



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**MARIANA GORDIANO MORGAN**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA MULTA TRIBUTÁRIA  
QUALIFICADA PREVISTA NO ARTIGO 44, §1º, DA LEI Nº  
9.430/1996**

Salvador  
2023

**MARIANA GORDIANO MORGAN**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA MULTA TRIBUTÁRIA  
QUALIFICADA PREVISTA NO ARTIGO 44, §1º, DA LEI Nº  
9.430/1996**

Monografia apresentada ao curso de graduação em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito  
parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito.

Orientador: Prof. Angelo Boreggio

Salvador  
2023

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**MARIANA GORDIANO MORGAN**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA MULTA TRIBUTÁRIA  
QUALIFICADA PREVISTA NO ARTIGO 44, §1º, DA LEI Nº  
9.430/1996**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,  
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / 2023

## AGRADECIMENTOS

Neste momento tão especial da minha vida, repleto de emoção e alegria, concluo a minha graduação. E, apesar da ansiedade para dar os próximos passos rumo ao futuro cheio de promessas e desafios, não poderia deixar de reconhecer o esforço e a ajuda de pessoas muito queridas, que me incentivaram e guiaram em cada etapa desta jornada. Agradeço a Deus por ter me concedido saúde, inspiração e sabedoria necessárias para trilhar este caminho com coragem e entusiasmo, na busca do meu desenvolvimento. A toda minha família, em especial, meus avós, Liná e César, e meus pais, Vanessa e Antonio, agradeço pelo amor incondicional, paciência e pela dedicação que sempre tiveram comigo. Foram vocês que me deram tudo o que tenho e me possibilitaram ser quem eu sou. Serei eternamente grata e dedico a vocês a minha vitória na realização deste sonho! Aos meus chefes e colegas do Nogueira Reis Advogados, agradeço a oportunidade de aprendizado e evolução profissional, ao lado de pessoas tão engrandecedoras. Vocês foram fundamentais nesta trajetória da minha formação, inspirando-me em todos os sentidos, sobretudo na decisão de atuar na advocacia tributária. Não poderia deixar de agradecer, também, aos meus amigos e às minhas amigas do BDT, por todo o carinho e apoio ao longo desses anos. Desde a nossa infância, temos compartilhado juntas momentos de alegria e crescimento, e me sinto extremamente grata por ter vocês na minha vida, me trazendo a força necessária para enfrentar os próximos desafios. E a Victor, minha fonte de inspiração como ser humano, agradeço por seu amor e confiança. Você trouxe sentido aos meus sonhos, me encorajou, me ensinou e me mostrou, desde o primeiro momento, a profissional que um dia eu almejo ser. Sem você e sem a sua influência, essa conquista não teria o mesmo significado. Com vocês ao meu lado, tudo isso se tornou realidade e poderei iniciar a minha carreira, como venho sonhando. Espero poder retribuir a todos e ao mundo as bênçãos que me foram concedidas.

“Disciplinar-se a fazer o que você sabe que é certo e importante, embora difícil, é a estrada para o orgulho, a autoestima e a satisfação pessoal”.

Margaret Thatcher

## RESUMO

Este trabalho possui como objetivo a análise aprofundada da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade da multa tributária qualificada prevista no artigo 44, §1º, da Lei Federal nº 9.430/1964, no caso do cometimento das práticas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, as quais correspondem aos ilícitos tributários de sonegação, fraude e conluio praticados de forma dolosa, mediante o estudo de princípios constitucionais, tais como o Princípio da Vedação ao Confisco, o Princípio da Razoabilidade e o Princípio da Proporcionalidade, e a sua aplicação às multas diante da sua natureza sancionatória e incompatível com o conceito de tributos, bem como a ponderação da finalidade da multa tributária qualificada com o objetivo de coibir o cometimento de práticas gravosas e da burla à Administração Tributária, utilizando, para isso, orientações doutrinárias clássicas e contemporâneas. Será feita, também, uma análise das decisões proferidas na via administrativa e judicial atreladas à matéria, fazendo uma previsão do julgamento do Recurso Extraordinário nº 736.090, submetido à sistemática de Repercussão Geral sob o Tema nº 863, o qual visa discutir a constitucionalidade dessa multa tributária qualificada, tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório utilizando, como base, as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sobre a suposta limitação do arbitramento do percentual da multa tributária em 100% da obrigação tributária principal, e a reflexão de se os argumentos utilizados em cada uma dessas decisões se caracterizam como suficientes e justificam a consolidação dessa jurisprudência, ou se se limitam à reprodução de argumentos insuficientes já proferidos, com a finalidade de evitar uma insegurança jurídica causada pelo Supremo Tribunal Federal.

**Palavras-chave:** constitucionalidade; multa tributária; multa qualificada de 150%; princípios constitucionais; vedação ao confisco; proporcionalidade; razoabilidade; Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal.

## ABSTRACT

This research aims to provide an in-depth analysis of the constitutionality or unconstitutionality of the qualified tax penalty prescribed in Article 44, Paragraph 1, of Federal Law No. 9,430/1964, in cases of offenses defined in Articles 71, 72, and 73 of Law No. 4,502/1964, which correspond to tax offenses of evasion, fraud, and collusion committed intentionally. The study focuses on constitutional principles such as the Principle of Non-Confiscation, the Principle of Reasonableness, and the Principle of Proportionality, and their application to penalties due to their punitive nature and incompatibility with the concept of taxes. Additionally, it involves weighing the purpose of the qualified tax penalty in order to deter harmful practices and circumvention of the Tax Administration. Classic and contemporary doctrinal guidelines will be used for this analysis. Furthermore, this paper examines administrative and judicial decisions related to this matter, providing an overview of the anticipated ruling of Extraordinary Appeal No. 736,090, submitted under the General Repercussion System under Theme No. 863. This appeal aims to discuss the constitutionality of the qualified tax penalty, considering the constitutional prohibition of confiscatory effects. It also takes into account previous Supreme Court decisions regarding the alleged limitation of setting the penalty at a maximum of 100% of the principal tax liability. The paper reflects on whether the arguments used in each of these decisions are sufficient and justify the consolidation of this jurisprudence, or if they merely reproduce inadequate arguments to avoid legal uncertainty caused by the Supreme Court.

**Keywords:** constitutionality, qualified tax penalty, 150%, constitutional principles, non-confiscation principle, proportionality, reasonableness, General Repercussion in the Federal Supreme Court.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
des.	desembargador
HC	<i>Habeas Corpus</i>
MP	Ministério Público
ONU	Organização das Nações Unidas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJBA	Tribunal de Justiça da Bahia
CTN	Código Tributário Nacional



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	09
<b>2 DA MATERIALIDADE REFERENTE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS: DA SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM A NATUREZA JURÍDICA DE TRIBUTOS</b>	11
2.1 DA DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTOS E MULTAS	11
2.1.1 Dos tributos como manifestação de condutas lícitas: notas fundamentais	19
2.1.2 A multa como reflexo de atividades ilícitas: natureza preventiva e sancionatória	23
<b>3 DAS CONDUTAS ELENCADAS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73 DA LEI FEDERAL Nº 9.430/1996</b>	36
3.1. DA SONEGAÇÃO	36
3.2 DA FRAUDE FISCAL E OS VÍCIOS DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS	41
3.3 DO CONLUÍO	44
3.4 DA AFERIÇÃO DO DOLO NO COMETIMENTO DAS INFRAÇÕES	44
<b>4 DAS MULTAS PUNITIVAS TRIBUTÁRIAS ARBITRADAS EM 150% À LUZ DA ANÁLISE CONSTITUCIONAL: PERSPECTIVAS NORMATIVAS E JURISPRUDENCIAIS</b>	53
4.1 UM ESTUDO DA PRINCIPIOLOGIA CONSTITUCIONAL	54
4.1.1 Do Princípio da Vedação ao Confisco	54
4.1.2 Do Princípio da Vedação ao Confisco e sua aplicação às multas tributárias	57
4.1.3 Do Princípio da Proporcionalidade e a Proibição do Excesso	61
4.1.4 Do Princípio da Proporcionalidade e o <i>bis in idem</i> da multa qualificada com a Lei nº 8.170/1990	66
4.1.5 Do Princípio da Razoabilidade	69
4.2 DA ANÁLISE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A MULTA DE 150%	71
<b>5 CONCLUSÃO</b>	84
<b>REFERÊNCIAS</b>	87

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como propósito realizar uma análise profunda sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade das multas tributárias punitivas arbitradas no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor da obrigação tributária principal, nos casos em que se verifique o cometimento de alguma infração tributária pelo contribuinte, mediante práticas dolosas de sonegação, fraude ou conluio. O tema em questão será examinado sob o prisma dos princípios constitucionais envolvidos, das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, bem como de diversos estudos doutrinários sobre a matéria.

A multa qualificada tributária, disciplinada no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, se caracteriza como uma duplicação da multa de ofício comum, arbitrada no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), fundada no mesmo dispositivo legal, em seu *caput*. Para a sua aplicação, faz-se necessária a constatação e comprovação, pela Fiscalização, do cometimento dos crimes de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, respectivamente, e, além disso, a aferição do elemento do dolo nas condutas, de acordo com entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), além da jurisprudência dos Tribunais.

A maior controvérsia em torno deste tema reside na possibilidade ou não de aplicação do Princípio constitucional do Não Confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. Este princípio, por sua vez, veda a utilização de tributo com efeito de confisco, ou seja, a instituição de tributos de forma excessivamente onerosa em face do contribuinte. Neste sentido, muito se discute na doutrina e na jurisprudência se este princípio estaria restrito somente aos tributos, isto é, às obrigações tributárias principais, ou se também poderia ter o seu alcance estendido às multas tributárias.

É importante esclarecer, ainda, que este trabalho não busca tratar do tema sob o enfoque das multas moratórias, pois o direcionamento pretendido visa apenas analisar as multas de natureza punitiva. Esta opção se deu em virtude de as multas moratórias não possuírem um caráter sancionatório, tratando-se apenas de um acréscimo legal imposto ao contribuinte pela mera falta de recolhimento do tributo dentro do prazo de vencimento, antes do início de um procedimento fiscalizatório.

De todo modo, sobre esta controvérsia, o Supremo Tribunal Federal já firmou entendimento no sentido de que a multa moratória arbitrada em 20% (vinte por cento) sobre o valor da obrigação tributária principal não se caracteriza como confiscatória, ao passo em que

o percentual de 200% (duzentos por cento) seria considerado abusivo, restando pendente a este Tribunal se pronunciar acerca da constitucionalidade dos percentuais fixados entre 21% e 199% (Recurso Extraordinário nº 582.461, Tema 214).

Quanto às multas punitivas, por sua vez – instituto de maior enfoque deste trabalho –, podem ser conceituadas como a sanção prevista na legislação com o objetivo de coibir a burla à atuação da Administração Tributária. Em outras palavras, trata-se de penalidades aplicadas ao contribuinte nos casos em que se verifica o descumprimento voluntário das obrigações tributárias. Em tais circunstâncias, diante do caráter pedagógico da sanção, muito se discute sobre a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, desde que respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria.

Assim, considerando este objetivo, nos casos de aplicação da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), em que se busca coibir a prática de infrações à legislação tributária mediante o emprego doloso das condutas de sonegação, fraude ou conluio, torna-se imprescindível a análise do tema à luz da Constituição Federal, especialmente do mencionado Princípio da Vedação ao Confisco, além do Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio da Proporcionalidade, dentre outros previstos no ordenamento jurídico brasileiro.

Diante desta relevante discussão, o Plenário do Supremo Tribunal Federal submeteu a temática discutida no RE 736090 à sistemática da Repercussão Geral, sob o Tema nº 863, para que seja pacificada definitivamente a controvérsia se as multas punitivas tributárias podem ser arbitradas em percentuais superiores a 100% do valor correspondente à obrigação tributária principal, nos casos em que for constatado o cometimento dos crimes de sonegação, fraude ou conluio.

Destarte, diante da dificuldade de se alcançar um consenso na doutrina e na jurisprudência acerca da constitucionalidade ou não da aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, especialmente em razão da pendência de análise definitiva da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, torna-se relevante o aprofundamento do estudo acerca desta questão, a fim de que as autoridades administrativas não continuem a praticar atos que venham a ser considerados inconstitucionais, realizando lançamentos tributários que impliquem a oneração excessiva dos contribuintes.

## 2 DA MATERIALIDADE REFERENTE ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS: DA SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM A NATUREZA JURÍDICA DE TRIBUTOS

### 2.1 DA DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTOS E MULTAS

Paulo de Barros Carvalho (2019) elenca que há diversas formas de sanções tributárias previstas pelo legislador brasileiro que poderão ser aplicadas em consequência do cometimento de um ato ilícito praticado pelos contribuintes. São elas as seguintes espécies: i) penalidades pecuniárias, ii) multa de ofício, iii) multa punitiva ou por infração, iv) multa isolada, v) multa agravada, vi) multa de mora, vii) juros de mora, viii) acréscimos legais, ix) correção monetária e x) outras providências, como apreensão de mercadorias e de documentos. Todavia, o objeto de enfoque deste trabalho restringir-se-á às sanções tributárias da espécie multas e penalidades pecuniárias.<sup>1</sup>

Explica, ainda, que as penalidades pecuniárias se apresentam como o instituto mais expressivo do desígnio punitivo que a ordem jurídica determina, em virtude do comportamento transgressor daqueles que a praticam. Isso porque, ao lado do efeito psicológico e pedagógico que impõem, dissuadindo, muitas vezes, o sujeito passivo a praticar um ilícito tributário, acabam por ser o modo mais efetivo de punir o autor de uma infração já efetivamente cometida, tendo em vista que agravam significativamente o débito fiscal e, quase sempre, são fixadas em percentuais sobre o valor do tributo devido, como é o caso do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/64<sup>2</sup>, objeto deste estudo.

No caso do artigo supracitado, o montante do tributo lançado na autuação fiscal se caracteriza como a base de cálculo e o percentual da multa corresponderia à alíquota, fazendo analogia com o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. Outrossim, podem aparecer, também, como uma importância já determinada e sem oscilações, apresentando apenas um valor mínimo e um valor máximo a ser aplicado pela autoridade administrativa, de acordo com o seu entendimento sobre o caso concreto.

Na sequência, em relação às multas tributárias, podem se caracterizar como penalidades aplicadas em decorrência do descumprimento da lei tributária, seja pela falta ou

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo. Saraiva jur. 2019.

<sup>2</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...) § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

pelo atraso da entrega relacionada à obrigação principal ou acessória, sendo, portanto, penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida por lei, o que demonstra que todas as multas possuem função de sancionar o sujeito a ela submetido.

Por possuírem essa intenção de sancionar o sujeito passivo, pode-se dizer, também, que as multas tributárias possuem caráter pessoal, pois, como aduz Paulo de Barros Carvalho (2019) citando Temístocles Brandão Cavalcanti (1973), “podem ser consideradas indenizações, mas visam, antes de tudo, a coagir o contribuinte: é processo de intimidação. Mesmo a multa de mora pode ser assim considerada, para coagir o contribuinte a pagar com pontualidade o seu débito”<sup>3</sup>. Inclusive, tal entendimento levou o Supremo Tribunal Federal a consolidar o entendimento no Enunciado nº 565 de sua Súmula, que assim dispõe: “a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.<sup>4</sup>

Sendo assim, independentemente do nome que se dê às multas e do seu caráter preventivo, todas as multas terão, necessariamente, natureza de sanção, em decorrência do não cumprimento de uma determinação legal. Dito isso, torna-se importante estudar as subespécies das multas tributárias, para que se identifique o critério sancionador de cada uma.

Como o próprio nome já sugere, a multa de ofício corresponde ao procedimento para a constituição do consequente sancionatório: o lançamento de ofício, indicando que é uma espécie de sanção aplicada pela autoridade administrativa mediante lavratura de auto de infração ou imposição de multa (AIIM). As multas de ofício são comumente da espécie punitiva, o que não obsta a existência de multas moratórias de ofício, assim como as espécies punitivas em sentido estrito, se diferenciando no fato de que as moratórias podem ser arbitradas tanto por lançamento de ofício quanto por homologação do sujeito, enquanto as multas punitivas terão o seu arbitramento sempre de ofício.

A multa punitiva ou por infração, por sua vez, se apresenta como uma das espécies de sanções tributárias mencionadas, que consiste em uma prestação pecuniária, compulsória, que decorre da prática de infrações, ações ou omissões do sujeito passivo contrárias à lei fiscal, se caracterizando como sanção de ato ilícito, de caráter intimidatório – além de repressivo, como visto –, aplicada por ato jurídico próprio e submetidos ao devido processo legal.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo. Saraiva jur. 2019, p 540, apud Temístocles Brandão Cavalcanti, **Teoria dos Atos Administrativos**, 1973, p. 163

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 278.710 AgR**. Agravante: União. Agravado: Massa Falida de Fermann CR Comercio do Vestuário LTDA. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 20 de abril de 2010. Disponível em: [https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2033#:~:text=A%20multa%20fiscal%20morat%C3%B3ria%20constitui,no%20cr%C3%A9dito%20habilitado%20em%20fal%C3%A7%C3%A2ncia.&text=Constitucional](https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2033#:~:text=A%20multa%20fiscal%20morat%C3%B3ria%20constitui,no%20cr%C3%A9dito%20habilitado%20em%20fal%C3%A7%C3%A2ncia.&text=Constitucional. Acesso em 8 de mai. 2023). Acesso em 8 de mai. 2023

Já a multa isolada é a classificação que se dá ao procedimento sancionatório que, como indicado pelo próprio nome, exige a multa por algum motivo que a lei determina. A título exemplificativo, a multa isolada ocorrerá nos casos em que o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto em lei, de acordo com a previsão do inciso II do §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, assim como dos incisos III a V do mesmo dispositivo legal (todos já revogados pela Lei nº 11.488/2007).

As multas de mora também se caracterizam como penalidades pecuniárias. Contudo, não possuem o viés punitivo em sentido estrito. Nessa espécie, o que prevalece é o intuito indenizatório em razão de ter havido um atraso no pagamento daquele tributo devido, que pode acarretar inconvenientes na atividade Estatal, independentemente se essa conduta omissiva tenha sido desprovida de dolo, reafirmando a sua natureza eminentemente indenizatória.

Por fim, a multa qualificada se caracteriza como espécie de multa que é agravada quando se observa o cometimento doloso de simulação, fraude ou conluio na prática do ato jurídico tributário. Assim, essa espécie de multa é aplicada quando a Fiscalização demonstra, com meios seguros de prova, por intermédio de lavratura de Auto de Infração, a presença da conduta intencional do sujeito passivo de atuar dolosamente contra os interesses da Administração Tributária.

