MULTA FISCAL – PARTICIPAÇÃO DO QUE DEU CAUSA À SUA IMPOSIÇÃO E COBRANÇA

LUCIANO PEREIRA DA SILVA
Consultor Jurídico do Ministério da Agricultura

SUMÁRIO: Crítica e justificação do critério legal. A proibição da Constituição de 1934. *Mal necessário. Impôsto do sêlo. Regulamento bancário. Impôsto de renda. Conclusão.*

A legislação brasileira consigna a participação, nas multas fiscais impostas por infração das leis e regulamentos, aos que deram causa a sua imposição e cobrança.

Contra essa participação têm-se levantado autorizadas vozes, sempre que se oferece ocasião, com fundamento em princípios de ordem moral e por considerá-la fonte de abusos, inclusive a extorsão muitas vêzes aplicada a contribuintes tímidos, sob a ameaça de maiores danos.

Não há como desconhecer a procedência da crítica, pôsto que apoiada em argumentos que não podem ser contestados.

Se os agentes são nomeados e pagos pelos cofres públicos para que fiscalizem o fiel cumprimento das leis e regulamentos, correndo-lhes a obrigação que é inerente às respectivas funções, de levantar as infrações e denunciar os infratores, nenhuma vantagem devem reivindicar por isso, pôsto que estão apenas cumprindo seus deveres funcionais, pela prestação do serviço para que foram nomeados, e são pagos pelos cofres públicos.

O funcionário honesto, para o fiel cumprimento de seus deveres, não precisa de outro estímulo além do que lhe dá a consciência de suas responsabilidades. Uma vez que aceita a investidura do cargo, a cujo exercício é inerente a fiscalização do fiel cumprimento de lei ou regulamento, que lhe estiver afeto, descobrir as infrações e denunciar os infratores, constituindo a própria rotina do exercício da função, não é atividade que justifique o pagamento de vantagens extraordinárias.

Nem mesmo no exercício de funções em que o agente do poder público corre o risco de perder a vida, como há muitos na administração pública, jamais se cogitou de considerar a prestação do serviço inerente à função como motivo para abonos especiais.

O funcionário policial, como exemplo, por mais perigosa que seja a diligência de que estiver encarregado, se revela o crime e prende o criminoso, não

faz jus, por isso, que é elementar no exercício de suas funções, nem mesmo a uma menção na sua fôlha de serviço.

Porque adotar critério diametralmente oposto quando se trata de infração fiscal sujeita a pena de multa?

A tese, contrária à participação dos fiscais nas multas, já foi considerada matéria digna de ser incluída na Carta Magna do país, sendo objeto do art. 184 da Constituição de 1934, que dispunha não poder o produto das multas ser atribuído, no todo ou em parte, aos funcionários que as impusessem ou confirmassem, dispositivo logo sofismado pelos partidários da participação, ao lhe darem o entendimento de que a proibição não atingia senão ao funcionário que julgasse a procedência da denúncia, impondo ou confirmando a multa em que o infrator houvesse incidido.

Como as leis e regulamentos só atribuíam a participação aos denunciantes e autuantes, o dispositivo constitucional não tinha significação prática, continuando tudo como dantes.

A Carta de 1937 não o tendo reproduzido, o regime da participação, apesar da grita que contra o mesmo se levantava, voltou a ser objeto da legislação ordinária, que o consagrava de forma explícita.

O Congresso reunido em Teresópolis, em 1944, para tratar de assuntos econômicos, incluiu na Carta Econômica ali votada dispositivo contrário à participação, por consenso unânime dos congressistas, sem que a recomendação encontrasse eco em lei nova baixada em tal sentido.

No projeto da Constituição atualmente em vigor, figurava o n.º XII do art. 127, que era a reprodução *ipsis litteris virgulisque* do art. 184 da Constituição de 1934, o qual, se fôsse mantido, iria ter a mesma sorte do dispositivo reproduzido, ao tempo em que estêve vigente.

