

## Nilo de Almeida: Retroatividade da multa tributária

A segurança jurídica exige, na maior medida do possível, a compreensibilidade, previsibilidade e conhecimento antecipado das normas vigentes pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Decerto, decorre do Estado de Direito previsto constitucionalmente no artigo 1º da CF/88 e, na seara tributária, é consagrada nas limitações constitucionais ao poder de tributar, especialmente pela irretroatividade tributária (artigo 150, III, "a"), que proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, isto é, a regra é que a lei tributária não deve retroagir, aplicando-se à fatos posteriores à sua vigência ou, em outras palavras, a lei deve abranger apenas situações geradoras da obrigação tributária posteriores à sua



Contudo, a irretroatividade em matéria tributária não é

considerada absoluta, imutável, irrestrita, irrevogável e pode a lei impositiva, igualmente, ter aplicação retroativa, denominando-se de retroatividade benigna ou *in bonam partem*, com incidência a ato ou fato pretérito, dentre outras hipóteses, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, segundo o artigo 106, II, "c", do CTN. Com isso, a aplicação retroativa da legislação tributária no caso das multas é denominada de retroatividade própria ou autêntica, permitindo-se a extinção ou redução da multa, moratória ou punitiva, prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, independentemente de o fato gerador do tributo tenha ocorrido em data anterior à vigência da norma sancionatória.

Deste modo, pergunta-se: pode a autoridade administrativa (auditor-fiscal ou conselheiro de Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais) ou a autoridade jurisdicional (Estado-juiz) aplicar de ofício a retroatividade da multa tributária nas situações de *novatio legis in mellius*? Por exemplo, houve uma decisão de Turma desfavorável ao contribuinte no processo administrativo tributário e o mesmo interpõe recurso extraordinário ao Pleno do tribunal no dia 10/10/2021 e, posteriormente, em 1/1/2022, entrou em vigor uma nova Lei do ICMS que reduziu em 50% a multa aplicada. Pode de ofício o conselheiro reduzir a multa? Noutro exemplo, em execução fiscal, após julgamento improcedente dos embargos à execução, mas antes de encerrada a execução fiscal, pode de ofício o magistrado aplicar retroativamente a lei mais benéfica de redução de multa?

---

Entende-se que sim desde que ainda não se tenha por extinto totalmente o crédito tributário, nos termos do artigo 156 do CTN, ou seja, pressupõe a não extinção do crédito tributário, dentre outros casos, pelo pagamento, pela compensação, pela a transação ou pela decadência e a prescrição. Logo, o pagamento regular e integral da multa tributária extingue o crédito tributário e não permite a aplicação benigna do artigo 106, II, "c", do CTN, na conjectura de diminuição do percentual da multa em relação à lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse ínterim, ato tributário não definitivamente julgado disciplinado no artigo 106, II, do CTN, quer dizer ou significa ato não transitado em julgado tanto no âmbito administrativo como no âmbito judicial e que, além disso, ainda está sob questionamento do magistrado, do auditor-fiscal ou do conselheiro do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Em outros termos, é errado ou incompleto juridicamente afirmar que ato tributário definitivamente julgado é aquele objeto de decisão judicial com trânsito em julgado, pois, mesmo em casos de trânsito em julgado do processo judicial de conhecimento, pode ocorrer a retroatividade da multa mais benigna em cumprimento de sentença condenatória transitada em julgado ou em execução fiscal. Isto é, não extinto o processo de execução fiscal e pendentes os atos executivos destinados à satisfação do débito decorrente de ato judicialmente transitado em julgado certamente o competente operador do Direito Tributário poderá e deverá ainda sim aplicar a lei mais benigna tanto no que se refere à multa moratória quanto à multa punitiva.