Ainda sobre a multa qualificada, imperioso acrescentar que, para a sua caracterização, torna-se necessária “a presença de fato doloso, fraudulento ou simulado devidamente provado, para se produzir a correta subsunção do fato infracional à norma autorizadora do agravamento da penalidade”.<sup>5</sup> Ademais, a sua constituição ocorre mediante lançamento de ofício, sendo, portanto, também classificada como “multa de ofício”, e decorre da prática de infrações, ações ou omissões à lei fiscal, sendo, também, considerada como multa punitiva.

Essas multas qualificadas, que são objeto deste estudo, normalmente são aplicadas no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), tendo como objetivo a intimidação do sujeito infrator a não praticar transgressões à lei fiscal. Algumas condutas que podem ensejar a aplicação desta multa são: informações dissonantes na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e nos livros fiscais, uma vez que se entende que haveria a intenção de fraudar a Fiscalização, sendo justificável a aplicação da multa de 150%. Em termos de linguagem das provas, sendo as informações de valores na DCTF e DIPJ diferentes das dos livros fiscais, entende-se que há uma intenção de enganar a Fiscalização mediante

---

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo. Saraiva jur. 2019, p. 544

uma simulação, o que, neste caso, ensejaria a aplicação da multa agravada, à luz do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.<sup>6</sup>

Contudo, em relação às multas punitivas, instituto de maior enfoque deste trabalho, o Plenário do Supremo Tribunal Federal submeteu o Recurso Extraordinário (RE) nº 736090 à sistemática da Repercussão Geral, sob o Tema nº 863. No referido julgado, o objetivo será decidir acerca da possibilidade de aplicação de percentuais superiores a 100% (cem por cento) quando verificada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio, o que será objeto de maiores aprofundamento do presente estudo.

Para diferenciar os institutos do tributo e da multa tributária, primeiramente, faz-se necessária uma análise do art. 3º do Código Tributário Nacional. Segundo o dispositivo, tributos devem ser obrigações pecuniárias previstas em lei, que não se caracterizem como sanções por ato ilícito, e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Assim, da análise do conceito estabelecido pelo citado artigo, pode-se concluir facilmente que qualquer instituto advindo de um ato ilícito não pode ser caracterizado como tributo, fato que, por sua vez, assumiria o caráter de multa.<sup>7</sup>

Nesse viés, como ensinado por Ricardo Alexandre (Direito Tributário Esquematizado, 2016), ao abordar as diferenças entre tributos e multas, deve-se ponderar que, apesar de ambos serem receitas derivadas, a multa é, por definição, justamente o que o tributo, também por definição, está impedido de ser: a sanção, a penalidade aplicada em razão do cometimento de um ato ilícito.<sup>8</sup>

Da análise dos elementos que compõem o conceito de multa e tributo, observa-se que a incompatibilidade entre os institutos reside no fato de que aquela é exigida em decorrência do ato ilícito, ao passo que este, por sua vez, não pode assumir um caráter sancionatório. Contudo, em relação aos demais elementos previstos no art. 3º do CTN, não se verificam diferenças entre tributos e multas, pois ambos necessitam que a sua instituição decorra de exigência legal, como obrigação compulsória, sendo cobrados mediante autoridade administrativa plenamente vinculada, e assumem a natureza de prestação pecuniária devida aos cofres públicos.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo. Saraiva jur, 2019

<sup>7</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

<sup>8</sup> ALEXANDRE, Ricardo, **Direito Tributário Esquematizado** 10ª ed., São Paulo, Editora Método, 2016.

<sup>9</sup> COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

Como bem pontua Regina Helena Costa (2017), insta acrescentar que tributo e multa também se diferenciam no que tange à sua classificação. Assim, enquanto o primeiro se caracteriza como uma obrigação tributária principal, decorrente da consumação do fato gerador, a multa se apresenta como uma obrigação tributária acessória, condutas que compreendem sempre um “fazer” ou “não fazer”, que se converterá em principal acaso não seja cumprida.<sup>10</sup>

Sobre o conceito das obrigações tributárias principais, tem-se a definição do artigo 114 do CTN, a qual dispõe que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência<sup>11</sup>. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2007) define o conceito de obrigação tributária:<sup>12</sup>

Diríamos que ela é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo, ou de não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos tem o direito de constituir contra o particular um crédito.

Contudo, insta destacar que, caso ocorra o descumprimento de alguma das obrigações acessórias, surge para o Estado a prerrogativa de sancionar aquele contribuinte, impondo-lhe uma multa. Nesse sentido, verifica-se que, caso ocorra o descumprimento da obrigação tributária acessória, esta será convertida em obrigação principal, conforme preconiza o artigo 113, §3º, do Código Tributário Nacional<sup>13</sup>:

Observa-se que, em que pese a multa não se enquadrar no conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, o artigo 113, § 3º, do CTN ignora qualquer distinção jurídica entre tributo e multa. De acordo com os ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri (2015):

Evidencia-se do dispositivo acima transcrito que não tem natureza meramente indenizatória a penalidade tributária. O sujeito passivo permanece devedor da obrigação principal, independentemente da obrigação de pagar uma multa por causa de uma infração cometida”.<sup>14</sup>

Sobre os pontos de convergências entre os institutos, verifica-se que ambos se submetem à garantia fundamental prevista no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, a qual

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>11</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, p. 149, 2007.

<sup>13</sup> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, p. 812, 2015.

<sup>14</sup> BRASIL, 1988



preceitua que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.<sup>15</sup> O referido entendimento foi transportado para o âmbito do Direito Tributário através do Princípio da Legalidade, com disposição normativa no art. 150, inciso I, da CF<sup>16</sup>, se caracterizando como uma das limitações do Estado do poder de tributar, e vedando a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

No mesmo sentido, o artigo 97 do CTN determina a necessidade de disposição legal para diversas matérias no âmbito do Direito Tributário, dentre elas a instituição e extinção dos tributos, bem como a sua majoração ou redução, conforme preconizados nos seus incisos I e II<sup>17</sup>. Assim, em observância ao Princípio da Legalidade e ao artigo supramencionado, tanto o tributo como a multa deverão obedecer à legalidade estrita, não sendo passíveis de instituição e majoração mediante atos infralegais, como Decretos, Portarias e Instruções Normativas, ainda que expedidos de forma frequente pela Administração Tributária.

Além disso, a convergência entre os institutos da multa e do tributo pode ser verificada também nas fases de constituição, discussão administrativa e encaminhamento para inscrição em dívida ativa visando posterior apresentação da execução fiscal. Isto porque a Administração Tributária, em atenção ao artigo 161 do CTN<sup>18</sup>, no momento da constituição do crédito tributário mediante o lançamento, já inclui neste, além do crédito tributário que pretende cobrar, a penalidade aplicável através da multa.

Assim, uma vez procedido o lançamento e, dessa forma, constituído o crédito tributário, poderá ser objeto de cobrança pela Administração tanto o pagamento do tributo em questão ou da multa aplicável. À luz do art. 201 do CTN<sup>19</sup>, na situação em que o contribuinte não proceda com o adimplemento do débito, este será encaminhado para a inscrição em Dívida Ativa, com a finalidade de posterior ajuizamento da execução fiscal pelo ente tributante.

---

<sup>15</sup> Art. 150.

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>16</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>17</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

<sup>18</sup> Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

<sup>19</sup> Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Outrossim, o tributo e as multas tributárias gozam de presunção de veracidade e legitimidade. Nesse sentido, a presunção de legitimidade dispõe que os atos praticados pela Administração Pública, até prova em contrário, são emitidos em conformidade com a lei. Já a presunção de legitimidade diz respeito aos fatos, no sentido de que os alegados pela Administração Pública se caracterizam como verdadeiros. Sendo assim, tendo em vista que ambos os institutos gozam dessas presunções, a sua respectiva dívida terá efeito de prova pré-constituída, não havendo qualquer distinção entre eles também neste ponto no que regula o CTN.

O rito de cobrança judicial, feito de maneira idêntica para ambos os institutos, possui previsão no artigo 2º, §2º, da Lei de Execução Fiscal<sup>20</sup>, disposição em que o legislador, ao fixar o conceito de Dívida Ativa da Fazenda Pública, menciona expressamente os débitos não tributários e a multa, tornando clara a inexistência de distinção de qualquer crédito público no tocante a cobrança judicial.

Por fim, outro ponto de convergência entre tributo e multa consiste na discussão acerca da (in)aplicabilidade do Princípio constitucional da Vedação ao Confisco, tema que será explorado de forma detalhada em capítulo específico. Todavia, para fins de compreensão do presente tópico de distinção entre os institutos, torna-se relevante analisar se o aludido princípio constitucional abrange ambos os institutos.

O Princípio da Vedação ao Confisco se encontra disciplinado no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988<sup>21</sup>, o qual determina que é vedado aos entes federativos a utilização de tributo de maneira confiscatória, impossibilitando, assim, o arbitramento das multas em valores demasiadamente onerosos, sob pena de violação ao princípio constitucional.

Para a corrente doutrinária que sustenta a aplicação do princípio às multas, o argumento utilizado é o de que as multas excessivas não podem ser admitidas pelo ordenamento jurídico, e o Princípio do Não Confisco possibilita o reconhecimento da invalidade da aplicação de uma multa desproporcional, tendo, inclusive, o Supremo Tribunal

---

<sup>20</sup> Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...)

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

<sup>21</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Federal já se posicionado dessa forma em diversas oportunidades<sup>2223242526</sup>, e a ausência da menção ao instituto da multa no art. 151, inciso IV, da CF não se apresentou como óbice para o entendimento da Corte Suprema, não havendo impedimento para a redução da multa excessiva e inconstitucional, quando não houver lei posterior mais benéfica, em obediência ao art. 106, II, *c*, do CTN<sup>27</sup>.

Ressalte-se que boa parte da doutrina defende esse entendimento, a exemplo de Regina Helena Costa (2015),<sup>28</sup> a qual sustenta que a aplicação do Princípio do Não Confisco Tributário se apresenta como uma forma de proteção à propriedade privada. Da mesma forma, tem-se Paulo Cesar Baria de Castilho (2002), o qual reflete que, se o Princípio do Não Confisco impõe limites a uma tributação excessiva, deve impor, de igual forma, limites a uma eventual violação ao direito constitucional à propriedade.<sup>29</sup>

Muito embora a Corte Suprema já tenha pacificado entendimento de que tanto os tributos como as multas tributárias devem se submeter ao Princípio constitucional do Não Confisco, ressalte-se que o RE 736090, Tema nº 863 de Repercussão Geral no STF ainda se encontra pendente de julgamento para decidir acerca da possibilidade de aplicação de percentuais superiores a 100% (cem por cento), quando verificada a ocorrência dos crimes de sonegação, fraude e conluio.

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 523471/MG**. Agravante: União. Agravado: Indústria de Calçados Marlin LTDA. Reator: Ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, Julgamento: 06/04/2010. D.J de: 23/04/2010. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>23</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, **Segundo Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 830300** AgR-segundo, Agravante: HSBC Bank Brasil S/A - BANCO MULTIPLO, Agravado: Município de Tubarão, Relator: Min. Luiz Fux, Julgamento: 06/12/2011, D.J de: 22/02/2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1746760>. Acesso em 15 de mai. 2023

<sup>24</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, **Embargos de Declaração recebidos como Agravo Regimental nº 805745**, Embargante: Município de Palotina, Embargado: Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, Relatora: Ministra Rosa Weber, Julgamento: 29/05/2012, D.J de 27/06/2012. Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201800814915&dt\\_publicacao=03/09/2018](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800814915&dt_publicacao=03/09/2018)>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>25</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 632315/PE**, Agravante: Município de Recife. Agravado: Colégio Santa Maria. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, julgado em 14/08/2012, Processo Eletrônico D.J de 14/09/2012. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2751568>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>26</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 637717/GO. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Laboratório Kinder LTDA., Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento: 13/03/2012. D.J de: 30/12/12. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1870859>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>27</sup>Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...) II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

<sup>28</sup> CASTILHO, Paulo Cesar Baria, **Confisco Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002.

<sup>29</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Assim, apesar das diversas convergências e similaridades apresentadas entre os institutos, tributo e multa divergem principalmente a partir do conceito determinante e essencial de tributo disposto no art. 3º do CTN, devido ao surgimento da relação jurídica tributária, uma vez que tributo se torna devido a partir da prática lícita de um fato gerador, ao passo que a multa diante do descumprimento da lei tributária, sendo, portanto, arbitrada em decorrência de um ato ilícito.

### **2.1.1. Dos tributos como manifestação de condutas lícitas: notas fundamentais**

Conforme preconiza o artigo 3º do CTN<sup>30</sup>, os tributos se caracterizam como manifestações de condutas lícitas, e a sua aplicação decorre da prática, por parte do sujeito passivo, de conduta prevista em lei, o que faz incidir o tributo específico. Desse modo, como o conceito de tributo não é compatível com o conceito de ato ilícito, não é possível a incidência tributária sobre condutas com teor ilícito, salvo raras exceções, demonstrando como tributos são manifestações de condutas lícitas.

À guisa de Josiane Minardi (2021), ninguém paga o tributo por ter desrespeitado uma lei, posto que tributo não se caracteriza como uma sanção, ainda menos um castigo. Ao contrário, o sujeito passivo paga o tributo por incorrer em uma situação estabelecida em lei como hipótese de incidência tributária. Em outras palavras, o legislador elege uma situação que, uma vez praticada pelo sujeito passivo, no mundo concreto, estará sujeita à incidência da norma tributária e, por essa razão, irá nascer a obrigação de pagar um tributo.

A título exemplificativo, o fato gerador da incidência do Imposto sobre a Renda (IR) é auferir “renda e proventos de qualquer natureza”, conforme previsto no artigo 153, III, da Constituição Federal<sup>31</sup>. Nesse sentido, quando o sujeito passivo praticar o fato escolhido pela lei para a incidência do IR, qual seja, a obtenção de renda, terá que pagar o imposto, pois praticou o fato previsto em lei. Outro exemplo é o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), caso em que o legislador determinou a hipótese de incidência tributária como a propriedade de veículo automotor, e quando o sujeito passivo passa a ser proprietário de um veículo automotor, será contribuinte do IPVA.

---

<sup>30</sup> MINARDI, Josiane, **Manual de Direito Tributário**, 7ª ed, Salvador, JuspoDIVM, 2021

<sup>31</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

<sup>31</sup> MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**, 7ª ed., Salvador, JusPODIVM, ,2021, p. 29, apud, PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**, 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.14.

Paralelamente, torna-se correto afirmar que o legislador jamais poderá eleger como hipótese de incidência tributária uma conduta ilícita. De acordo com Leandro Paulsen (2012):

O tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar, abstratamente, o ilícito como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude (e.g, definir a alíquota maior para o IR relativamente à renda advinda do jogo do bicho). Entretanto, a ilicitude subjacente é irrelevante. A aquisição de renda e a promoção da circulação de mercadorias, e.g, são abstratamente consideradas, fatos lícitos e passíveis de serem tributados. Se a renda foi adquirida de modo ilegal ou se a mercadoria não poderia ter sido vendida no País, são fatos que desbordam da questão tributária, são ilicitudes subjacentes que não afastam a tributação.<sup>32</sup>

Observa-se que há uma questão acerca da necessidade de tributação de atos lícitos, no sentido de que, muito embora a hipótese de incidência tributária não se refira a ações ilícitas, os frutos de uma atividade ilícita podem ser eventualmente objeto de tributação.

Utilizando novamente o Imposto sobre a Renda (IR) como exemplo citado por Josiane Minardi (2021), conforme suscitado, o fato gerador da incidência tributária é o “auferir renda”, e, uma vez que o contribuinte pratique esse fato gerador eleito pela lei, ele estará obrigado a recolher o IR, independentemente se a atividade responsável pelo auferimento daquela renda se caracterizava como um ato ilícito ou não, uma vez que os frutos dessa atividade ilícita podem perfeitamente ser objeto de tributação. Ressalte-se que não se trata de uma tributação sobre atividade ilícita, mas sim, da ocorrência, no mundo dos fatos, de um fato previsto em lei, conforme o que determina o artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional<sup>33</sup>:

De acordo com o dispositivo supramencionado e com o entendimento demonstrado, na situação de um indivíduo que comercializa entorpecentes, a ilicitude do seu ato se torna irrelevante para fins arrecadatórios, uma vez que o sujeito estará obrigado a pagar o valor a título de IR referente ao auferimento dessa renda. Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento majoritário de que, na situação de venda de drogas, deverá ser pago o imposto previsto em lei, independentemente da ilicitude do ato praticado. É o que preconizou o Acórdão proferido no HC nº 77.530/RS, sob a relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence:<sup>34</sup>

<sup>32</sup> Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraíndo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos

<sup>33</sup> MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**, 7ª ed, Salvador, JusPODIVM, 2021

<sup>34</sup> MINARDI, Josiane, **Manual de Direito Tributário**, 7ª ed., Salvador, JusPODIVM, 2021.

Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: a irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação.

A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constituiu violação do princípio da isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.<sup>35</sup>

Assim, o Direito brasileiro adotou o Princípio da Pecúnia *Non Olet*, que significa que “dinheiro não tem cheiro”, expressão surgida no período do Direito Romano. De acordo com esse princípio, então, o relevante é o conteúdo axiológico do valor de justiça, com o fito de direcionar a exigibilidade da exação para aqueles que possuem capacidade contributiva, mesmo que advinda de atividade ilícita.<sup>36</sup>

Se, por um lado, portanto, tem-se que os tributos se caracterizam como manifestações de condutas lícitas, passa-se, a partir de agora, a explorar a natureza preventiva e sancionatória das multas tributárias como penalidades administrativas em virtude da aplicação de uma coerção do Estado-Lei por decorrência de uma violação de seu direito de crédito, positivando o fato ilícito da relação tributária<sup>37</sup>

Conforme demonstrado, a exceção da tributação dos atos lícitos, de acordo com o entendimento doutrinário e jurisprudencial, reside na aplicação do Princípio da Pecúnia “*Non Olet*”, com previsão normativa no artigo 118 do CTN, o qual disciplina que os frutos de atividades ilícitas devem ser tributados, desde que, no mundo dos fatos, tenha incidido a hipótese de incidência da obrigação tributária.

De acordo com Aliomar Baleeiro (2006), em virtude da existência do art. 118 do CTN, a ilicitude do ato praticado nada tem conexão com a relação jurídica tributária que incide sobre o contribuinte. Nessa lógica, a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico, assim como a possível consideração do ato como ilícito, se caracterizam como irrelevantes para o Direito Tributário, isto é, não impedem a incidência de tributo sobre aquela prática, desde que praticado o fato gerador previsto em lei.<sup>38</sup>

<sup>35</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 77.530-4/RS**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Paciente: Pio Chagas Júnior e Roberto Rodrigues Chagas, Impetrantes: Altamiro de Araújo Lima Filho e outro. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>. Acesso em 08 mai. 2023.