Mas, se o pensamento orientador do dispositivo era adotar a tese contrária à participação, como parecia ter sido em 1934, o dispositivo precisaria apresentar outra redação, na qual ficasse claro o mesmo pensamento.

O ilustre constituinte, deputado Daniel de Carvalho, admitindo como um mal necessário a participação, apresentou uma emenda, dispondo que "a parte do produto das multas que a lei poderá atribuir aos funcionários não excederá de dez por cento", amparada na seguinte justificação, síntese da maneira por que se apresenta a matéria no meio fiscal brasileiro:

"O dispositivo do projeto reproduz o art. 184 da Carta de 1934, que, conforme adverti, encaminhando a sua votação na Constituição anterior, é inteiramente anódino porque as multas não são atribuídas aos funcionários que as impõem ou confirmam e sim aos que autuam a infração fiscal.

Com a redação adotada o preceito se torna completamente inútil.

Há uma forte corrente de opinião pública favorável à incorporação da importância total das multas ao erário. Por outro lado, os homens que têm tido responsabilidade na gestão das nossas finanças julgam que a extinção do regime de participação dos fiscais nas multas se refletirá na arrecadação, que decrescerá por falta de interêsse na fiscalização.

Se se trata de um mal inevitável, convém reduzi-lo ao mínimo. Tal o sentido da emenda".

Não prevaleceu, entretanto, o dispositivo constante do projeto da Constituição, sendo mantido o silêncio observado pela Carta de 1937, que deixara a matéria para a legislação ordinária.

Na discussão do projeto, o deputado Sousa Costa, que à sua larga experiência de banqueiro reunia a adquirida no cargo de Ministro da Fazenda, por êle exercido durante vários anos, defendeu com exuberância a necessidade de ser mantida a participação, nas multas, dos funcionários que levantam as infrações, sem o que o fisco viria a sofrer vultosos prejuízos.

O silêncio da Constituição deixou em pleno vigor os dispositivos que reconhecem o direito à participação, sendo êsse o regime atual, suscetível, entretanto, de ser substituído pelo contrário, por uma nova lei, o que reabre o debate sôbre a conveniência ou não da participação.

Examinada a questão à luz da moral, não é possível deixar-se de reconhecer razão aos que combatem a adoção da medida. Mas nem sempre (também se há de reconhecer) está no interêsse do Estado pôr certas leis em consonância absoluta com as normas, cujo conjunto Augusto Comte situou no degrau mais alto de sua classificação de ciência como a mais complexa de tôdas. E' o caso, *exempli gratia*, das leis de defesa da existência do Estado, na esfera política, e das de defesa do interêsse econômico e financeiro, na esfera fiscal.

A prática tem demonstrado que grande número de funcionários encarregados de zelarem pela exata aplicação das leis fiscais, se conduzem com indiferentismo ao interêsse do fisco quando a lei não lhes dá margem a participarem dêle.

E' lastimável ter-se de reconhecer que há funcionários capazes de trair o seu dever por essa forma, mas, como não é possível negar a sua existência, a lei, tendo em vista a razão prática, há de escolher entre o dilema de conceder a participação, afastando-se da razão pura, ou a descurar do interêsse do fisco, para manter-se de acôrdo com os princípios rígidos da moral.

Como decidir esta *vexata questio*?

Os intransigentes optam, naturalmente, pela segunda solução, por ser de dois gumes o argumento, e entenderem que melhor é que o fisco sofra os prejuízos do que se conspurque a lei para evitá-los. Sustentam, porém, os que optam pela solução contrária, que a transigência não importa em concessão que se possa considerar indigna de figurar na lei, vendo nela, quando muito, um mal necessário e foi êsse o ponto de vista defendido na Assembléia Constituinte pelo deputado Daniel de Carvalho e que tem prevalecido em nossa legislação fiscal, a despeito da tenaz oposição movida pelos que lhe são contrários.