De fato, a aplicação da retroatividade da multa tributária mais favorável ao sujeito passivo pode ocorrer durante todo o ciclo de positivação do direito tributário como fenômeno da relação jurídico-tributária de forma completa, que pode ser visualizado com a sequência cronológica de atos a seguir aduzida. Primeiro, existe a hipótese de incidência ou o fato gerador *in abstracto*. Depois, ocorre o fato imponível ou o fato gerador *in concreto*. Daí surge a obrigação tributária, que, com o lançamento tributário, transforma-se em crédito tributário. A seguir, caso o crédito tributário não esteja suspenso ou extinto e, após o prazo para pagamento do tributo, deve ocorrer a inscrição em dívida ativa pelas respectivas procuradorias judiciais ou, em alguns casos, ainda pela respectiva Secretaria de Fazenda, extraindo-se a Certidão de Dívida Ativa (CDA). Por fim, com a participação do Poder Judiciário, existe a ação de execução fiscal e pode o juiz, à luz do artigo 106, inciso II, "c", do CTN, aplicar a retroatividade benigna em lei que reduz os percentuais da multa, desde que não tenham sido concluídos os atos executórios de satisfação integral do débito tributário.

Sobre a questão específica da atuação administrativa e jurisdicional *ex officio* na aplicação da retroatividade da multa tributária, é imperiosa e altamente necessária em razão de diversas e substanciais razões jurídicas. A primeira de todas é que a matéria multa tributária pertence ao Direito Penal e se aplica o CTN, o Código Penal e o Código de Processo Penal.

A segunda é que na atuação administrativa há previsão legal expressa de que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando a lei assim o determine (artigo 149, I, do CTN), ou seja, a multa mais benéfica deve ser aplicada a todos os créditos tributários já constituídos, em cobrança administrativa, até mesmo aqueles em que está esgotado o prazo para a impugnação.

A terceira decorre intrinsecamente do próprio processo administrativo tributário em que um auditor-fiscal ou um conselheiro do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais deverá anular os atos inválidos, de ofício, exceto quando da irregularidade não haver prejuízo (*pas de nullité sans grief*) ou forem passíveis de convalidação, que, na hipótese de multa mais benéfica, há concreto prejuízo demonstrado de plano e está longe de ser passível de convalidação por ser matéria penal menos gravosa.

A quarta é que se debate na esfera penal tributária sobre direito constitucionalmente e legalmente garantido do cidadão de não ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar castigável ou de qualquer modo ser favorecido por pena menos gravosa (artigo 5º, XL, da CF c/c artigo 2º, *caput* e parágrafo único, do CP).

A quinta é que não se pode confundir Processo Civil com Processo Penal Tributário e, havendo lei que reduz a multa tributária *e é mais favorável ao sujeito passivo*, não pode o magistrado deixar de aplicá-la sob o argumento de que o contribuinte ficou silente sobre seu conteúdo, pois incumbe ao juiz o dever de reduzir o *jus puniendi* estatal e aplicar a lei penal tributária mais benéfica vigente à época do seu julgamento e não a *lei velha prejudicial ao sujeito passivo vigente à época dos fatos ensejadores da multa*.

A sexta é que no *direito tributário vige o princípio da legalidade estrita* e a redução da multa penal pelo juiz ou pela autoridade administrativa deixa de ser uma faculdade restrita às alegações dos contribuintes e se consubstancia num dever da autoridade de reduzir os excessos e evitar o enriquecimento sem causa por parte do poder tributário estatal.

A sétima e, não menos importante, é que na regular sequência dos acontecimentos, em caso de não redução da multa e a propositura de uma nova impugnação judicial por parte do contribuinte, além de sobrecarregar o Poder Judiciário, sem qualquer perspectiva de sucesso para a Fazenda, o Estado será condenado, por sua omissão, em honorários sucumbenciais, nos termos do artigo 85 do CPC, na conjectura da autoridade julgadora optar por anteriormente fechar os olhos à lei vigente mais favorável ao sujeito passivo e, assim, não cumprir o seu dever funcional de aplicar de ofício a lei expressa a situação de fato a evidenciar a ocorrência da hipótese disciplinada pelo legislador.

**Date Created**

20/06/2022