<sup>36</sup> MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**, 7ª ed, Salvador, JusPODIVM, 2021

<sup>37</sup> ARANTES, Oscarino. **Multas Tributárias – Limites e Princípios de sua Juricidade**, ano desconhecido. Artigo Disponível em: [https://www.portaltributario.com.br/artigos/multas\\_tributarias.htm#:~:text=As%20multas%20tribut%C3%A1rias%2C%20portanto%2C%20s%C3%A3o,fato%20il%C3%ADcito%20da%20rela%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria](https://www.portaltributario.com.br/artigos/multas_tributarias.htm#:~:text=As%20multas%20tribut%C3%A1rias%2C%20portanto%2C%20s%C3%A3o,fato%20il%C3%ADcito%20da%20rela%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria)>. Acesso em 08 de mai. 2023

<sup>38</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed., Rio de Janeiro, Editora: Forense, 2006.

Assim, o Aliomar Baleeiro (2006) defende a plausibilidade da tributação sobre atividades eticamente condenáveis, haja vista que o que seria mais relevante na discussão não seria o aspecto moral do ato, mas a capacidade econômica daqueles que se beneficiaram do ilícito. Nesse sentido, seria mais condenável deixar de tributar as práticas daqueles que se locupletam de maneira ilegal, do que restringir-se a cobrar tributos tão somente daqueles contribuintes que cumprem com a lei. No mesmo sentido, destaca Ives Gandra da Silva Martins (2004):

Creio que é melhor tributar atividades que se encontram na linha limítrofe entre o regular e o irregular do que permitir que criminosos as explorem, impunemente, utilizando sua receita - não controlada - para atividades ilícitas, inclusive para a corrupção.<sup>39</sup>

A doutrina que segue a linha da possibilidade de tributação sobre os frutos de uma atividade ilícita embasam os seus pontos de vista no Princípio da Igualdade e da Capacidade Tributária, previstos nos artigos 150, inciso II, e 145, §1º, ambos da Constituição Federal<sup>40</sup>, uma vez que não admitir a tributação nesse cenário significaria conceder um tratamento favorecido aos que praticam atos ilícitos, e, por causa dessas práticas, passam a ter disponibilidade econômica. Nesse viés, ensina Dino Jarach (1957), citado por Daniel Lin Santos (2014):

O princípio da capacidade contributiva apresentar-se-ia, portanto, como corolário do princípio da igualdade, a pugnar pela impossibilidade de se conferir tratamento fiscal diverso a indivíduos que se acham nas mesmas condições econômico-contributivas, sob pena de haver enriquecimento ilícito. Assim, restando devidamente constatados índices claros, atuais e relevantes de riqueza que demonstrem aptidão da pessoa para pagar tributos, a norma tributária incidirá, objetiva e independentemente de eventuais particularidades relacionadas aos sujeitos ou às fontes.<sup>41</sup>

Cumprido demonstrar que os Tribunais pátrios vêm admitindo a tributação de atividades criminosas ou ilícitas, além de impor ao infrator que responda por eventual crime contra a

<sup>39</sup> SANTOS, Daniel Lin, **Pecunia Non Olet: Da (im)possibilidade da tributação sobre o proveito auferido com a prática de fato criminoso**, 2014, Artigo. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/39140/quot-pecunia-non-olet-quot-da-im-possibilidade-da-tributacao-sobre-o-proveito-auferido-com-a-pratica-de-fato-criminoso>. Acesso em 08 de mai. 2023, apud, MARTINS, Ives Gandra. **Loteria, bingo e lavagem de dinheiro**. Artigo publicada no Jornal do Brasil, 2004. Disponível em: [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028\\_loteria\\_bingo\\_lav\\_din.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028_loteria_bingo_lav_din.pdf). Acesso em 08 de mai. 2023..

<sup>40</sup> BRASIL, 1988

<sup>41</sup> SANTOS, Daniel Lin, **Pecunia Non Olet**, 2014, Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/39140/quot-pecunia-non-olet-quot-da-im-possibilidade-da-tributacao-sobre-o-proveito-auferido-com-a-pratica-de-fato-criminoso>. Acesso em 08 de mai. 2023, apud, JARACH, Dino, **Curso Superior de Derecho Tributário**, 1957, p. 116

ordem tributária, previsto na Lei nº 8.137/90, em praticamente todos os tributos. Pode-se observar o entendimento pela tributação desses atos ilícitos no caso do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), assim como no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

A título exemplificativo, no caso de um traficante de drogas, o indivíduo comercializaria uma mercadoria, que seria o tóxico, e, com essa operação auferiria renda através de um acréscimo patrimonial, apto a sofrer a incidência do IR. De acordo com o Princípio da Pecúnia *Non Olet*, o indivíduo que teria auferido renda mediante o tráfico de drogas, armas, pessoas, contrabandos, clínicas de aborto, corrupção, ou qualquer outra prática proibida por lei, não poderia se furtar de ter sua renda tributada, sob o argumento de que o sistema tributário nacional somente tributa fatos lícitos.<sup>42</sup>

De acordo com os artigos 118 e 126 do CTN, uma vez ocorrido o fato gerador da incidência tributária, a receita daí derivada se encontra desvinculada das características do fato tributado, e aquele que obteve proveito econômico não poderá se eximir do seu pagamento. Nesse viés, não imposta para a Fiscalização Tributária se o fato gerador do imposto decorre de negócio lícito ou ilícito, consolidando, assim, a aplicação do Princípio da Pecúnia *Non Olet* na doutrina pátria e na jurisprudência dos tribunais superiores.

Portanto, em que pese a regra seja de que os tributos são manifestações de condutas lícitas, tem-se a exceção da aplicação do Princípio da Pecúnia *Non Olet*, o qual permitirá a tributação dos frutos de condutas ilícitas, haja vista que o tributo corresponde a um instituto jurídico objetivo, abstrato e legal, e não autorizar essa aplicação seria permitir o enriquecimento ilícito, a concorrência desleal e a impunidade fiscal.

### **2.1.2 A multa como reflexo de atividades ilícitas: natureza preventiva e sancionatória**

Importante trazer à discussão as vias preventivas e sancionatórias das multas tributárias. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2019), pode-se dizer que as multas moratórias – apenas trazendo um adendo à discussão – possuem natureza civil e caráter indenizatório, uma vez que buscam reparar qualquer dano causado à Administração Pública em decorrência da impontualidade do sujeito passivo. Por outro lado, as multas punitivas, objeto de maior

---

<sup>42</sup> **Tributação dos Atos Ilícitos.** Artigo, 2008. Disponível em: <<https://iaf.org.br/tributacao-dos-atos-ilicitos>>. Acesso em 08 de mai. 2023



aprofundamento neste trabalho, possuem o objetivo de desestimular a prática de qualquer infração por parte do sujeito passivo, podendo possuir um caráter preventivo ou repressivo.<sup>43</sup>

De acordo com o seu entendimento, o viés preventivo da multa punitiva busca preservar o interesse do Estado em garantir a arrecadação para as suas práticas, como é o caso das multas aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações acessórias, as quais garantem à Fiscalização a possibilidade de conhecimento das atividades praticadas pelos contribuintes, tais como a manutenção de contabilidade e escrituração fiscal por parte do contribuinte, ou prestações de informações esporádicas à Fiscalização.

À guisa de Cruz (2019), a finalidade do viés preventivo da multa tributária objetiva prevenir ou desestimular o não cumprimento da lei tributária por meio da aplicação do sentimento de medo ao possível infrator, funcionando a sanção como uma resposta ao descumprimento da lei por parte do contribuinte<sup>44</sup>. Sobre a função preventiva das sanções, a autora cita Silva (2007):

Atuando preventivamente, a sanção tem a virtude de desestimular o rompimento da ordem jurídica, mediante a intimidação de seus possíveis infratores a se sujeitarem aos seus indesejáveis efeitos. Nesse sentido, deve gerar na consciência dos destinatários das normas a convicção da inconveniência de sua infração.<sup>45</sup>

Todavia, para Bundchen (2009), a multa aplicada no seu viés repressivo representa a prevalência e supremacia do interesse do Estado de garantir as suas receitas para custear as suas atividades de gestão para toda a sociedade, e, por conta disso, essas multas podem ser<sup>46</sup> aplicadas de forma rigorosa sobre o suposto tributo devido.

---

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo. Saraiva jur. 2019.

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo. Saraiva jur. 2019.

<sup>44</sup> CRUZ, Simone, *et alli*, **Fundamentos da Sanção no Direito Tributário**, 2019. Artigo para Revista Direito Tributário Atual Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Simone-e-Iracema-e-Lise.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023, apud, SILVA, Paulo Roberto Coimbra, **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 61

<sup>44</sup> CRUZ, Simone, *et alli*, **Fundamentos da Sanção no Direito Tributário**, 2019. Artigo para Revista Direito Tributário Atual Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Simone-e-Iracema-e-Lise.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023, apud, SILVA, Paulo Roberto Coimbra, **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: *Quartier Latin*, 2007, p. 61

<sup>45</sup> BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr, **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023.

<sup>46</sup> BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr, **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023

Ao abordar sobre o caráter sancionatório, a autora cita Neves e Campos (1979), os quais entendem que as infrações tributárias ocorrem quando o contribuinte busca beneficiar o seu próprio patrimônio em detrimento do patrimônio do Estado, motivo pelo qual, por essa razão, a multa tributária em sua via sancionatória teria como objetivo o ressarcimento da pecúnia para os cofres públicos, e não necessariamente a imposição de um castigo ao sujeito passivo<sup>47</sup>. Por fim, traz o ponto de vista de Krespsy (2006) acerca da importância das receitas públicas:

A administração pública necessita das receitas tributárias para custear suas despesas, todas de interesse da coletividade, e uma das maneiras – se não a única, ao menos principal – de atingir esse objetivo é punir com rigor quem descumpra suas obrigações tributárias.<sup>48</sup>

Para embasar o seu pensamento, Somaia Gasel (2009), cita o pensamento de diversos autores que também dissertam sobre o caráter sancionatório das multas tributárias, *in verbis*:

Fonrouge destaca a importância do tributo para a própria sobrevivência do Estado, bem como para o atingimento de seus fins, para argumentar que a violação de norma que traduz uma obrigação tributária não significa apenas uma lesão a direitos do credor, ou mera desobediência a comandos da administração pública, mas verdadeiro ataque aos fundamentos do ordenamento jurídico, fato que justifica a finalidade essencialmente punitiva da multa por infração tributária.

A multa fiscal, para Villegas, é considerada sanção mista, ou seja, pode agregar a função indenizatória, porém nunca abrigá-la com exclusividade, sendo indissociável de sua natureza a característica de pena.

Tenório, citando doutrina de Mello, observa que a finalidade última da multa por infrações tributárias é punir o infrator, infringindo-lhe um castigo pela falta cometida. Nas palavras de Mello, “Penas desse tipo, na forma em que são estabelecidas nas nossas leis tributárias, têm como escopo intimidar os contribuintes e, desta maneira, impedir um número maior de contravenções”

---

BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr, **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023, apud, NEVES, José Carlos de Souza; e CAMPOS, Dejalma. Sanções tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias n. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 16.

<sup>47</sup> BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr, **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em:, apud, KREPSKY, Júlio César. Limite das multas por infrações tributárias. Leme: J. H. Mizuno, 2006, p. 106.

<sup>48</sup> BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr, **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023, apud, KREPSKY, Júlio César. Limite das multas por infrações tributárias. Leme: J. H. Mizuno, 2006, p. 106.

Pacciello também discorda da função supostamente ressarcitória inclusive da multa de mora, argumentando [...]. “Dessa forma, conclui que “... o direito positivo brasileiro acolhe o caráter preventivo e repressivo das multas irrogadas ao contribuinte [...], parecendo-lhe que “... deva ser afastado o caráter ressarcitório da multa em nossa disciplina, o que é, hoje, universalmente reconhecido””.

A mesma linha de raciocínio é seguida por Coelho, para quem as multas por infrações tributárias seriam sempre punitivas (no sentido de castigo, pena), sendo incabível defender a existência, no âmbito do Direito Tributário, de multas compensatórias ou indenizatórias, ao contrário do que ocorre no Direito Privado. Isso porque mesmo a multa moratória (que o autor defende referir-se à falta de cumprimento da obrigação principal) não substitui a obrigação de pagar o tributo devido, sendo claramente punitiva. E conclui: De nossa parte, não temos a mais mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não-indenizatória da multa moratória.<sup>49</sup>

Diante de tais posicionamentos, conclui-se que, para Krepsky (2006), o objetivo buscado pela multa como penalidade tributária é o seu caráter sancionatório, ficando em segundo lugar o seu potencial efeito indenizatório<sup>50</sup>. Assim, Villegas (1974)<sup>51</sup> e Krepsky (2006) chamam atenção para o fato de que a intenção da aplicação da multa no âmbito do Direito Tributário é exatamente o que a diferencia da sanção do Direito Penal, posto que a intenção deste último é responder à infração praticada, e a intenção sancionatória na seara tributária é a de garantir o adimplemento do crédito ao Fisco, bem como ressarcir qualquer dano causado a este.<sup>52</sup>

Para além de tudo isso, Regina Helena Costa (2017) discorre muito bem sobre a relação sancionatória do Direito Tributário. Assim, além da obrigação tributária principal e da obrigação tributária acessória, há, também, a relação sancionatória, a qual se caracteriza como o sujeito ativo da relação, qual seja, a Fiscalização, pode aplicar ao sujeito passivo uma penalidade em decorrência do descumprimento de uma norma, ou em razão de uma prática de conduta ilícita.<sup>53</sup>

Explica, também, que, em virtude de o Código Tributário Nacional disciplinar tão somente sobre normas gerais, acaba por não disciplinar no seu conjunto de leis os tipos

<sup>51</sup> KREPSKY, Júlio César. **Limites das Multas por Infrações Tributárias**, 1ª ed., Leme, JH Mizuno, 2006.

<sup>51</sup> BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr, **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023, apud, VILLEGAS, Hector B. **Direito Penal Tributário**. Tradução Elisabeth Nazar e outros. São Paulo Resenha Tributária, EDUC, 1974.

<sup>52</sup> BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr, **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023

<sup>53</sup> COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

tributários infracionais e as suas respectivas sanções; esse regramento acaba ficando por responsabilidade da pessoa política. Ressalte-se que a sanção preceito impositivo, a que representa o cumprimento ou a violação de uma norma jurídica, pode ser tanto de caráter premial ou punitiva.

Assim, as sanções chamadas de “premiais” ocorrem no caso de exonerações, como imunidades, isenções, reduções de bases de cálculo, entre outros exemplos. No caso das sanções punitivas, por outro lado, se configuram como uma penalidade pela prática do ilícito tributário, que pode ser uma falta de pagamento do tributo devido, bem como o descumprimento de alguma obrigação tributária acessória, sendo a sanção mais conhecida neste segundo caso.

À guisa de Regina Helena Costa (2017), a sanção no seu âmbito punitivo objetiva não apenas punir o infrator, mas também estimular o cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias., sendo essa modalidade de sanção de grande importância no sentido de inibir condutas infracionais.

Imperioso ressaltar que, em que pese o objeto do presente trabalho seja o aprofundamento em relação às infrações tributárias que são processadas pela Administração Tributária, deve-se acrescentar que as sanções tributárias podem ser processadas tanto na seara administrativa como na seara penal, sendo esta última reservada para as condutas mais gravosas. Saliente-se, ainda, que, no caso de crimes contra a ordem tributária, haverá necessariamente a lavratura de auto de infração, que ocorre no âmbito administrativo. Contudo, nem sempre a ocorrência de uma infração tributária implicará o processamento na via penal.

Evidentemente, a sanção tributária mais conhecida acaba por ser a multa, que pode ser tanto da espécie moratória como punitiva. No entanto, há outras espécies de sanções, como a apreensão e o perdimento de bens, a interdição de estabelecimento e os procedimentos especiais de fiscalização. Há, ainda, as chamadas sanções políticas, que se caracterizam quando há indevida restrição imposta ao exercício de direitos do sujeito passivo, com o objetivo de compeli-lo ao cumprimento da obrigação tributária.<sup>54</sup>

Como resume a autora, as sanções políticas se configuram quando são aplicados meios coercitivos pela Fiscalização para obrigar o contribuinte a adimplir com o pagamento de um tributo, e constitui como exemplo de uma dessas medidas a recusa de emissão de notas fiscais ou a inscrição do nome do contribuinte em cadastros de inadimplentes, o que acarreta a

---

<sup>54</sup> COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

restrição de direitos. <sup>55</sup>Ressalte-se que tais medidas são inadmissíveis no ordenamento jurídico brasileiro em razão de sua desproporcionalidade, conforme já cristalizado pelo entendimento dos Enunciados n.ºs. 70, 323 e 547 da Súmula do STF. Veja na sequência:

É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para pagamento de tributo<sup>56</sup>

É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para cobrança de tributo<sup>57</sup>

[...]

“Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais<sup>58</sup>”

Ademais, torna-se relevante, ainda, citar a ADI n.º 173-DF, sob a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, a qual decidiu pela inconstitucionalidade do artigo 1.º, incisos I, II e IV<sup>59</sup>, §§1.º a 3.º, e art. 2.º da Lei n.º 7.711/88, a qual lecionava sobre a obrigatoriedade da apresentação de Certidões Negativas de Débitos das empresas que precisassem formalizar

<sup>55</sup> COSTA, Regina Helena, Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 7ª ed., 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>56</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n.º 39.933**, Alagoas, Rel. Min. Ary Franco, Recorrente: Prefeitura Municipal Major Izidoro, Recorrido: Companhia Agro Mercantil Pedro Carnuba, 09 de janeiro de 1961, DJ de 11/12/1958 09 de novembro de 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=262598>. Acesso em 09 de mai. 202

<sup>57</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n.º 39.933**, Alagoas, Rel. Min. Ary Franco, Recorrente: Prefeitura Municipal Major Izidoro, Recorrido: Companhia Agro Mercantil Pedro Carnuba, 09 de janeiro de 1961, DJ de 11/12/1958 09 de novembro de 2016. Disponível em

<sup>58</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n.º 63.047**, São Paulo, Relator: Min. Gonçalves de Oliveira, Recorrente: União, Recorrida: Fábrica de Calçados Giusto LTDA, DJ de 28/06/1968. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160196>. Acesso em 09 de mai. 2023

<sup>59</sup> Art. 1.º Sem prejuízo do disposto em leis especiais, a quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias, será comprovada nas seguintes hipóteses:

I - transferência de domicílio para o exterior

II - habilitação e licitação promovida por órgão da administração federal direta, indireta ou fundacional ou por entidade controlada direta ou indiretamente pela União; (...) § 1.º Nos casos das alíneas a e b do inciso IV, a exigência deste artigo é aplicável às partes intervenientes

§ 2.º Para os fins de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal, segundo normas a serem dispostas em Regulamento, remeterá periodicamente aos órgãos ou entidades sob a responsabilidade das quais se realizarem os atos mencionados nos incisos III e IV relação dos contribuintes com débitos que se tornarem definitivos na instância administrativa, procedendo às competentes exclusões, nos casos de quitação ou garantia da dívida

§ 3.º A prova de quitação prevista neste artigo será feita por meio de certidão ou outro documento hábil, emitido pelo órgão competente (...) Art. 2.º Fica autorizado o Ministério da Fazenda a estabelecer convênio com as Fazendas Estaduais e Municipais para extensão àquelas esferas de governo das hipóteses previstas no art. 1.º desta Lei.

III - registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa, conforme definida na legislação de regência;

<sup>59</sup> Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/82124/stf-declara-inconstitucional-a-obrigacao-de-apresentacao-de-cnd>. Acesso 09 de mai. 2023

operações de créditos<sup>60</sup> registrar contratos em cartórios, entre outras operações, firmando importante precedente no STF no sentido de assegurar o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas asseguradas pelo artigo 170 da CF/88<sup>61</sup>. Nas palavras do Ministro Relator:

Entende-se por sanção política as restrições não razoáveis ou desproporcionais ao exercício da atividade econômica ou profissional lícita, utilizadas como forma de indução ou coação ao pagamento de tributos.<sup>62</sup>

Regina Helena Costa (2017) ainda pontua que existem certas restrições de direitos dessas sanções políticas que se caracterizam como legítimas em virtude da supremacia do interesse público em detrimento do interesse particular, citando, como exemplo, a exigência de certidão negativa ou de regularidade de situação fiscal para permitir ao contribuinte que participe de processo licitatório e que celebre contratos públicos, e até para gozar de certos regimes especiais de fiscalização, situações que demonstram essa supremacia do Poder Público.<sup>63</sup>

Torna-se relevante acrescentar que o Direito Sancionatório deve ser submetido à aplicação de princípios gerais, sendo os mais conhecidos e aplicados o Princípio da Legalidade, da Irretroatividade, da Presunção de Inocência, da Verdade Material, da Razoabilidade e da Vedação ao Confisco, postulados que são aplicados pelo ordenamento jurídico brasileiro quando cometidos quaisquer ilícitos em qualquer seara jurídica.

O Princípio da Legalidade se encontra insculpido no art. 5º, inciso II, da CF/88, e determina uma série de prerrogativas que somente a lei pode dispor sobre, como a imposição de obrigações aos particulares e proibição de alguns comportamentos, a previsão de infrações e cominação de penalidades. Diante disso, constata-se uma grande importância desse princípio para o Direito Sancionatório, uma vez que demonstra que atos normativos de outra natureza que não se caracterizam como lei, como atos administrativos, não são competentes para estabelecer infrações e/ou sanções.

---

<sup>60</sup> Art. 170.

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

<sup>61</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173-6**, Distrito Federal. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Requerente: Confederação Nacional da Indústria - CNI, Requerido: Presidente da República, 25/09/2008, DJ de 18/05/2007. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>. Acesso 09 de mai. 2023

<sup>62</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, ed7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>63</sup> BRASIL, 1988

O Princípio da Irretroatividade, disciplinado no art. 5º, inciso XXXVI, CF/88<sup>64</sup>, por sua vez, encontra exceção no âmbito do Direito Tributário, de acordo com o que prevê o art. 106, inciso II, do CTN<sup>65</sup>. De acordo com esse dispositivo, a lei se aplica a ato ou fato pretérito, sendo uma hipótese de retroatividade benéfica ao contribuinte infrator, em se tratando de ato não definitivamente julgado, quando incorrer em alguma das seguintes situações disciplinadas pelo artigo.

Para a devida aplicação do Direito Sancionatório no Direito Tributário, deve haver a preocupação em se aplicar de forma devida o Princípio da Presunção da Inocência, importado do Direito Penal e disciplinado no art. 5º, inciso LVII, o qual enuncia que: “ninguém será considerado culpado até o trânsito penal da sentença condenatória”, importando-se essa norma a sua essência de forma que também seja aplicado em ilícitos menos gravosamente puníveis, como os ilícitos tributários.<sup>66</sup>

Outro princípio de suma importância para o Direito Sancionador, pela sua própria natureza, é o Princípio da Verdade Material, o qual determina a busca pela verdade dos fatos, do que realmente aconteceu no caso daquele contribuinte específico, não sendo determinantes meras presunções fáticas ou ficções.<sup>67</sup>

Por fim, merece menção como princípio do Direito Sancionador o Princípio da Razoabilidade, que se encontra expresso no art. 5º, inciso LIV, da CF/88, e disciplina que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”. Assim, esse princípio é aferido segundo o interesse público, de acordo com a melhor forma que a sociedade acredita que um determinado ilícito deve ser conduzido, ou, ao menos, uma das soluções que se pode chegar em um consenso, sendo necessário, para tal, um contexto determinado.<sup>68</sup>

Convém relembrar, ainda, que a Lei nº 9.784/1999 – que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e deve ser seguido por toda a seara administrativa, o que inclui a Administração Tributária – disciplina, em seu art. 2º,

---

<sup>64</sup> BRASIL, 1988

<sup>65</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

<sup>66</sup>COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, ed7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>67</sup> <sup>67</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, ed7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>68</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

*caput*, os princípios que devem nortear esse processo, em que “a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.<sup>69</sup>

No mesmo texto normativo, ainda no parágrafo único, mas em seu inciso VI, verifica-se, acerca da regularização do processo administrativo, que “nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”.<sup>70</sup>

De acordo com a determinação legal supramencionada, as sanções punitivas devem seguir tal graduação para a sua aplicação, sendo vedada a aplicação de penalidades desarrazoadas ou proporcionais. De acordo com as lições de Regina Helena Costa (2017), ao se tratar de penalidade pecuniária, no caso das multas, a invocação de princípios da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) e da Vedação ao Confisco (art. 150, IV, CF/88), não se caracteriza como adequada, no sentido de que o primeiro se apresenta como orientador de impostos, e o segundo apenas às prestações tributárias, tendo como limite o direito de propriedade do contribuinte, entendimento com ampla divergência doutrinária, que será demonstrado em tópico posterior.<sup>71</sup>

Importante observar que o Código Tributário Nacional impõe o regramento da responsabilidade por infrações em seus arts. 136 a 138, abrigando também institutos que possuem ligação com o Direito Sancionatório, como o Princípio da Legalidade, a observância de leis complementares, a retroatividade benéfica da lei, a interpretação da lei tributária, o sujeito passivo da obrigação principal, lançamento de ofício, lançamento por homologação, anulação e cassação da moratória, pagamento, restituição do indébito, anulação ou cassação da remissão, anulação ou cassação da isenção, anistia e dispensa da prova de quitação de tributos. Maior análise merecerá os arts. 136 ao 138, veja-se.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup>COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>70</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>71</sup>COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>72</sup>COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, ed7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017



Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.<sup>73</sup>

Há uma certa polêmica na interpretação do dispositivo supratranscrito no que concerne à responsabilidade independente da intenção do agente, o que poderia ser chamada de uma "responsabilidade objetiva", o que se revela como uma disposição equivocada, haja vista que a responsabilidade objetiva exige o elemento da culpa, o que abrange também o dolo, em uma abordagem *lato sensu*.<sup>74</sup>

Sendo assim, quando a lei determina que há responsabilidade tributária independentemente da intenção do agente, entende-se que está afastado tão somente o dolo, e não a culpa em sentido estrito, não sendo necessário o dolo para a sua caracterização. No entanto, exige-se a culpa do infrator, como impõe o Direito Sancionatório, o que revela, em verdade, uma responsabilidade subjetiva, e não objetiva.<sup>75/76</sup>

O contribuinte, então, mesmo que não possua a intenção de não pagar o tributo no prazo devido, se encontra sujeito à aplicação da multa correspondente, uma vez que o dispositivo presume a culpa do infrator, tendo como hipóteses situações de negligência, imprudência ou imperícia; assim, o sujeito teria que pagar a multa, pois haveria a dedução de que não atuou com a cautela necessária, hipótese que pode ser afastada mediante prova inequívoca. Importante trazer à discussão o que o art. 137 do CTN leciona:<sup>77</sup>

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.<sup>78</sup>

<sup>73</sup> BRASIL, 1966

<sup>74</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, ed7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

<sup>75</sup>COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, ed7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

<sup>76</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, ed7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

<sup>77</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, ed7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

<sup>78</sup> BRASIL, 1966

Da análise do artigo, constata-se que há situações em que o contribuinte fica eximido de qualquer sanção, devendo a penalidade ser imposta àquele que praticou o ilícito e que há diferentes graus de culpa, pois, em todos eles, está presente o elemento do dolo. Ademais, o artigo 134 do CTN disciplina a situação de responsabilidade de terceiros, quando responsáveis por atos dolosos contra os interesses dos contribuintes que representam, e o art. 135 do CTN a responsabilidade do terceiro que pratica ato ilícito de forma dolosa em detrimento de pessoa jurídica.<sup>79</sup>

O instituto da denúncia espontânea é tema que merece relevância ao abordar os aspectos mais importantes das sanções tributárias. Tal instituto se caracteriza como confissão realizada pelo sujeito passivo, que se autodenuncia, reconhecendo a prática de infração fiscal, com o objetivo de afastar a sua responsabilidade tributária sob tal ato, conforme dispõe o art. 138 do CTN:<sup>80</sup>

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.<sup>81</sup>

A denúncia espontânea possibilita ao contribuinte ter contra si a aplicação de uma multa pela infração fiscal que haveria, então, cometido, sendo necessário, para tal, que proceda com essa confissão/autodenúncia antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório instaurado contra si, sendo, pois, um instituto de interesse tanto para o contribuinte como para o Fisco, tendo aplicação somente nos casos de tributos sob regime de lançamento por homologação.<sup>82</sup>

Há grande discussão doutrinária em relação à eficácia da denúncia espontânea, sobretudo, em relação a três aspectos: i) se ela afasta tão somente a multa punitiva, ou também a multa moratória; ii) se há aplicação apenas à obrigação principal ou há também em relação à obrigação acessória; e iii) se o parcelamento pode configurar denúncia espontânea.<sup>83</sup>

<sup>79</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

<sup>80</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

<sup>81</sup> BRASIL, 1966

<sup>82</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed, 2ª Tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017

<sup>83</sup> COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

Em relação ao primeiro questionamento, há entendimento do STJ<sup>84</sup> citado por Regina Helena Costa (2017), de que qualquer espécie de multa é abrangida pela denúncia espontânea, tendo em vista que o art. 138 do CTN não as diferencia.<sup>85</sup> Diferente é o pensamento de Paulo de Barros de Carvalho, em sua obra *Curso de Direito Tributário* (2007), citado por Regina Helena Costa (2017), o qual sustenta que apenas a multa punitiva pode ser abrangida pela denúncia espontânea, tendo em vista o seu caráter punitivo, enquanto a multa moratória possui tão somente o viés indenizatório, destituída do caráter de punição.<sup>86</sup>

Para Regina Helena Costa (2007), em relação ao primeiro aspecto, como a denúncia espontânea procura afastar as consequências punitivas da infração, há a possibilidade de que quaisquer multas possam ser abarcadas pelo benefício, e qualquer pensamento contrário inovaria o que dispõe o art. 138 do CTN. Sobre o segundo aspecto, a doutrina vem entendendo que a denúncia espontânea não visa apenas abranger a obrigação tributária principal, mas também as obrigações acessórias, e a própria expressão “se for o caso” é indicativa desse posicionamento.<sup>87</sup>

Convém acrescentar, como ensinado por Paulo de Barros Carvalho (2019), que o comportamento de descumprimento da lei tributária pode ensejar meras infrações ou ilícitos tributários, bem como crimes fiscais, sendo este último organizado pelos institutos penais, havendo uma distinção formal entre eles, bem como os seus respectivos regimes jurídicos, posto que os primeiros se sujeitam aos princípios gerais de Direito Administrativo, e, os últimos, ao Direito Penal.<sup>88</sup>

Destarte, conclui-se que, em que pese as convergências presentes entre os institutos de multas e tributos, estes não podem ser confundidos entre si, especialmente devido ao conceito de tributo estipulado no artigo 3º do CTN, que veda a sua utilização como sanção de ato ilícito, sendo essa a finalidade exata da multa. E, diante da diferenciação dos institutos, pode-

---

<sup>84</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **Embargos de Declaração no Recurso Especial 169.877-SP**, 2ª T, Rel. Min. Ari Pargendler, Embargante: Fazenda Pública do Estado de São Paulo, Embargada: Atlântica Comércio de Produtos para Limpeza LTDA, D.J de: 04/08/2008. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod\\_doc\\_jurisp=557756](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=557756)> Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>85</sup> COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>86</sup> COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>87</sup> COSTA, Regina Helena, **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

<sup>88</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo. Saraiva jur. 2019

se afirmar que possuem a adoção de regimes jurídicos distintos, bem como dos princípios atrelados a cada um deles.

### **3 DAS CONDUTAS ELENCADOS NOS ARTIGOS 71, 72 E 73, DA LEI FEDERAL Nº 4.502/1964**

Conforme delineado em tópico anterior, a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, se apresenta como uma qualificação da multa de ofício comum, de 75% (setenta e cinco por cento), estabelecida no *caput* do mesmo dispositivo legal. A aplicação dessa multa está condicionada à comprovação das práticas de fraude, sonegação ou conluio, previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

#### **3.1 DA SONEGAÇÃO**

A sonegação fiscal pode ser caracterizada quando há uma omissão ou ação praticada pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária com o intuito de impedir que a Fiscalização Tributária obtenha conhecimento acerca da prática daquele fato gerador. Nas palavras de Ângelo Rafael Rossi (1967), a prática da sonegação, de maneira simplificada, pode ser resumida em “dizer que não tem, tendo; que não possui, possuindo”.<sup>89</sup> Além disso, com o objetivo de evitar obscuridades na interpretação do que consistiria na prática da sonegação fiscal, o art. 71 da Lei nº 4.502/1964 dispõe sobre o seu conceito, no sentido de que sonegação é toda ação ou omissão dolosa que visa impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento do surgimento da obrigação tributária por parte da Fiscalização.<sup>90</sup>

Como bem pontuado por Halperin (2021), levando em consideração que é a ocorrência do fato gerador, disciplinado no inciso I do dispositivo supratranscrito, que fará com que surja a obrigação tributária principal, e as condições pessoais do contribuinte apenas serão relevantes na situação de que haja a ocorrência do fato gerador, pode-se dizer que o cometimento do crime de sonegação estará diretamente ligado a um instituto: a obrigação tributária principal.<sup>91</sup>

---

<sup>89</sup> SOUZA, Benedito Felipe, **Contribuição ao Estudo da Estruturação do Roteiro da Execução da Auditoria Fiscal e Contábil na Fiscalização do I.C.M.S no Estado de São Paulo**, 1995 Disponível em <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-20082021-142453/publico/DrBeneditoFelipedeSouza.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023, apud, ROSSI, Ângelo Rafael, **Crime de Sonegação Fiscal**, p. 25/26

<sup>90</sup> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:  
I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;  
II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente

De acordo com o conceito de sonegação veiculado no art. 71 da Lei nº 4.502 de 1964, cometeria o ilícito aquele sujeito passivo que adota um meio (de forma dolosa, destaque-se) para atingir ao menos uma de duas finalidades: ou impedir a Fiscalização de ter ciência da ocorrência do fato gerador, e, portanto, da obrigação tributária principal, ou a de retardar a ciência do Fisco sobre a ocorrência dessa obrigação tributária principal.

Dessa forma, Halperin (2021) sintetizou o conceito de sonegação disciplinado no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 através de dois exemplos. O primeiro exemplo ilustrado seria de um aluno que, pretendendo atender à classe às 8 horas e 5 minutos em uma aula que se inicia às 8 horas, e não quer receber uma “falta”, poderia pedir a um colega (conduta que ensejaria inclusive o crime de conluio, que será conceituado posteriormente) para apagar as luzes das salas às 7 horas e 59 minutos, reacendendo-a novamente às 8 horas e 6 minutos, de modo que o professor da sala de aula não saberia o que aconteceu durante esse lapso temporal, nem tampouco poderia identificar os alunos que chegaram atrasados.

O outro exemplo ilustrado pelo autor seria o de um indivíduo com a intenção de comparecer a uma festa sem ser convidado, e, para não ser “barrado” pelo segurança na entrada do evento, o qual deteria uma lista dos convidados, o sujeito entraria no estabelecimento pela porta dos fundos, sem passar pela recepção principal. Esta seria uma outra hipótese exemplificativa do que caracterizaria o crime de sonegação.<sup>92</sup>

Percebe-se que, em ambas as situações, houve um desconhecimento por parte do professor e do segurança da festa sobre a realidade dos fatos, o que ilustraria bem essa prática do sujeito passivo omitindo para a Fiscalização a constatação do que verdadeiramente aconteceu.<sup>93</sup>

No entanto, a conduta do sujeito gerou uma ocultação da veracidade dos fatos, bem ilustrados nesses dois casos pelo professor da sala de aula e pelo segurança da festa. Assim, para a Fiscalização, nada teria acontecido, assim como a ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária principal. Mas, na realidade, houve, sim, a ocorrência do fato gerador e a

---

<sup>91</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

<sup>92</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.1

HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.1

<sup>93</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.1

ausência do recolhimento do tributo devido; e o Fisco possui total desconhecimento dessa situação.<sup>94</sup>

É por tais razões que Ricardo Mariz de Oliveira (2012) leciona que há sonegação quando são criados, de forma dolosa, “embaraços para a fiscalização tomar conhecimento do fato gerador e de todos os seus aspectos”.<sup>95</sup> Em outro sentido, Pereira (2005) sustenta que só há infração tributária se a Administração já não possui as informações necessárias para identificar a ocorrência do fato gerador.<sup>96</sup>

Para ilustrar o seu pensamento, Pereira (2005) traz a situação de trabalhadores assalariados que recebem seus rendimentos de mais de uma fonte pagadora, sofrendo retenções em alíquotas inferiores à alíquota máxima no momento do pagamento. Quando somados os rendimentos, no entanto, o contribuinte situa-se na faixa da alíquota máxima do imposto de renda, o que lhe gera um imposto a pagar quando da transmissão da Declaração de Ajuste Anual. Se o contribuinte não transmitir a Declaração de Ajuste Anual, não há que se falar em sonegação, uma vez que as informações para o surgimento da obrigação tributária sempre foram de conhecimento da fiscalização.<sup>97</sup>

Portanto, a sonegação exige, de forma imprescindível, a presença de uma conduta dolosa, ou seja, que a ação ou a omissão praticada pelo sujeito tenha uma finalidade ilícita, e que somente pode ser justificada à luz dessa finalidade (Halperin, 2021). Essa finalidade ilegal é o total desconhecimento por parte da Fiscalização a respeito do surgimento da obrigação tributária que ensejaria a incidência do tributo que não fora pago.<sup>98</sup>

No caso da prática da sonegação, para ensejar a aplicação da multa qualificada, deve haver a omissão do sujeito passivo, sem qualquer justificativa lícita, que impeça o conhecimento da Fiscalização de ter ciência do surgimento da obrigação tributária principal. Em suma, a hipótese que ensejaria a prática da sonegação seria aquela que não teria qualquer

---

<sup>94</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>95</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

<sup>95</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Cabimento e Dimensionamento das Penalidades por Planejamento Fiscal Inaceitáveis (breves notas)**, Texto para o Seminário sobre Planejamento Tributário, da Dialética, em 30/11/2011, coordenação de Marco Aurélio Greco, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 197, p. 138, 2012, p. 14. Disponível em: <<https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/03/NArt.01-2012.pdf>>, Acesso em 09 de mai. 2023

<sup>96</sup> PEREIRA, José Maria Arruda Pereira. **Imposto de renda: das fontes às declarações. Forense: Rio de Janeiro**, 2005.