Incorporada, como está, ao nosso regime fiscal, é indispensável, entretanto, que se dê à participação nas multas um entendimento consentâneo com

a finalidade visada pelo lei, que é fortalecer os órgãos de fiscalização pelo interêsse direto que concede aos que revelam as infrações e as levam ao conhecimento das autoridades para o devido processamento.

Na prática, porém, a deturpação dessa finalidade tem conduzido a abusos que precisam ser evitados.

Não basta que sejam excluídos do direito à participação no produto das multas, no todo ou em parte, os funcionários que as impuserem ou confirmarem, como se procede atualmente, e chegou a figurar na Constituição de 1934 entre as suas Disposições Gerais, e, por desnecessária, não foi reproduzida na vigente, embora figurando no projeto submetido à Assembléia Constituinte, pois regra de comezinha moralidade, a de não permitir que o juiz participe de vantagens resultantes da pena por êle imposta, não se justifica a sua presença, como norma específica, nem mesmo na lei comum, bastando que esteja implícita no texto regulador da matéria; é indispensável que só seja reconhecido o direito ao funcionário que contribuir, com o seu esfôrço pessoal, para o descobrimento da infração, ou ao que, quando esta foi revelada por pessoa estranha ao funcionalismo, concorrer para que a infração seja individuada, pelo seu enquadramento na sanção legal, porque, fora daí, aquilo que só se admitia como um mal necessário para a defesa dos interêsses do fisco, passa a ser uma fonte de provento ilícito, pôsto não autorizado pela lei, além de constituir um atentado àqueles interêsses, uma vez que dar ao funcionário uma parte da multa a que não fez jus, importa em tirar do fisco a parte indevidamente adjudicada, por outra forma recolhida ao erário como renda eventual.

E' o que está expresso no art. 101 do Regulamento do Sêlo (decreto n.º 1.137, de 1936) *in verbis*: "Tôda multa fiscal, compreendida também a revalidação de que cogitam as letras *c, d, e,* do art. 63, constituirá renda eventual da União e cinquenta por cento da quantia efetivamente arrecadada será adjudicada a quem tiver dado causa eficiente à sua imposição e cobrança, mediante autuação, notificação, representação, denúncia ou informação".

Se a denúncia vier de pessoa estranha, o caso será regulado pelo § 3.º do dito art. 101: "Se para apuração de denúncia, forem preciso diligências no estabelecimento do denunciado, a cota será repartida entre o denunciante e o funcionário que fizer a diligência".

Obedece a essa mesma orientação o Regulamento Bancário (decreto n.º 14.728, de 16 de março de 1921), ao dispor que: "Art. 75. Da importância das multas, dois terços serão adjudicados à Fazenda Nacional e a terceira parte restante aos funcionários da Inspetoria, que, por diligência própria, descobrirem a infração. — § 1.º — No caso de infração ser verificada por pessoa estranha à Inspetoria, a cota será dividida em partes iguais, entre estas e o funcionário que verificar as infrações, deduzida a importância pertencente à Fazenda Nacional. — § 2.º — Será considerado denunciante aquêle que, em documento devidamente assinado, levar ao conhecimento de qualquer autoridade o fato considerado contravenção pelo presente regulamento".

Se o auto de infração não existiria sem a denúncia, quem dá causa eficiente à imposição da multa não é o que lavra o auto, por dever de ofício, mas o denunciante.

O auto de infração, mera formalidade extrínseca determinada pela lei para o início do processo fiscal, só cria direito ao recebimento da cota-parte, para quem o lavra, quando o autuante é também o revelador da infração, conclusão que decorre bem clara do texto do art. 101 do Regulamento do Sêlo, onde não se fala sòmente em autuação.

A condição substancial, intrínseca, imposta pela lei, para a adjudicação dos 50% da multa, é que haja quem tenha dado causa eficiente a sua imposição e cobrança. O meio usado tanto pode ser a autuação, como a notificação, a representação, a denúncia ou a simples informação.

