ver.

#### 4. MULTAS FISCAIS DEDUTÍVEIS, PORQUE COMPENSATÓRIAS

4.1 - As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.

4.2 - Punitiva é aquela que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código

Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir.

4.3 - A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

4.4 - O direito civil distingue o inadimplemento absoluto - onde há impossibilidade de cumprimento da obrigação - e a simples mora, em que o cumprimento - embora possível - não se dá no tempo, lugar e modo convencionados. Um e outra, porém, geram danos passíveis de ressarcimento. O inadimplemento absoluto se resolve em "perdas e danos", possíveis de antecipada liquidação mediante estipulação da chamada "multa compensatória". Esta compensa todo o dano decorrente do inadimplemento. Por isso, afirma-se correntemente que juntamente com ela é impossível a exigência de "multa moratória". Concluir, porém, daí que as multas moratórias não tenham natureza compensatória é falsear os fatos. Exigidas juntamente com o cumprimento da obrigação, elas não estarão, é óbvio, indenizando a própria inexecução, mas restarão como compensadoras do dano sofrido em consequência do cumprimento tardio da obrigação. Saliente-se, além disso, que não há como falar nas dívidas de tributo em "multa compensatória", naquele sentido específico, posto que as dívidas de dinheiro - como soem ser as que têm tributo por objeto - são insusceptíveis de inadimplemento absoluto.

4.5 - Há uma plethora de acréscimos moratórios na legislação tributária. Nem todos, porém, compensatórios. É que o não cumprimento oportuno da obrigação motiva o legislador ora a afligir o infrator (punição), ora a compensar o sujeito ativo pelo dano sofrido em decorrência da mora (compensação). A multa moratória somente terá natureza compensatória quando, cumulativamente, preencher as seguintes condições:

- a) não ser excluída pela denúncia espontânea; e
- b) guardar equivalência com a lesão provocada - o que é revelado pela própria lei ao fixar a taxa de cálculo em função do tempo de atraso (exemplos: 1% ao mês; 10% ao semestre; 5% em atrasos de 30 dias, 10% em atrasos de 60, etc).

4.6 - Impõe-se concluir que, para fins de compreensão do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei 1.598/77, compensatórias serão somente as moratórias que preencham as condições descritas no subitem 4.5.

4.7 - A título de exemplo, sejam citados:

a) acréscimos moratórios compensatórios:

- juros de mora: 1% ao mês (Lei nº 5.421/68, art. 2º);
- multas por recolhimento fora do prazo: RIR, art. 531, RIPI, art. 392;
- multa por apresentação espontânea, fora do prazo, de declaração: RIR, art. 533, I "a";
- multa por indicação espontânea de rendimentos omitidos: RIR, art. 533, I, "b".

b) multas punitivas:

- multas relativas a lançamentos de ofício: RIR, art. 534, "b" e "c"; RIPI, art. 393 (mora punitiva);
- multas do art. 533, II, "a" e "b", do RIR;
- multa por falta de retenção: RIR, art. 535 § 1º.

## 6. MULTAS POR INFRAÇÃO DE LEI NÃO TRIBUTÁRIA.

6.1 - O parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária. A ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais co

mo as leis administrativas (Trânsito, Sunab, etc.), penais, trabalhistas, etc.

6.2 - Por refugirem ao alcance da norma específica, essas multas caem nas malhas do preceito geral inscrito no artigo 162 do RIR/75, o qual condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Ora, é inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública. Assim, as multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária serão indedutíveis.

À consideração superior.

Cristóvão Anchieta de Paiva  
FTF

De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.R.F. para conhecimento e ciência aos órgãos subordinados.

Jimir S. Doniak  
Coordenador do Sistema de Tributação