<sup>97</sup> PEREIRA, José Maria Arruda Pereira. **Imposto de renda: das fontes às declarações. Forense: Rio de Janeiro**, 2005.

<sup>98</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

outra justificativa além de impedir o conhecimento da ocorrência da obrigação tributária principal por parte da Fiscalização.<sup>99</sup>

Imperioso destacar, conforme bem apontado por Leonardo Aguirra de Andrade (2017), que o simples não pagamento do tributo, por si só, não caracterizaria a prática da sonegação fiscal. Isso ocorre, pois, em que pese o bem jurídico protegido seja a arrecadação do tributo devido nos moldes da lei, o legislador elegeu, para a prática do crime de sonegação, a criação de obstáculos ao acesso à informação por parte da Fiscalização Tributária.<sup>100</sup>

Há de se chamar atenção para o fato de que a sonegação tributária não se confunde com a falta de declaração dos débitos tributários ou a sua declaração de forma inexata. Isso porque, ao passo em que a sonegação é punida pelo art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, ou seja, pela aplicação da multa qualificada, a consequência da prática dessas condutas é a que está prevista no inciso I do art. 44 da mesma Lei, o qual determina a aplicação da multa em 75%.<sup>101</sup>

Assim, ainda que a ausência da entrega da declaração dos débitos tributários e a sonegação ensejem o desconhecimento do surgimento da obrigação tributária por parte da Fiscalização, não se pode dizer que as condutas são realizadas do mesmo modo, posto que são guiadas por finalidades distintas.<sup>102</sup>

O contribuinte que deixa de entregar a sua declaração de débitos tributários, ou a entrega de forma inexata, não necessariamente o fez por possuir alguma finalidade ilícita, ao passo que o sujeito passivo que pratica a sonegação, age de forma dolosa e não há qualquer justificativa para a sua conduta, além de ocultar a ocorrência da obrigação tributária principal para a Fiscalização.<sup>103</sup>

Pode-se dizer que para a ocorrência da prática da sonegação, a única hipótese que justifica a atividade daquele contribuinte é a de omitir a verdade dos fatos do Fisco e não pagar o tributo devido. Desse modo, se não houver um equívoco plausível que justifique a não entrega da declaração de débitos tributários por parte do contribuinte, pode-se dizer que o

<sup>99</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

<sup>100</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023

<sup>101</sup> Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”

<sup>102</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017.

<sup>103</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023



sujeito passivo agiu de forma dolosa a ocultar o surgimento da obrigação tributária, cometendo a sonegação e estando apto a sofrer a aplicação da multa qualificada de 150%.<sup>104</sup>

De acordo com essa lógica, pode-se afirmar que o contribuinte que declara que deve o tributo, mas não o paga, se encontra em uma condição melhor do que aquele que não o faz, uma vez que a mera declaração de inadimplência de um tributo se caracteriza como conduta contrária à da sonegação fiscal. A conduta sonegadora busca, portanto, a criação de obstáculos para que o Fisco não obtenha as informações de que aquele contribuinte está inadimplente com os cofres públicos.<sup>105</sup>

Desse modo, o contribuinte que age como na primeira situação não poderá ser punido pela prática de sonegação fiscal, ao passo que, na segunda situação, poderá ser considerado sonegador, já que a omissão da informação se caracteriza como o fator determinante, o *descripen* para a prática da sonegação fiscal. Todavia, também não é a simples omissão informativa que ensejará a prática da sonegação fiscal, mas a prestação de informação inexata, desde que presente outro elemento fundamental, o dolo, o qual será analisado posteriormente, em análise específica.<sup>106</sup>

Por todas essas razões é que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu, após diversos julgamentos de casos em que há uma incompatibilidade entre o declarado pelo contribuinte e o seu patrimônio aparente, que a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) apenas poderia ser exigida caso seja comprovado que o contribuinte cometeu sonegação, fraude ou conluio. “Quando não restar efetivamente comprovada a atitude dolosa em praticar a conduta, deve-se afastar tal qualificadora”<sup>107</sup>

Ante o exposto, conclui-se que não se confunde a prática da sonegação fiscal e a ausência de entrega da declaração de débitos pelo contribuinte, ou a sua entrega de forma inexata. Tais condutas, portanto, devem ser punidas com a aplicação da multa simples de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da obrigação tributária principal, ao passo em que a

<sup>104</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023

<sup>105</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023

<sup>106</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023

<sup>107</sup>BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, **Processo nº 10945.001112/2009-18**, Acórdão nº 2201005133, 2ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Recorrente: Amanda Yakamoto Martins, Recorrida: Fazenda Nacional, D.J. 08/ 05/ 2019. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

prática da sonegação se distingue pela sua conduta dolosa com finalidade ilícita de ocultar fatos do Fisco, estando apta a sofrer a penalidade da multa qualificada.

Por fim, insta esclarecer que não existe grande diferenciação prática entre a sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 e o “crime de sonegação fiscal”. O que se percebe, na realidade, é que há grandes chances de que uma conduta prevista no artigo citado provoque consequências na esfera penal pelas condutas tipificadas na Lei nº 8.137/1990, e, mais especificamente nesse caso, da conduta prevista no art. 1º, inciso I, que considera crime “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. Ressalte-se, portanto, que sonegação é uma conduta e crime contra a ordem tributária é algo distinto, mesmo que a sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 possa vir a ser considerada um crime contra a ordem tributária no âmbito penal.

### 3.2 DA FRAUDE FISCAL E OS VÍCIOS DO NEGÓCIO JURÍDICO

Na sequência, outra conduta passível de sofrer a aplicação da multa qualificada de 150% é a fraude fiscal, disciplinada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, que também pode ser considerada como de interpretação e aplicação controversas, assim como o crime de sonegação fiscal.<sup>108</sup>

Da interpretação do citado artigo, percebe-se que a redação do texto legal pode ser considerada problemática, uma vez que se o contribuinte agiu com o objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador, não se pode dizer que houve a concretização da obrigação tributária principal, não havendo crédito devido ao Fisco. Da mesma forma a situação do sujeito que modifica ou extingue as características essenciais para a concretização do fato gerador, uma vez que ninguém é obrigado a praticar o fato eleito como fato gerador, como é o caso do instituto lícito da elisão fiscal, o qual busca não cometer o fato gerador da incidência tributária do tributo pretendido.

Pode-se definir a fraude prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 como uma conduta dolosa, que tem essas modificações ou exclusões das características essenciais do fato gerador com uma finalidade ilícita. À luz de Halperin (2021), a partir disso, pode-se concluir que a

---

<sup>108</sup>Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento

finalidade do dispositivo é a mesma à da sonegação: punir aquele que age de forma dolosa pratica o fato gerador e não paga o tributo correspondente<sup>109</sup>.

O autor vai além, e aduz que, para a caracterização da fraude, é imperioso que o fato gerador tenha ocorrido, não caracterizando a fraude quando há a exclusão ou a modificação das características específicas do fato gerador, mas sim quando o fato gerador ocorre normalmente, e o sujeito apresenta essa conduta para a Fiscalização de uma outra forma, de tal modo a modificar essas características essenciais.<sup>110</sup>

Assim como no caso da sonegação, o indivíduo deseja fazer com que a Fiscalização não descubra a realidade dos fatos e a comprovação de ambos os institutos se dá quando não existe qualquer outra justificativa para a conduta praticada além da ocultação do surgimento da obrigação tributária principal. Os institutos se diferenciam no sentido de que a fraude pode ser considerada mais elaborada do que a sonegação, uma vez que no caso da sonegação o desejo do contribuinte é que a Fiscalização não saiba de nada, e a da fraude é de que a Fiscalização tenha uma interpretação diferente da conduta praticada pelo sujeito, a partir da modificação que faz das características essenciais do fato gerador.<sup>111</sup>

Há, também, importantes discussões sobre a fraude e os vícios dos negócios jurídicos, como os institutos da simulação, dissimulação, abuso de forma, fraude à lei e abuso de direito, todos considerados vícios do negócio jurídico. No primeiro caso, no caso da simulação, o sujeito finge que uma conduta ocorreu, quando em verdade, não ocorreu, como no exemplo clássico do indivíduo que finge possuir uma despesa médica para poder deduzir do imposto de renda.<sup>112</sup>

Pode-se afirmar tranquilamente que quando há uma simulação, há uma fraude, posto que inexistente qualquer outra justificativa para a conduta praticada além de manipular a situação apresentada para o Fisco, sendo as causas e as razões para a prática da simulação condizentes entre si, haja vista que a atitude tomada pelo sujeito passivo não somente é a razão pela suposta não incidência do tributo, como também a justificativa da apresentação dos fatos ter se dado de tal forma. Se no caso da simulação o indivíduo afirma ter feito algo que não fez, no

---

<sup>109</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

<sup>110</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>111</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

<sup>112</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

caso da dissimulação o indivíduo declara ter feito uma coisa, mas na realidade, fez outra, ou seja, a realidade dos fatos é diferente daquela narrada e apresentada à Fiscalização.<sup>113</sup>

Por conseguinte, ocorre abuso de direito quando há a desnaturação de um elemento imprescindível do negócio jurídico, de tal forma que, muito embora ele exista, ele é considerado inválido, uma vez que há a desnaturação do requisito essencial daquele negócio jurídico, com a intenção de enganar a realidade dos fatos para a Fiscalização.<sup>114</sup>

No caso da fraude à lei, há o chamado “drible jurídico”, em que há a violação da finalidade perseguida pelo negócio jurídico realizado, fazendo com que o indivíduo incida sobre a égide de uma lei menos onerosa. Imperioso acrescentar que para a configuração da fraude à lei, torna-se imprescindível que a lei que o sujeito passivo esteja tentando se enquadrar se caracterize como mais benéfica.<sup>115</sup>

Um exemplo de dissimulação seria o caso da criação de uma “empresa fantasma”, que não funciona ou existe, mas foi instituída com o fim de que o contribuinte gozasse das alíquotas menos onerosas do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica (IRPJ) em relação às alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) sobre os seus rendimentos, sendo um típico caso, também, de fraude.<sup>116</sup>

Importante acrescentar que o simples “contorno” da norma mais severa se caracteriza como um planejamento tributário lícito, também conhecido pelo instituto da elisão fiscal. Assim, para que haja a caracterização da fraude à lei, torna-se necessário, além do “drible jurídico” para que o contribuinte seja enquadrado em uma norma menos severa, que o sujeito tenha planejado todos os seus atos de forma minuciosa, de modo a inexistir qualquer justificativa para tal além de contornar essa lei, sendo o negócio jurídico celebrado apenas a causa para o tributo não ser pago, mas não havendo qualquer razão para tal.<sup>117</sup>

Por fim, no caso do abuso de direito, o que se verifica é uma violação a valores supremos disciplinados pelo ordenamento jurídico pátrio. Em que pese não exista, no Direito Tributário, qualquer menção legal ao abuso de direito, tem-se que o art. 187 do Código Civil disciplina que “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede

---

<sup>113</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>114</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>115</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>116</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

<sup>117</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 2021

manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes”.

Um bom exemplo de abuso de direito é o caso de artistas e atletas relevantemente conhecidos quando realizam uma “cessão de direito de imagem permanente” à uma pessoa jurídica, tendo em vista que a legislação civilista veda que essa cessão do direito de imagem seja feita por um período indeterminado. Assim, no caso do abuso de direito, não há, a princípio, dolo. O que existe nesse caso é uma violação à uma norma essencial do ordenamento jurídico que torna o negócio jurídico inválido.

### 3.3 DO CONLUIO

Na sequência, o crime de conluio previsto no art. 73 da Lei nº 4.502/1964 consiste na prática conjunta (com pessoa física ou jurídica) das práticas previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, quais sejam, os crimes de sonegação e fraude, respectivamente, desejando obter os efeitos dessas condutas ilícitas. Assim, a ocorrência do conluio é a obtenção da mesma finalidade ilícita visada pela sonegação ou fraude, mas com a diferença de que há uma pluralidade de indivíduos envolvida nessa prática.

### 3.4 DA AFERIÇÃO DO DOLO NO COMETIMENTO DAS INFRAÇÕES

Importante ressaltar que em qualquer dos crimes mencionados, o elemento do dolo é primordial à sua caracterização, haja vista que os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 9.430/1964 mencionam, expressamente, o caráter doloso da conduta tipificada, e os crimes previstos no art. 1º da Lei nº 4.279/1965 contam como “a intenção de eximir-se” do pagamento de tributos. Entretanto, percebe-se que não é considerado criminosos por esses crimes aqueles que, por negligência, imprudência ou imperícia, encaixaram-se em algum desses crimes contra a ordem tributária.<sup>118</sup>

Desse modo, pode-se afirmar que o dolo se caracteriza como elemento essencial à caracterização do cometimento dos crimes de sonegação, fraude ou conluio, aptos a sofrerem a sanção da multa qualificada de 150%. Por outro lado, ausente o dolo, não se poderá afirmar que houve a prática de qualquer desses crimes, e, portanto, a aplicação da multa de 150% se

---

<sup>118</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023

tornaria inadequada e/ou ilegal – por tais motivos, será demonstrado como se dá o processo de aferimento do dolo nos referidos crimes contra a ordem tributária.<sup>119</sup>

Diante da ausência de explicação por parte do legislador, torna-se importante fazer um adendo para explicar que o dolo que caracteriza as condutas disciplinadas pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 9.430/1964 é o dolo importado do Direito Penal. Isso porque, conforme ensina Humberto Ávila (2018), se o legislador empregou uma definição sem lhe atribuir um significado diverso, ainda que pudesse tê-lo feito, é porque adotou o significado já estabelecido dessa definição.<sup>120</sup>

Além disso, à luz do art. 108, inciso III, do CTN, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária poderá utilizar os princípios gerais de direito público, o que inclusive faz perfeito sentido, inclusive levando em consideração que a multa tributária se aproxima fortemente das penalidades impostas pelo Direito Penal.<sup>121</sup>

Desse modo, em uma situação que foi cometido um ato ilícito, contudo, com ausência de dolo ou culpa, não haverá crime; observa-se, então, que a teoria casuística perdeu espaço, a qual defendia que bastava o atingimento da conduta ilícita para que houvesse a prática do crime. Hoje, portanto, considera-se o elemento do dolo como imprescindível para caracterizar a ocorrência de um tipo penal, conforme observado por Gustavo Masina (2016).<sup>122</sup>

Nos termos do art. 18, inciso I, do Código Penal, o caráter doloso de uma conduta ocorre “quando o agente quis o resultado ou assumiu os riscos de produzi-lo”. Da leitura desse dispositivo legal, tem-se o dolo direto, que é o querer o resultado, e o dolo eventual, que consiste na assunção do risco da ocorrência do resultado. Assim, o elemento do dolo estará presente tanto quanto o agente quiser possuir interesse direto em praticar aquele resultado, ou então quando assume todos os riscos para que o resultado aconteça.<sup>123</sup>

Nos casos das condutas previstas nos arts. 71, 72 3 73 da Lei nº 4.502/1964, maior enfoque do presente trabalho, de acordo com Leonardo Aguirra de Andrade (2017), trata-se da associação entre vontades e intenções, contrárias ao interesse da Fiscalização e com o

<sup>119</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023

<sup>120</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed., São Paulo, Editora Malheiros, 2018.

<sup>121</sup> BRASIL, 1966

<sup>122</sup> MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: Definições e Limites**, 1ª ed., São Paulo, Malheiros, 2016.

<sup>123</sup> BRASIL, 1940

objetivo de redução ou não pagamento do tributo devido, ou ao acesso à informação fiscal, que permeia a consciência daquele que quer praticar tais condutas.<sup>124</sup>

Pode-se afirmar com tranquilidade que dificilmente algum particular possui o desejo natural de pagamento do tributo, mas não é por isso que se pode afirmar que agem com dolo em algum crime contra a ordem tributária. Isso porque, conforme já explicitado, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária possui o direito de não praticar o fato gerador do tributo.

Desse modo, como bem diferenciado por Leonardo Anguirra Andrade (2017), deve-se fazer uma diferenciação entre o regular exercício de pagar menos tributos, a infração fiscal administrativa (sem dolo) e o crime fiscal (com dolo). De acordo com essa diferenciação, a ideia de que bastaria verificar se a conduta praticada se encaixa em algum tipo penal para aferir o dolo não resolveria a questão, haja vista que o que importa para a caracterização do dolo é o querer consciente do agente.

Contudo, essa prática é bastante comum por parte de algumas autoridades administrativas da Receita Federal do Brasil, a qual, de forma muito contumaz, apenas lavra alguns autos de infração com a conduta penal descrita, sem comprovar qualquer de suas alegações, como se a mera descrição do dispositivo legal fosse suficiente para caracterizar o dolo e justificar a aplicação da multa de 150%.