Se alguma dessas formalidades extrínsecas é usada por quem não deu causa eficiente à imposição e cobrança da multa fiscal, escapa-lhe o direito à adjudicação dos 50% da quantia efetivamente arrecadada em conseqüência da multa, regendo-se o caso pelo disposto no art. 517, § 1.º, do Regulamento Geral de Contabilidade Pública, que manda excluir do direito à cota-parte os autuantes que houverem agido por determinação superior, em conseqüência de denúncia estranha.

O Regulamento Bancário, tão explícito quanto o do sêlo, prevê a hipótese de a denúncia ter sido dada por pessoa estranha à Fiscalização Bancária, para mandar que, nesse caso, a cota a adjudicar seja repartida em partes iguais pelo denunciante e o funcionário que verificou se, de fato, a infração existia.

Como se vê dos textos transcritos, não encontra apoio na lei a praxe geralmente adotada de atribuir-se participação na multa ao funcionário que não foi o revelador da infração ou que não contribuiu eficientemente para o seu enquadramento no dispositivo legal que a define, apresentando-se casos em que a participação foi concedida a funcionários que intervieram no processo por determinação da autoridade superior, com flagrante desrespeito ao disposto no art. 517, § 1.º, do Regulamento Geral de Contabilidade Pública e prejuízo para o erário da cota-parte que lhes fôr paga.

Funcionando como substituto eventual do Consultor Geral da República, que afirmara suspeição no processo, tomei conhecimento de caso, em que as infrações foram descobertas, individuadas e denunciadas pelo Banco do Brasil, nas suas mínimas particularidades, tendo sido a denúncia distribuída pelo diretor do Serviço a um oficial administrativo, para o fim especialmente indicado de lavrar o auto de infração, despacho cumprido pelo referido oficial administrativo na sua mesa de trabalho na repartição, jogando exclusivamente com os elementos fornecidos pelo Banco do Brasil. Imposta a multa e recolhida a sua importância ao Tesouro, requereu êle a cota de 50% na mesma, na vultosa importância de Cr$ 74.260,50, que lhe foi mandada pagar, a despeito de o caso estar nìtidamente enquadrado no art. 517, § 1.º, do Regualmento Geral de Contabilidade Pública.

Como se tratava de infração do Regulamento Bancário, o pagamento de 50% do valor da multa também não encontrava apoio nas disposições dêsse Regulamento, pelo qual a cota de participação é apenas de um têrço, nos têrmos do art. 75 e seus § § 1.º e 2.º, não revogados pelo decreto n.º 23.258, de 19-10-933, que alterou sòmente as penas aplicáveis, conservando o regime de sua imposição.

A razão por que o legislador adotou critério diverso, quanto à cota a adjudicar, apenas a têrça parte nas infrações do regulamento bancário, enquanto que concede a metade nas demais infrações, é matéria que se presta a especulação *de jure constituendo*, mas, apesar de não ser fácil atinar qual tenha sido ela, o fato é que a disparidade se tem mantido desde que entrou em vigor aquêle regulamento em novembro de 1921.

As autoridades fiscais, depois de extinta a antiga Inspetoria Geral dos Bancos, que ficaram investidas das atribuições conferidas a esta, nas decisões que proferem, têm equiparado tôdas as infrações sujeitas a multas, para o efeito da concessão da cota de 50%, aos que reconhecem com direito a participar das impostas. Contra essa generalização às infrações do regulamento bancário, sempre se manifestou o ilustre Francisco Sá Filho, na Procuradoria Geral da Fazenda Pública, e certamente a razão está com êle, eis que continuam em pleno vigor o art. 75 e seus §§ 1.º e 2.º do dito regulamento, sendo defeso às autoridades chamadas a aplicá-los decidir de outra forma.

Tomei, como exemplo, para base dêste estudo, os regulamentos do sêlo e das operações bancárias, por divergirem da cota-parte artibuída aos reveladores das infrações nêles capituladas.

Em regra, a legislação fiscal adota a cota de 50%, constituindo, quiçá, exceção única a relativa a operações bancárias.

A participação nas multas por infração do regulamento para a cobrança e fiscalização do impôsto de renda, aprovado pelo decreto n.º 24.239, de 22-12-1947, é também de 50% das quantias efetivamente arrecadadas, mas a sua distribuição, que é feita pelo regime original estabelecido nos arts. 153 e seus § § 1.º a 5.º e 154, afasta-se do comum dos outros regulamentos.

A cota de 50% é escriturada em conta especial e constituirá um fundo a ser distribuído anualmente pelos servidores lotados e com efetivo exercício na Divisão do Impôsto de Renda e repartições subordinadas (art. 153), inclusive os chefes de portaria, os contínuos e os serventes com efetivo exercício naquela Divisão ou suas Delegacias (§ 1.º).

A distribuição abrange tôdas as multas efetivamente arrecadadas, mas, conforme a cobrança resultar de diligência, representação ou denúncia de qualquer origem, ou resultar de diligência realizada independentemente de denúncia ou representação, ou decorrer de representação ou denúncia que não dê lugar a diligência, na primeira hipótese será feita (§ 2.º): *a*) 10%, ao autor ou autores da denúncia ou representação; *b*) 10%, ao servidor ou servidores que efetuarem a diligência ou apurarem a procedência da denúncia ou representação; *c*) 30%, ao fundo a que alude a cabeça do artigo; — na segunda

hipótese (§ 3.°): os 20% provenientes da soma das percentageens de que tratam as alíneas *a* e *b* do § 2.° serão integralmente adjudicados, no primeiro caso, ao autor ou autores da diligência, e, no segundo, ao autor ou autores da representação ou denúncia, ficando proibidos de participar das percentagens referidas nas ditas alíneas quem impuser ou confirmar a multa, assim como o denunciante que acusar firma de que seja ou tenha sido auxiliar ou preposto, nesse caso, a totalidade das mesmas percentagens caberá aos servidores que efetuarem a diligência ou apurarem a procedência da denúncia ou representação (§ 4.°); se as multas forem arrecadadas em virtude de lançamento *ex-officio* proveniente de denúncia ou representação, baseado em elementos cadastrais conhecidos da repartição, a percentagem mencionada no art. 153 será integralmente levada ao fundo de que trata êsse dispositivo (art. 154).

A singularidade dêsse regime, que se pretende apoiar, ser típico do sistema de arrecadação do impôsto de renda, para afastá-lo do critério geralmente adotado nos demais impostos, quanto ao fundamento da participação, consiste em não concedê-la sòmente aos que contribuírem por sua ação pessoal para a revelação das infrações e imposição das respectivas multas, mas, também, a todos os que constituem o órgão encarregado da cobrança e fiscalização do impôsto.

A justiça do disposto no art. 154 é contestável, porque o fato de serem conhecidos da repartição os elementos cadastrais em que se baseou a denúncia ou representação, não tira ao lançamento feito *ex-officio* a causa imediata da arrecadação da multa — a denúncia ou representação, sem as quais o lançamento continuaria inexistente, com a agravante de que assim ocorria por negligência da repartição, omissa no lançamento, a despeito dos elementos cadastrais de que dispunha.

Em conclusão. A participação nas multas fiscais, adotada na nossa legislação para fortalecer os órgãos de fiscalização, só deve ser atribuída a funcionário público, se foi da sua intervenção que resultou a descoberta da infração ou seu enquadramento no dispositivo que a capitula, porque só nesses casos se justifica a mesma participação, apenas tolerada como um mal necessário à defesa dos interêsses do fisco e nunca, se apenas resultante do cumprimento de ordem da autoridade superior, apenas para regularidade do processamento de infração já devidamente enquadrada no dispositivo infringido, com os elementos postos à disposição da mesma autoridade, sendo essa a única interpretação que pode ser dada aos dispositivos legais que regulam a matéria.

No caso especial do impôsto de renda, as quantias resultantes de multas impostas a infratores do regulamento, na parte não destinadas a reforçar os vencimentos dos serventuários lotados na repartição, obedecem também ao critério comum, exceção feita para o disposto no art. 154, de contestável justiça.