Vale ressaltar, portanto, que seria necessária, além da identificação da conduta, a comprovação de que havia dolo na conduta, e agiram, de acordo com João Bianco (2006):

Consciente e voluntariamente para atingir a objetivo legalmente tipificado como crime, e que tem pleno conhecimento de que existe uma relação de causa e efeito entre a sua conduta e o resultado objetivado.<sup>125</sup>

Ademais, para Bruno (1959), “A simples vontade ilícita, sem manifestação externa, é indiferente para o Direito. O dolo é, portanto, representação e vontade em referência a um fato punível, que o agente pratica sabendo ser o mesmo ilícito”. Utilizando-se desta definição, torna-se possível afastar o caráter doloso de uma conduta duvidosa quando não estão presentes fatos contundentes e externos da presença de seu dolo, como por exemplo a existência de precedentes jurisprudenciais ou manifestação das autoridades fiscais no sentido

---

<sup>124</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023

<sup>125</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023, apud, BIANCO, João Francisco. **Sonegação, fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributária federal**. Revista Dialética do Direito Tributário, n. 133. São Paulo: Dialética, outubro de 2006, p. 38.

de que a prática – posteriormente considerada ilícita – era, à época dos fatos, tida como exercício regular de direito, à luz de Leonardo Anguirra Andrade (2017).<sup>126</sup>

Assim, aquele contribuinte que agiu de boa-fé e acreditando verdadeiramente estar dentro da legalidade, estando com, no máximo, alguma dúvida acerca da sua conduta, não incorrerá no dolo, haja vista que este prescinde da certeza quanto à conduta criminosa. Assumir o risco, como ocorre no caso do dolo eventual, relaciona-se exclusivamente com o perigo da ocorrência do resultado ilícito, e nunca com a assunção de risco quanto à antijuridicidade. Nesse sentido, aquele que age de maneira contrária ao entendimento de alguma jurisprudência consolidada, age com imprudência, o que, conforme já visto, não é o mesmo que uma conduta dolosa, e não caracteriza crime.

De acordo com Leonardo Anguirra Andrade (2017), o contribuinte que agisse com mera imperícia, imprudência ou negligência, não caracterizaria a prática de um crime, mas sim um erro de proibição indireto, o qual, doutrinariamente, quando o indivíduo se equivoca quanto aos limites da sua conduta, que deve ter o dolo afastado com base no princípio penal do *in dubio pro reo*, que, no âmbito do Direito Tributário, possui previsão legal no art. 112 do CTN.

Torna-se relevante diferenciar os motivos do agente do elemento do dolo propriamente dito. Os motivos e/ou as finalidades do agente dizem respeito às circunstâncias da situação, e até o que motivou o próprio agente, mas não caracterizam uma conduta dolosa.

Assim, como explicado por Kioshy Harada *et al* (2015), e já explicitado anteriormente, há dois conceitos distintos de dolo, havendo o dolo direto quando o sujeito deseja a produção daquele resultado, e o dolo eventual quando mesmo que o sujeito não necessariamente deseje aquele resultado, assume todas as consequências que a sua conduta poderia ensejar. Assim, no caso das condutas do presente tópico, necessita-se descobrir se o contribuinte agiu com dolo direto, se ele agiu com a finalidade de esconder informações imprescindíveis sobre a ocorrência ou características de um fato gerador para a Fiscalização.

127

---

<sup>126</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023, apud, BRUNO, Aníbal. Direito penal. Rio de Janeiro: Forense, 1959. t. II, p. 60.

<sup>127</sup> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.



No entanto, há uma grande dificuldade acerca da comprovação do dolo, uma vez que a prova de uma vontade interna é algo impossível de se provar, não sendo nem a própria confissão do infrator capaz de comprovar a sua real intenção. Nesse sentido, verifica-se um grande equívoco na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), a qual disciplina que para a aplicação da multa qualificada seria imprescindível a comprovação, por parte da Fiscalização, do “evidente intuito de fraude do sujeito passivo”. Esse entendimento, inclusive, foi consolidado na Súmula nº 14 do CARF.

128

Isso ocorre porque o instituto da fraude não pode ser comprovado, devendo ser verificado os atos praticados pelo agente. Nesse sentido, torna-se oportuno as lições de Emilio Betti (1969), o qual disciplina que a vontade:

Como fato psicológico meramente interno é qualquer coisa em si mesma incompreensível e incontrolável, que pertence, unicamente, ao foro íntimo da consciência individual” e “só na medida em que se torne reconhecível no ambiente social, quer por declarações quer por comportamentos, ela passa a ser um fato social, suscetível de interpretação e valoração”, tanto é que “somente declarações ou comportamentos são entidades socialmente reconhecíveis e, portanto, capazes de poder constituir objeto de interpretação.<sup>129</sup>

De acordo com Halperin (2021), o dolo para as condutas no âmbito do Direito Tributário deve ser específico, ou seja, ele deve visar uma finalidade ilícita específica, qual seja, a de realizar o fato gerador que enseja a obrigação tributária principal, contudo, sem pagar o tributo devido. Dessa forma, para que se considere que o sujeito cometeu sonegação, fraude ou conluio, deve-se haver a constatação específica de que o sujeito agiu com tal finalidade em específico.<sup>130</sup>

O problema do dolo específico, Bittencourt, (2011) ensina que é exatamente o que o diferencia do dolo genérico; enquanto no segundo basta que o sujeito queira o fato descrito na

---

<sup>128</sup> HARADA, Kiyoshi, *et al*, **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2015

<sup>128</sup> BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, **Processo nº 11020.002639/2001-05**, Acórdão nº 101-94.258, Recorrente: Sierra Móveis LTDA, Recorrido: 1ª Turma/DRJ, Relator: Raul Pimentel Porto Alegre-RS, 01/07/2003, DJe de 19/08/2023. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>129</sup> ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023, apud, BETTI, Emilio, **Teoria geral do negócio jurídico**. Coimbra: Editora Coimbra, 1969. t. 2, p. 375.

<sup>130</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

norma incriminadora, o dolo específico visa um objetivo que se situa fora do que está descrito na lei penal, tratando-se de um especial fim de agir.<sup>131</sup>

Nessa senda, Mirabete (1985) sustenta que o dolo específico consistiria na vontade de realizar o fato com um fim especial (fim libidinoso, de obter vantagem indevida etc.). Em outras palavras, para se falar em cometimento de sonegação, fraude ou conluio, torna-se imprescindível que o sujeito passivo direcione a sua conduta para uma finalidade ilícita específica.<sup>132</sup>

Assim, como as pessoas tendem a pensar no dolo como um estado mental e exclusivamente interno e particular ao sujeito, enganam-se alguns ao afirmarem que um magistrado não poderia formar a convicção de que uma conduta estava eivada de dolo; um juiz, dotado de formação técnica e jurídica, poderá, após a análise cuidadosa de uma série de fatos, indícios e leis ligados ao ato, constatar que a conduta do agente possuía dolo. Ressalte-se que há a diferença entre dolo e intenção do agente, de modo que essa constatação de dolo dependerá de uma formação de uma convicção subjetiva.

Trata-se, portanto, de um juízo de valoração do magistrado para a constatação do caráter doloso, a partir de um processo lógico-racional sobre a análise subjetiva dos fatos, depoimentos e elementos relevantes à situação investigada. Assim, de acordo com Halperin (2021), a aferição do dolo não é a comprovação de um estado mental, mas uma imputação em relação a uma conduta possível de se estabelecer a partir de uma sequência de fatos coerentes entre si.<sup>133</sup>

Nessas circunstâncias, pergunta-se como a Fiscalização Tributária poderia comprovar o dolo. A indicação da existência do dolo, portanto, na visão do autor, dependerá da avaliação dos elementos (documentos, depoimentos, orientações da Fiscalização acerca das situações praticadas à época dos fatos geradores) em torno da prática suspeita como criminosa, buscando comprovar que foram feitas eivadas de malícia e ardil, com a intenção de fraudar um ato perante a Administração Pública.

A partir da análise minuciosa e elaborada desses elementos, formar-se-á uma interpretação sobre a real intenção do agente ao praticar tais fatos com a possível intenção interna do agente em praticar um crime contra a ordem tributária. A partir dessa necessidade de análise complexa, torna-se oportuno questionar a prática muito comum das autoridades administrativas no sentido de alegar o dolo em uma suposta conduta criminosa de um

---

<sup>131</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal** – vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2011

<sup>132</sup> MIRABETE, Júlio Fabbrini, **Manual de Direito Penal**, 1ª ed, São Bernardo do Campo, Atlas, 1985

<sup>133</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

indivíduo, com base tão somente em documentos societários, inclusive, muitas vezes mal interpretados.

Isso porque, os documentos que o Fisco trata como comprovação de dolo em um suposto crime tributário não se caracterizam como suficientes para identificar o dolo do agente. Deve ser analisado, portanto, as pessoas que praticaram os atos jurídicos que ensejaram a alegação do ilícito, a relação que essas pessoas possuíam entre si, o que as levou a praticar aqueles atos, a possível consciência de ilicitude do ato, depoimento de pessoas que participaram daquela realidade, a posição do Fisco à época dos fatos, entre outros fatores.

Todavia, o que se observa na prática é que esse cuidado de verificação dos fatos não vem sendo praticado pelas autoridades fiscais, limitando-se a aplicar a multa qualificada de 150% de maneira descuidada e negligente. Desse modo, conforme a explicação de Halperin (2021), para que se possa considerar um fato como comprovado de dolo dependerá, de um lado, da solidez de inferência probatória, o que significa que a aferição da culpabilidade dependerá de um lastro probatório acima de qualquer dúvida razoável, explicando de forma coerente e transparente os dados apresentados

O que se verifica, na prática, é que a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) tem sido aplicada pelos auditores da Receita Federal do Brasil de maneira descuidada, em que qualquer documento de uma conduta minimamente suspeita poderia ensejar a aplicação da multa qualificada sob o argumento da prática de sonegação, fraude ou conluio. Desse modo, surge a indagação se poderiam os Auditores da Receita Federal do Brasil, no momento de lançamento do crédito tributário, realizar a análise valorativa da existência de dolo na conduta do contribuinte, haja vista que o artigo 142 do CTN apenas permite a sua proposição, não a sua aplicação imediata por parte dos Auditores da Receita Federal do Brasil.<sup>134</sup>

Da leitura do dispositivo supratranscrito, constata-se que a Fiscalização deveria apenas propor a penalidade, o que se difere da aplicação, na prática, da imposição da multa por intermédio de um lançamento tributário. Em suma, à luz do art. 142 do CTN, o que se pode extrair é que os Auditores Fiscais da Receita Federal não estariam autorizados a aplicarem, de imediato, a multa que entende ser cabível, mas apenas propô-las.

---

<sup>134</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

<sup>134</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

Nesta senda, pode-se afirmar que os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 ao descreverem o que caracterizaria a sonegação, a fraude e o conluio, estabelecem requisitos para a caracterização da conduta em algum desses crimes, haja vista que só ocorrem quando o sujeito passivo age com a finalidade de praticar o fato gerador que ensejaria a incidência do tributo, mas deseja que a Fiscalização não possua ciência dessa prática.

Assim, o dolo referido sobre tais condutas, fazem referência aquele disciplinado no art. 18, inciso I, do Código Penal. Logo, para considerar uma conduta sonegatória ou fraudulenta, necessariamente, deverá ser observado se o dolo é específico.

Conforme bem observado por Halperin (2021), por um lado, tem-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça <sup>135</sup> entende que para a caracterização de crime contra a ordem tributária seria desnecessária a comprovação do dolo específico, mas, no tocante à aplicação da multa qualificada no Direito Tributário, o STJ afirma que deve existir na conduta um dolo específico, isto é, uma finalidade no agir.

O CARF, por outro lado, possui entendimento pela não aplicação da multa qualificada nos casos em que a Administração Tributária não consegue comprovar o dolo específico para ensejar a qualificação da multa, assim como aduz necessária “a demonstração da falsidade da declaração e o dolo específico de afastar ou reduzir a contribuição devida”, <sup>136</sup>e defende que comprovado o intuito fraudulento do agente passivo, impõe-se a aplicação da multa de 150%. <sup>137</sup>, como no julgamento do processo nº 19515.720471/2016-31, Acórdão n. 1401-002.839, e dos processos de números: 11070.002007/2005-71<sup>138</sup>, 10410.002820/2005-81 <sup>139</sup>, 13925.000301/2002-23<sup>140</sup> e 10166.004777/2003-65 <sup>141</sup>

<sup>135</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.599.378/MG**, Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz, Agravante: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, Agravado: D de L M,, D.J de 28/05/2020. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201800814915&dt\\_publicacao=03/09/2018](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800814915&dt_publicacao=03/09/2018). Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>135</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, AgRg no **Agravo em Recurso Especial nº 1.599.378 – MG**, Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz, Agravante: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, Agravado: D de L M, 19 de maio de 2020, D. J de 28/05/2

<sup>136</sup> BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **Processo nº 19515.720471/2016-31**, Acórdão n. 1401-002.839, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Daniel Ribeiro Silva, Recorrentes: SAENGE ENGENHARIA DE SANEAMENTO E EDIFICAÇÕES LTDA e Fazenda Nacional, D. J de 16.08.2018

<sup>136</sup> BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **Processo nº 11634.720240/2016-60** Acórdão nº 2201-004.466, 2ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Marcelo Milton da Silva Risso, Recorrentes: Agrícola Jandelle S/A e Fazenda Nacional, D.J de 08.05.2018)

<sup>137</sup> BRASIL, Conselho Superior de Recursos Fiscais, **Processo nº 11080.723307/2012-06**, Acórdão nº 9101-002.429, Recurso Especial, 1ª Turma, rel. Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, D.J. 18.08.2016)

<sup>138</sup>BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 203-11.992, **Processo nº 11070.002007/2005-71**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Indiana Agropecuária LTDA. Rel. Eric Moraes de Castro e Silva. Julgado em 29/03/2007. Publicado em 02/06/2020. Disponível em:

Assim, o que se pode concluir é que para a aferição dos crimes de sonegação, fraude e conluio, passíveis de sofrerem a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 prescinde-se que a partir da conduta do sujeito, exista a constatação que a conduta por ele praticada não poderia ensejar qualquer outro motivo senão burlar a Fiscalização para desconhecer da ocorrência do fato gerador ou suas características principais, sendo uma espécie de dolo específico, em que o sujeito possui como intenção a burla à Administração Pública, sendo este um elemento indispensável para a aplicação da multa, de acordo com o entendimento do STJ e do CARF.

---

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4433411>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>139</sup> BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2102-000.566, **Processo nº 10410.002820/2005-81**. Rel. Giovanni Christian Nunes Campos. Julgado em 16/04/2010. Publicado em 26/07/2019. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>140</sup> BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 106-14.296, **Processo nº 13925.000301/2002-23**. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Romeu Bueno de Camargo. Julgado em 10/11/2004. Publicado em 16/11/2016. Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>141</sup> BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 102-47.52, Recurso Voluntário. **Processo nº 10166.004777/2003-65**. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Julgado em 26/04/2006. Publicado em 31/07/2020. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4645622>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

#### 4 DAS MULTAS PUNITIVAS TRIBUTÁRIAS ARBITRADAS EM 150% À LUZ DA ANÁLISE CONSTITUCIONAL: PERSPECTIVAS NORMATIVAS E JURISPRUDENCIAIS

Este tópico se destina à análise acerca da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, investigando se este percentual se caracterizaria como constitucional ou não. A pesquisa será feita à luz do Princípio da Vedação ao Confisco e do combate a eventuais excessos arbitrados pela Fiscalização Tributária e o Princípio da Proporcionalidade sob sua égide sancionatória. Além disso, serão analisados os argumentos das decisões proferidas pelo STF que consideram as multas arbitradas em percentuais acima de 100% como inconstitucionais, e a posição doutrinária a respeito do tema.

Assim, em primeiro lugar, insta ressaltar que a multa qualificada se encontra prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996<sup>142</sup>, determinando que nos casos de lançamento de ofício, será duplicado o percentual da multa que trata do inciso I, de 75% (setenta e cinco por cento), na hipótese que haja o cometimento de sonegação, fraude ou conluio, condutas previstas nos artigos 71<sup>143</sup>, 72<sup>144</sup> e 73<sup>145</sup> da Lei nº 4.502/1964, os quais correspondem aos ilícitos de sonegação, fraude e conluio, respectivamente.

<sup>142</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

<sup>142</sup> Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente

<sup>143</sup> Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, tot

al ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

<sup>144</sup> Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

<sup>145</sup> BRASIL, 1988

<sup>145</sup> SILVA, Plácido. **Vocabulo Jurídico**, 32ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 133, 2016.

## 4.1 UM ESTUDO DA PRINCIPIOLOGIA CONSTITUCIONAL

A questão da multa tributária qualificada em 150% traz diversos debates acerca da aplicação dos princípios constitucionais, como o Princípio da Proporcionalidade, o Princípio da Vedação ao Confisco, o Princípio da Proporcionalidade, da Razoabilidade, entre outros. Dessa forma, para que se possa realizar uma análise sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da multa qualificada de 150% será feito, a seguir, um estudo sobre a sua interação com os princípios constitucionais inerentes ao Direito Tributário.

### 4.1.1 Do princípio da vedação ao confisco

O Princípio da Vedação ao Confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, estabelece que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”. A partir da leitura desse dispositivo, torna-se natural dois questionamentos, quais sejam: (i) o que caracterizaria confisco e (ii) se a orientação poderia ser aplicada às multas tributárias.

Em primeiro lugar, torna-se relevante destacar o significado de confisco. Nesse sentido, veja o significado do vocábulo jurídico de Plácido e Silva:

Confisco: ou confiscação, é vocábulo que se deriva do latim *confiscatio*, de *confiscare*, tendo o sentido de ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judiciária, fundados em lei.

Em regra, pois, o confisco se indica uma punição. Quer isto dizer que sua imposição, ou decretação, decorre da evidência de crimes ou contravenções praticados por uma pessoa, em virtude do que, além de outras sanções, impõe a lei a perda de todos ou parte dos bens em seu poder, em proveito do erário público.

Por esta forma, o confisco ou confiscação pode ser total ou parcial.

Total ou geral quando abrange todo o patrimônio do condenado; parcial, quando somente incide sobre uma certa porção de bens.

O confisco é, em verdade, o ato de adjudicação dos bens ao patrimônio do Estado, em virtude de determinação legal ou qualquer outro ato que o autorize.

Em matéria fiscal, o confisco indica o ato de apreensão de mercadoria contrabandeada ou que seja posta no comércio em contravenção às leis fiscais. Dá-se apreensão, e o poder público a confisca para cobrar-se dos impostos e das multas devidas. Mesmo, nesse caso, embora não se adjudique ao erário a soma de mercadorias apreendidas, adjudica-se o seu preço, isto é, o seu valor.

Confisco. Na linguagem penal, o confisco é o ato de apreensão, autorizado pelo juiz, dos instrumentos e do produto do crime.<sup>146</sup>

<sup>146</sup> PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Nacional Comentados**, 18ª ed, São Paulo, Saraiva, 2017, p. 187.

Nesse viés, vale mencionar, também, o conceito de confisco elaborado por Leandro Paulsen (2017), ao realizar uma análise do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal:

Confisco é a tomada compulsória da propriedade privada pelo Estado, sem indenização. O inciso comentado refere-se à forma velada, indireta, de confisco, que pode ocorrer por uma tributação excessiva. Não importa a finalidade, mas o efeito da tributação no plano dos fatos. Não é admissível que a alíquota de um imposto seja tão elevada ao ponto de se tornar insuportável, ensejando atentado ao próprio direito de propriedade. Realmente, se tornar inviável a manutenção da propriedade, o tributo será confiscatório

Assim, o Princípio da Vedação ao Confisco é decorrente do direito de propriedade, que coíbe o confisco ao estabelecer prévia e justa indenização na desapropriação (Estevão Horvath). É verdade que a doutrina possui dificuldade em conceituar, de forma simplificada, o que seria um tributo com efeito de confisco, mas há um aparente consenso doutrinário de que um tributo confiscatório seria aquele que inviabilizaria o direito de propriedade do contribuinte.

Para Hugo de Brito Machado (1994), por exemplo, o efeito de confisco no tributo, seria verificado quando excessivamente oneroso, e fosse sentido como penalidade para o contribuinte. Para exemplificar o efeito confiscatório do tributo, traz como exemplo os casos dos impostos reais, incidentes sobre o patrimônio, considerando-os confiscatórios quando a tributação for superior à renda produzida pelo patrimônio tributado, de forma que o contribuinte se vê obrigado a desfazer-se de uma parte do seu patrimônio para que possa arcar com a tributação que incide sobre ele:

Um dos objetivos mais importantes do imposto sobre o patrimônio deve ser o de desestimular a existência de patrimônios improdutivos. Assim, poder-se-á considerar como confiscatório imposto sobre patrimônio cuja alíquota seja superior à renda que razoavelmente se possa esperar seja produzida por aquele patrimônio. Pouco importa que o contribuinte, por quaisquer meios, aufera renda superior e consiga permanecer com seu patrimônio inatingível. Se o imposto tiver alíquota superior à renda que se pode razoavelmente esperar seja produzida pelo patrimônio, àquele limite, mesmo que o contribuinte, por ser mau administrador, ou por qualquer outro motivo, não aufera renda suficientemente para o respectivo pagamento, e tenha por isso de privar-se de parte do seu patrimônio, não será considerado confiscatório.<sup>147</sup>

De forma semelhante, Barreto (2009) defende que o confisco se configura como uma medida sancionatória, ao passo que o confisco ocorre quando há uma absorção parcial ou total do patrimônio do contribuinte, sem indenização, concluindo que “seria equivocado dizer,

---

<sup>147</sup> MACHADO, Hugo de Brito, **Temas de Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 112, 1994



pois, ‘é vedado o confisco’. O que se proíbe é que, por via da exigência do tributo, se obtenha resultado cujo efeito seja equivalente ao do confisco”.<sup>148</sup>

Constata-se, portanto, que muito embora não exista um conceito objetivo sobre o que seria o confisco, há uma convergência jurisprudencial de que o confisco ocorrerá quando há a inviabilização do direito de propriedade do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, obrigando a desfazer-se desse patrimônio, ou, ainda, impondo ao contribuinte prejuízos financeiros em decorrência de uma tributação demasiadamente onerosa. Ademais, considera-se também que ocorrerá o efeito confiscatório quando for imposta uma tributação em desarmonia com a Constituição Federal, uma vez que o Ente Federativo absorveria o patrimônio do particular sem a autorização constitucional para isso.

De acordo com o STF, para que um tributo seja considerado confiscatório, ele deve ser analisado à luz de todo o sistema tributário brasileiro, considerando o total da carga tributária exigida pelo Ente, sendo insuficiente uma análise isolada sem o exame dos elementos que circundam aquele tributo, e, além disso, levando em conta também a capacidade contributiva que dispõe o sujeito passivo, conforme o trecho do a seguir julgado, *in verbis*:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante a verificação da capacidade que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade (.<sup>149</sup>

Conforme exposto, outro parâmetro utilizado pelo STF para análise do efeito confiscatório na carga tributária é a verificação das peculiaridades de cada operação ou situação, levando-se em consideração os custos, as margens de lucro e algumas condições pontuais do mercado e suas consequências sociais. Um exemplo disso é a aplicação de

<sup>148</sup> BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**, 3ª ed., São Paulo, Editora: Dialética, 2009, p. 17.

<sup>149</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30.09.1999, DJ de 12.04.2002, p. 00051, Ement. V. 02064-01, p. 00086. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de acordo com a essencialidade do produto, a fim de que produtos essenciais para toda a sociedade possuam alíquotas menores, diminuindo a tributação e facilitando o seu acesso a todos, ao passo que produtos considerados supérfluos possuam uma alíquota mais onerosa, em decorrência da sua não essencialidade.

Portanto, diante da existência de diversas correntes doutrinárias sobre o que se configura um efeito confiscatório, pode-se dizer que há uma incerteza da caracterização do confisco justamente por se caracterizar como um conceito aberto. Contudo, pode-se dizer que há um consenso que para que o confisco não ocorra, deverá ser respeitada a capacidade contributiva e o direito de propriedade do sujeito passivo, mediante o respeito à proibição do excesso, o qual será demonstrado posteriormente.

#### **4.1.2 Do Princípio da vedação ao confisco e sua aplicação às multas tributárias**

Constata-se, assim, que o Princípio do Não Confisco está diretamente relacionado ao Princípio da Capacidade Contributiva, insculpido no art. 145, §1º, da Constituição Federal, haja vista que o contribuinte possui o dever de contribuir para os cofres públicos de acordo com a sua capacidade financeira, ou seja, na medida em que seja possível suportar os ônus tributários sem violar o seu mínimo essencial. O Princípio da Vedação ao Confisco, portanto, busca uma tributação justa, mediante a aplicação de outros princípios, como o da isonomia, da capacidade contributiva, da progressividade, dentre outros.

É notório que a Constituição Federal, ao dispor sobre o Princípio da Vedação ao Confisco em seu art. 150, inciso IV, refere-se aos tributos, o que gera muitas dúvidas e divergências doutrinárias se o princípio se estenderia também às multas tributárias, uma vez que multa não se confunde com tributo, pela própria redação do art. 3º do CTN, mas se trata de uma sanção imposta pelo não cumprimento da obrigação tributária.

Para a corrente doutrinária que sustenta a aplicação do mencionado princípio às multas, o argumento utilizado é o de que as multas excessivas não podem ser admitidas pelo ordenamento jurídico, e o Princípio do Não Confisco possibilita o reconhecimento da invalidade da aplicação de uma multa desproporcional. Assim, já se posicionou o STF, fundamentando seu entendimento no sentido de que a ausência da menção expressa ao instituto da multa na redação do art. 151, inciso IV, da CF, não representaria um óbice ou impedimento para a redução da multa excessiva e desproporcional.

À título exemplificativo, a decisão do Agravo Regimental nº 637717, sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski aplicou o entendimento de que o Princípio da Vedação ao Confisco também se aplica às multas, citando, como embasamento do seu ponto de vista, o RE nº 523.471<sup>150</sup>, de Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, repetindo o seu entendimento nos julgamentos do RE nº 632315 e do AI – 482.281-AgR<sup>151 152</sup>, adotado posteriormente pela Ministra Rosa Weber, ao proferir o seu entendimento no AI 805745 ED<sup>153</sup>.

Para Ives Gandra Martins e Marilene Tourinho (2014), o Princípio da Vedação ao Confisco se aplica às multas tributárias, uma vez que o postulado constitucional busca evitar que o Poder Público se aproprie de bens dos contribuintes, e isso pode ser tanto a título de tributação como mediante a aplicação de uma sanção, que se transforma em obrigação tributária principal, causando um impacto financeiro ao patrimônio desse contribuinte.<sup>154</sup>

À guisa de Florence Haret (2014), tanto as multas de ofício como as isoladas estão condicionadas ao valor do principal, sob pena de, ao ultrapassar o limite da obrigação tributária principal, incorrer a Fiscalização em enriquecimento sem causa e em desapropriação de bens do contribuinte, violando os princípios constitucionais da proporcionalidade e do não confisco<sup>155</sup>. Nesse sentido, torna-se válida a transcrição do entendimento de Humberto Ávila, citado por Leandro Paulsen (2017), e de Leonardo Freitas (2004):

Aquilo que os tributaristas chamam de confisco é a invasão do núcleo essencial pela instituição de um tributo excessivo que viola o direito de propriedade. A multa,

<sup>150</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma., **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 523471**, Agravante: União. Agravado: Indústria de Calçados Marlin LTDA., Relator. Min. Joaquim Barbosa, Julgamento: 06/04/2010, D.J de 23/04/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>151</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 632315/PE**, Agravante: Município de Recife. Agravado: Colégio Santa Maria. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, julgado em 14/08/2012, Processo Eletrônico D.J de 14/09/2012. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2751568>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>152</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 482.281**, Agravante: União. Agravado: Frutaria Caxias do Sul LTDA. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 21/08/2009. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601254>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>153</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, **Embargos de Declaração recebidos como Agravo Regimental nº 805745**, Embargante: Município de Palotina, Embargado: Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, Relatora: Ministra Rosa Weber, Julgamento: 29/05/2012, D.J de 27/06/2012. Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201800814915&dt\\_publicacao=03/09/2018](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800814915&dt_publicacao=03/09/2018)>. Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>154</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Arbitramento. **Arbítrio sem fundamentação legal – inteligência de princípios e normas constitucionais sob a hipótese de imposição de imposto de renda e outros tributos**, Parecer Jurídico na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 220, ano XI, edição 41, p. 97-153, 2014

<sup>155</sup> HARET, Florence. **Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – considerações sobre a cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicado às multas tributárias**, São Paulo, Oliveira Rocha, Artigo na Revista dos Tribunais, 2014.

porém, mesmo não sendo tributo, restringe o mesmo direito fundamental, que é o da propriedade e da liberdade. Por isso, pouco importa o que o art. 150, IV, faça referência a tributos. Pelo próprio direito fundamental chega-se à proibição de excesso, que, no caso de instituição de tributos, se chama proibição de confisco. Nesse caso, a multa de mora, de tão elevada, pode facilmente restringir de modo excessivo a liberdade do exercício de atividade econômica e a propriedade, na medida em que, pela mera impontualidade, obriga o contribuinte a pagar mais 60% do valor do tributo, cerceando a organização e direção da empresa pela captura de capital de giro que lhe são essenciais.

Não duvidamos que a multa e tributo (de per si considerado) são entes distintos. Na esteira do que expusemos, a proibição do confisco foi erigida ao patamar do princípio constitucional por decorrência da proteção à propriedade privada, sendo defeso ao Poder Público amesquinhar, de qualquer sorte, este escudo. Ora, o que seria a imposição de multas com conteúdo confiscatório se não expediente de amesquinamento por via oblíqua, da propriedade privada do contribuinte? Neste descortinar, pode-se trazer à colação um célebre adágio latino a que se subsume o caso em comento: *ubi eadem est ratio, eadem est jus dispositio*, em nosso vernáculo: onde há a mesma intenção, aplica-se o mesmo dispositivo de lei. Por terem a mesma ratio, qual seja, a proteção da propriedade privada do contribuinte, tanto a aplicação da multa como a imposição de tributo devem se submeter à dicção de uma mesma normal.<sup>156</sup>

Esse entendimento também é comungado por Sacha Calmon (1995), o qual defende que, a partir do referido dispositivo constitucional, seria possível construir uma vedação genérica ao confisco, a qual abarcaria também as multas tributárias. No mesmo sentido, Bruno Fajersztajn (2019) defende que, como o direito de impor sanções tributárias decorreria do direito de tributar, a vedação ao confisco seria diretamente aplicável às sanções tributárias (*ius tributandi*), ao passo que o efeito confiscatório da sanção deve ser aferido a partir da capacidade contributiva manifestada com a ocorrência do fato gerador.<sup>157</sup>

Há, contudo, a corrente que defende a não aplicação do Princípio da Vedação ao Confisco às multas tributárias, como defende Fernando Netto Boiteaux (2005), aduzindo, para tanto, que multa não é tributo, mas sim uma penalidade, não existindo uma vedação constitucional expressa para sanção de ato contrário à lei, e, além disso, a aplicação de uma multa confiscatória não poderia ser considerada ilegal, uma vez que haveria uma preferência à proteção do patrimônio da sociedade, à proteção do patrimônio do infrator.

Com essa argumentação, defende a legalidade da multa prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, acrescentando que a aplicação dessa multa teria, ainda, um objetivo especial: coibir não apenas o inadimplemento do contribuinte perante a Fiscalização, mas o “evidente intuito da fraude”, que consiste na omissão do contribuinte em revelar ao Fisco suas demonstrações financeiras. Para o autor, então, não teria o que se falar em confisco, tendo em

---

<sup>157</sup> PAULSEN, Leandro, **Constituição e Código Tributário Comentados**, 18ª ed, São Paulo, Saraiva, 2017, apud, ÁVILA, Humberto. Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade. Artigo recebido em mãos.

cheque a objetivação dessa multa, ainda mais porque, para a sua não aplicação, bastaria que o contribuinte cumprisse de forma devida com a sua obrigação tributária principal.

Nesse sentido, vale fazer um adendo em relação às multas moratórias. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, as multas moratórias não precisam obedecer ao Princípio da Vedação ao Confisco, ao contrário, ela deveria ser aplicada sem indulgências, com o fito de evitar futuras transgressões ao sistema tributário brasileiro e a arrecadação pública.<sup>158</sup>

Insta acrescentar que há um segundo entendimento – composta pelos doutrinadores como Humberto Ávila, Ricardo Lobo Torres e Gustavo Masina – a qual aduz que, em que pese a Constituição Federal proíba o confisco apenas para o tributo, o âmago desse princípio constitucional reside na proibição de excesso, ao limitar que a restrição a um direito fundamental lhe retire um mínimo de eficácia. Para esses autores, o Princípio do Não Confisco seria apenas o nome específico para o campo tributário oferecido ao postulado da proibição de excesso, e por isso, pouco importaria que o art. 150, IV, da Constituição Federal mencione apenas “tributos”, pois a mesma norma com outro nome também seria aplicada às multas.<sup>159</sup>

Há também um entendimento complementar à discussão, o qual defende que o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, se referiria tão somente aos tributos, mas diferenciando-se do segundo entendimento doutrinário por não concordar que confisco e excesso se caracterizam como sinônimos. Assim, o excesso seria caracterizado apenas quando da violação do núcleo dos direitos fundamentais, como o de vida digna, e o confisco ocorreria a partir do momento que o indivíduo deixa de ter capacidade contributiva.

Assim, à guisa de Hugo de Brito Machado (2013), a multa, para alcançar a sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado (...) e por tal razão pode ser confiscatória. Para complementar tal entendimento, Fabio Goldschmidt (2003) defende que a

<sup>158</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**, 2ª ed, 2 tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 1995.

<sup>158</sup> FAJERSZTAIN, Bruno. **Multas no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Quartier Latin, 2019.

<sup>158</sup> BOITEUX, Fernando Netto. **A multa de ofício, a Lei nº 9.430/96 e o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda**, São Paulo, Oliveira Rocha, 2005..

<sup>158</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, **Recurso Especial nº 660692/SC**, Recorrente: Wilson Holtrup Santhiago, Recorrida: Fazenda Nacional Relator: Min. Francisco Falcão, Julgamento de 22/02/2006, DJe de 13/03/2006 Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clap.+e+@num=%27660692%27\)+ou+\(%27RESP%27+adj+%27660692%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clap.+e+@num=%27660692%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%27660692%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)>. Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>159</sup> ÁVILA, Humberto. **Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade**: In: ÁVILA, Humberto (coord.). **Fundamentos do Estado de Direito. Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 158

pena não precisa necessariamente ser compatível com o exercício igual de todos os direitos constitucionais, mas a tributação precisa – e conclui que o vedado pelo princípio do não confisco é o tributo que se parece com uma pena, mas não é em sua essência, pois os critérios para aferir a caracterização da excessividade deverão ser outros.

Logo, pode-se afirmar, de acordo com Eduardo Halperin (2021) que os tributos estão protegidos, sim, pelo Princípio da Vedação ao Confisco, contudo, o mesmo não pode ser afirmado em relação às multas, tendo em vista que inexistente essa vedação constitucional no que concerne às multas. Para o autor, a situação dependerá do que é entendido como confisco.

<sup>160</sup>

Nesse sentido, se for caracterizada de confisco a restrição ao núcleo essencial dos direitos fundamentais, então não faz qualquer diferença falar em proibição de excesso ou vedação ao confisco, mas o que a primeira corrente falha em perceber é que existe uma zona intermediária entre a capacidade contributiva e o núcleo essencial de propriedade, na qual o tributo não deve entrar e a multa deve entrar, sob pena de ser inadequada e não passar no juízo de proporcionalidade.

#### **4.1.3 Do princípio da proporcionalidade e a proibição do excesso**

Levando em consideração o mencionado postulado da Proibição do Excesso e a sua aplicabilidade às multas tributárias, torna-se pertinente se perguntar se a multa tributária arbitrada em 150% pode ser considerada abusiva. A resposta a essa pergunta, para Eduardo Halperin (2021), tende a ser negativa. Isso porque, a realização de um juízo de admissibilidade de se um tributo poderá ser considerado excessivo para um contribuinte é uma tarefa praticamente impossível, posto que não se configura possível aferir se o arbitramento de uma multa de 150% irá infringir o direito de propriedade de um contribuinte em particular.

Isso ocorre, pois o impacto da multa dependerá da base de cálculo da multa, como também o tamanho da propriedade e a capacidade contributiva daquele infrator. Nesse sentido, Gustavo Masina (2016) entende que a conclusão se uma multa arbitrada em 150% será excessiva ou não necessitaria de uma análise de cada caso concreto, o que impediria uma proibição mediante controle concentrado de constitucionalidade. <sup>161</sup>

---

<sup>160</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>161</sup> MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: Definições e Limites**, 1ª ed., São Paulo, Malheiros, 2016.

Assim, de acordo com Halperin (2016) para se aferir se a multa de 150% é considerada excessiva deve-se ter dois parâmetros, quais sejam: o primeiro é de que a multa qualificada deve ser aplicada quando praticada conduta extremamente grave (o que não possui relevância para o exame da excessividade), e o segundo é o direito de propriedade, que embora possa ser afetado pela aplicação da multa de 150%, permanecerá com o seu núcleo essencial intacto, razão pela qual não se pode falar em excesso.

Nesse sentido, poderia até ser estabelecido um percentual que a partir deste seria considerado abusiva a multa – como por exemplo, um percentual de 1.000% sobre a obrigação tributária principal – a partir da qual será evidenciada se a multa foi excessiva ou não, posto que não existirá dúvidas sobre a existência dos requisitos da excessividade supracitados. Todavia, não se pode afirmar que esse percentual seria o de 150%, sobretudo tendo em vista as alíquotas vigentes no ordenamento jurídico brasileiro.

Em relação ao Princípio da Proporcionalidade, Humberto Ávila (2019) defende que deverá ser avaliada a constitucionalidade da relação entre uma medida concreta e a finalidade que ela pretende realizar<sup>162</sup>. Nesse sentido, Pontes (2000) entende que deve existir uma relação de meio e fim entre sanção e o objetivo que justifica a restrição imposta pela regra sancionatória.<sup>163</sup>

Leandro Paulsen (2017) traz à discussão o pensamento de Guilherme Cezaroti (2008), o qual observa que não é somente o Princípio da Vedação ao Confisco, mas também os princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade que devem ser aplicados no momento da análise das multas tributárias. Assim, traz como exemplo uma situação de um contribuinte que constitui o crédito mediante a apresentação da documentação, mas deixa de recolhê-lo por qualquer razão, deve ser punido de forma sensata e moderada, diferentemente daquele contribuinte que deixa de recolher o crédito visando obter benefícios de uma possível decadência. Para Cezaroti, deverá ser levado em consideração, no momento da aplicação da multa, que o contribuinte obteve um benefício de 100% do valor do tributo que deveria ter recolhido.<sup>164</sup>

---

<sup>162</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>162</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed., São Paulo, Editora Malheiros, 2018.

<sup>163</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Dialética, p. 140, 2000.

<sup>164</sup> PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**, 18ª ed, São Paulo, Saraiva, 2017, apud, CEZAROTI, Guilherme. **Aplicação da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias. Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação**, 2008.

Para Leandro Paulsen (2017), as multas devidas quando o contribuinte declara aquele débito, mas não o recolhe no prazo estipulado, devem ter percentuais inferiores àquelas que o contribuinte não declarou e nem pagou o crédito devido, uma vez que nesse último cenário, além de o sujeito passivo não ter pagado o valor do tributo, sequer deu as informações necessárias para a Fiscalização, merecendo, assim, uma censura. Assim, sobre o arbitramento das multas moratórias e as punitivas, defende o autor:

Assim, é adequado que haja percentuais diferenciados para as multas simplesmente moratórias e para as multas de ofício. Enquanto o percentual de 20% é limítrofe para a validade da multa moratória, a multa de ofício poderá, validamente, ter percentuais superiores, desde que guarde relação com o nível da infração. Dentre as próprias multas de ofício há, também graduações, com percentuais agravados para a situação que não apenas o contribuinte deixou de pagar e informar, como fraudou sua contabilidade, falsificando documentos para iludir o Fisco. Quando a graduação se faz em função da gravidade do ilícito e da censura necessária para a sua prevenção e repressão, é adequada. Não pode, isto sim, variar tão somente em função do tempo decorrido ou da prática de atos administrativos como inscrição em dívida ativa.

Ainda sobre a necessidade de análise da proporcionalidade estrita, observa-se que o STF decidiu, no citado julgamento da ADI 551-RJ, que por ofensa ao Princípio da Proporcionalidade, é válida a decretação da invalidade dos parágrafos 2º e 3º do art. 57 do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, o qual disciplinava que as multas arbitradas em decorrência do não recolhimento em virtude de sonegação de impostos e taxas estaduais não poderiam ser inferiores, respectivamente, a duas vezes e a cinco vezes do valor do tributo.

Nesse viés, para que se possa aferir se há proporcionalidade na aplicação da multa de 150% devem ser feitas três perguntas: “o meio promove o fim?”, “dentre as outras medidas adequadas, a que se pretende é a que menos viola os direitos fundamentais?”, e a última seria “as vantagens geradas por essa aplicação são maiores do que as desvantagens por ela geradas? De acordo com Humberto Ávila (2019), o legislador ou a Administração Pública não precisam aplicar a medida mais intensa para a garantia do seu resultado pretendido, bastando apenas que seja obtido o fim perseguido.

Nesse sentido, vale mencionar o caso citado por Halperin (2021) de que o STF considerou inconstitucional uma lei estadual que obrigava aos supermercados disponibilizar empacotadores para os seus clientes porque, dentre outras razões, tal medida seria inadequada para atingir a finalidade que pretendia (proteção dos direitos do consumidor). Segundo o relator, Min. Luís Roberto Barroso, a presença “de um empacotador em supermercados não é uma providência que aumente a proteção dos direitos do consumidor, mas sim uma mera



conveniência em benefício de eventuais clientes”, de forma que “a medida imposta demonstra-se incapaz de atingir ao fim a que alegadamente se propõe, tornando-a inadequada”.<sup>165</sup>

Na situação mais específica da multa qualificada, Halperin defende que a aplicação elevada da multa em 150% garante o fim pretendido de repreensão do sujeito passivo ao ponto de inibi-lo a praticar novamente o fato que ensejou a aplicação da multa, uma vez que não é uma aplicação baixa. Isso não quer dizer, contudo, que essa aplicação se apresenta como a maneira mais segura de garantir sua finalidade, mas pode-se, sim, afirmar que se caracteriza como eficaz, passando, dessa forma, pelo exame da adequação.

Em relação ao exame da necessidade, esse requisito exige que seja feita uma avaliação se existiria alguma solução que poderia substituir a repreensão gravosa, garantindo a obtenção do mesmo fim. Nesse sentido, como bem contextualizado por Eduardo Halperin (2021), foi aplicando o exame da necessidade que o STF declarou inconstitucional uma lei que, com a finalidade de proteger o consumidor, obrigava as companhias de gás a pesar os botijões a vista dos consumidores – outras medidas, tais como a fiscalização por amostragem, promoveria igualmente o fim e seria muito menos restritiva dos direitos das companhias de gás.

No entanto, na visão do autor, no caso da multa qualificada de 150%, não se verificam outras soluções menos gravosas para os contribuintes que garantisse o mesmo fim. E, além disso, ela também não é menos adequada do que outras sanções que visam o arrependimento do infrator mediante a aplicação de uma censura, razões pelas quais passaria no exame da necessidade.

O terceiro ponto do exame da proporcionalidade exige que as vantagens causadas pela garantia do fim sejam maiores às desvantagens causadas pela adoção da medida, isto é, ao fim e ao cabo, mais direitos devem ser promovidos do que restringidos. De acordo com Halperin (2021), deve ser verificado se a finalidade de interesse público buscada pela regra sancionatória supera o grau de limitação jurídica decorrente da imposição concreta sanção.<sup>166</sup>

---

<sup>165</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021  
BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 907/RJ**, Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, Relator: Ministro Alexandre de Moraes, Julgamento: 01/08/2017, Acórdão Eletrônico DJe-266 Divulg. 23/11/2017, Publicado em: 24/11/2017. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14113979>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>166</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

Nesse sentido, cita o julgado do STF que considerou proporcional em sentido estrito o cancelamento de títulos eleitorais de indivíduos que não realizaram o cadastramento biométrico – se de um lado houve a restrição ao direito de voto e à cidadania, de outro lado a promoção do fim de evitar fraudes e de manter a higidez das eleições superou tal restrição.<sup>167</sup>

Não restam quaisquer dúvidas de que a multa qualificada de 150% restringe o direito de propriedade do infrator que é punido. Essa restrição, aliás, constitui a própria pena que é aplicada. No entanto, os valores que são promovidos por meio da imposição da referida multa, dentre os quais pode-se referir, principalmente, o valor da retribuição, superam as restrições ao direito de propriedade, razão pela qual a multa qualificada passa no exame de proporcionalidade em sentido estrito, à luz de Halperin (2021).

As considerações anteriores permitem concluir, portanto, que a multa qualificada é adequada (promove o fim), necessária (não há outro meio menos restritivo de direitos) e proporcional em sentido estrito (a conduta é extremamente grave). Importante referir que aqui realizou-se uma análise da proporcionalidade da multa qualificada isoladamente considerada.

Por outro lado, o Princípio da Proporcionalidade, tal como a adequação e a proibição de excesso, se caracteriza como um postulado normativo, o que significa que norteia a aplicação de outras normas, em especial das três regras que a razoabilidade determina. Nesse sentido, em primeiro lugar, tem-se que a razoabilidade no viés da equidade prega a derrotabilidade das normas em algumas situações em que certas particularidades específicas do caso concreto fazem com que ele necessite de uma exceção, relativizando, de certo modo, a regra geral.

Por um lado, essa exceção se faz por conta de uma exigência que se leve em consideração o que normalmente acontece na interpretação jurídica. Um exemplo disso foi o caso citado por Halperin (2021) de quando o STF conheceu um Agravo de Instrumento interposto por um Procurador do Estado, mesmo que em papel timbrado da Secretaria do Estado, e sem a comprovação formal da condição de procurador, posto que não seria algo natural um indivíduo se apresentar como Procurador do Estado, não o sendo, e, além disso, interpondo um Agravo de Instrumento em um papel timbrado de uma Secretaria de Estado.<sup>168</sup>

<sup>167</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade° 855/PR**, Requerente: Confederação Nacional do Comércio, Intimado: Governador do Estado do Paraná, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Julgamento: 01/07/1993, D.Je de 01/10/1993. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346649>> . Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>168</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 192553/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Maria Aparecida de Carvalho Vasconcellos e outros. Relator: Ministro Marco Aurélio, 2ª Turma, Julgamento: 15/12/1998, D.J de :16.4.1999. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=232831>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

#### 4.1.4 Do Princípio da Proporcionalidade e o *bis in idem* da multa qualificada com a Lei nº 8.170/1990

Como bem destacado por Halperin (2021) há, ainda, a discussão se a multa qualificada em 150% (cento e cinquenta por cento) violaria o princípio do *bis in idem* no âmbito da dupla penalização levando em conta a multa cominada pelo Direito Penal. Para tal análise, torna-se imprescindível a análise da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1964 e da multa cominada pelo art. 1º da Lei nº 8.137/1990. Em primeiro lugar, será analisado se há, de fato, o *bis in idem* em relação à aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) e a multa prevista no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, e, em seguida, se o *bis in idem* é de fato vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro e se este o veda expressamente.<sup>169</sup>

Em relação ao primeiro ponto, é inegável que há uma dupla penalização quando da análise da multa qualificada e a multa prevista no artigo supracitado, uma vez que duas multas distintas são aplicadas para uma mesma prática, e isso independe de qual órgão o aplicou, sendo relevante para fins de caracterização do *bis in idem* se há uma dupla sanção por um único fato, o que se torna evidente no caso estudado.

Contudo, a segunda reflexão diz reside no fato de que se o *bis in idem* mencionado fosse, de fato, inconstitucional, a Constituição Federal de 1988 não haveria permitido expressamente a incidência concomitante de sanções penais e de sanções administrativas como permite em seu art. 225, §3º, e, além disso, teria algum dispositivo que vedasse uma sanção em caso de ilícito tributário, o que não existe, levando tal omissão ao entendimento de que há uma autorização legal para a aplicação concomitante da sanção penal e da multa qualificada.

Em decorrência do *bis in idem* que ocorre no caso das multas tributárias, a doutrina brasileira se divide em quatro correntes que buscam entender a coexistência das duas sanções no ordenamento brasileiro.

A primeira corrente doutrinária, composta por Silva (2007)<sup>170</sup> e Fabio Goldschmidt (2014),<sup>171</sup> defende que haveria uma vedação ao *bis in idem* no ordenamento jurídico

<sup>169</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021.

<sup>170</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra, **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: *Quartier Latin*, 2007, p. 370

<sup>170</sup> GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**, 1ª ed., p. 302, São Paulo, Noeses, 2014.

<sup>171</sup> HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 2019, apud, GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**, 2014

brasileiro, ainda que não disposto expressamente na Constituição Federal, o qual o primeiro sustenta que “a aplicação cumulativa de sanções estritamente fiscais e penais, vocacionadas a uma mesma finalidade punitiva, à prática de uma única conduta ilícita, [...] é vedada pelo princípio do *bis in idem*”.

Fabio Goldschmidt (2014), por sua vez, afirma que a vedação ao *bis in idem* teria uma interpretação simbólica para o ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que a sua proibição significaria, necessariamente, a proibição do excesso e a proteção à dignidade da pessoa humana, da segurança jurídica e ao direito de propriedade.<sup>172</sup>

A segunda corrente doutrinária defende que, diante da inexistência de vedação constitucional em relação a dupla punição na seara penal e na seara administrativa, não haveria de se falar em invalidade dessas duas sanções. Nesse viés, Gustavo Masina (2016) afirma que “muito embora não haja regra que a proíba nem que a expressamente a autorize, a cumulação de sanções administrativas e penais em face do mesmo ilícito não encontra óbice no ordenamento jurídico nacional”.<sup>173</sup>

No mesmo sentido, Yoshiaki Ichihara (2004) defende que “é válida e possível a cumulação de sanções administrativa e penal sobre o mesmo ato ilícito. Na realidade, as sanções são diferentes, além de regidos por regimes jurídicos específicos, as sanções e os fundamentos jurídicos não se confundem”.<sup>174</sup>

A terceira corrente doutrinária entende que, muito embora não exista um princípio autônomo e uma disposição expressa que vede o *bis in idem*, a aplicação concomitante da sanção penal e da multa qualificada não poderia ser considerada legal ou constitucional pelo que dispõe o postulado da proporcionalidade. Sobre este prisma, Hugo de Brito Machado (2004) defende que “a cumulação de penalidades implica, em regra, desproporção entre o ilícito e a sanção. A justificativa é de que se uma das sanções já se caracteriza como adequada, não haveria necessidade ou proporcionalidade para atingir uma finalidade e buscar o arrependimento do sujeito passivo, sendo uma segunda sanção caracterizada como desnecessária”.<sup>175</sup>

---

<sup>173</sup> HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021, apud MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias: definições e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 143

<sup>174</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Sanções Tributárias - Questões sugeridas**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p. 484

<sup>175</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria das Sanções Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p.167

Halperin (2021) traz a sua contribuição ao ponderar que a simples imposição de duas penalidades não seria, necessariamente, desproporcional. Assim, poderia se vislumbrar uma situação que determinadas sanções quando aplicadas de forma isoladas se caracterizam como insuficiente, contudo, quando aplicadas em conjunto cumprem a sua finalidade, ainda que por órgãos distintos, como retrataria bem a situação disposta pelo artigo 225, §3º, da CF/88, no caso das sanções ambientais.<sup>176</sup>

Como pontuado por Hugo de Brito Machado Segundo (2004), a problemática reside no fato de que não houve qualquer planejamento no caso da multa qualificada e da Lei nº 8.137/1990, e se agrava quando são órgãos distintos que aplicam as sanções, o que obstaria qualquer ponderação sobre a proporcionalidade conjunta dessas sanções, além do fato de que a aplicação dessa multa administrativa não gera qualquer efeito para fins de fixação da pena.<sup>177</sup>

A quarta corrente, a qual se filia Marco Aurélio Greco (2018), defende que o *bis in idem* da multa qualificada e a sanções disciplinadas na Lei nº 8.137/1990 estaria proibido pelo art. 14, n. 7, do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos adotado pela Assembleia-Geral das Nações Unidas, de 1966, o qual fora aprovado pelo Congresso Nacional brasileiro pelo intermédio do Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991, e publicado por meio do Decreto nº 592, de 6 de julho de 1992., pelo seu artigo 14<sup>178179</sup>

Contudo, o que se observa é que o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos se preocupou em vedar ou permitir apenas a dupla persecução e/ou condenação judicial, sem proibir ou permitir o *bis in idem* da dupla sanção, *in casu*, da aplicação da sanção administrativa e da sanção penal, o que indica que a solução para a problemática não reside na interpretação do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos.

Diante da exposição e análise das quatro correntes com visões distintas sobre o *bis in idem* presente na aplicação da multa qualificada e das sanções penais, Halperin (2021) pondera que a corrente que reconstrói a partir de normas constitucionais distintas a vedação ao *bis in idem* parte de uma afirmação que não é necessariamente verídica, a de que a dupla punição geraria uma violação ao direito de propriedade e outras normas constitucionais. No

<sup>176</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>177</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Sanções Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções administrativas tributárias*. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p. 203

<sup>178</sup> Art. 14: 7. Ninguém poderá ser processado ou punido por um delito pelo qual já foi absolvido ou condenado por sentença passada em julgado, em conformidade com a lei e os procedimentos penais de cada país.

<sup>179</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Duplicação da multa e sanção penal: um bis in idem vedado?** In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur (coord.). *Tributação do ilícito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 78

entanto, conforme fora demonstrado, nada impede que exista um bis in idem coordenado que não represente nenhuma violação constitucional.<sup>180</sup>

Além disso, reflete o autor que a corrente que defende que a Constituição Federal permite a aplicação simultânea de sanções administrativas e sanções penais mas que encontra óbice no que dispõe o postulado da proporcionalidade não se apresenta como incorreta, apenas o entendimento que não está completo, uma vez que o Princípio da Proporcionalidade, conforme fora demonstrado, deve ser aplicado sempre que exista uma medida a ser aplicada sobre uma determinada conduta, “exigindo que a medida seja adequada para atingir a finalidade (exame de adequação), menos restritiva em relação aos direitos fundamentais do que outras medidas igualmente adequadas (exame de necessidade) e promover mais direitos fundamentais do que os restringir (exame da proporcionalidade em sentido estrito).

Desta forma, o que se observa é que a multa qualificada e as sanções previstas na Lei nº 8.137/1990 não foram editadas de maneira conjunta, de modo que se tornaram independentes uma da outra. Sendo assim, se uma das medidas, isoladamente considerada, se apresenta como adequada para uma finalidade, é seguro concluir que a outra se caracterizará como prescindível, uma vez que restringirá direitos fundamentais sem necessidade (requisito do exame da necessidade).

Logo, não é o Princípio da Proporcionalidade que é violado pela punição desnecessária, mas sim os direitos fundamentais, como o direito de propriedade, tendo em vista que estaria sendo restringido de maneira desproporcional. E, sendo o Princípio da Proporcionalidade, por intermédio do exame da necessidade, o impeditivo para a violação dos direitos fundamentais, então a dupla punição da multa qualificada e as sanções da Lei nº 8.137/1990 se caracteriza como desproporcional.

#### **4.1.5 Do Princípio da Razoabilidade**

O Princípio da Razoabilidade, muito embora não se encontre previsto de forma explícita na Constituição Federal, está diretamente ligado aos valores de justiça, e aquilo que é considerado equilibrado e moderado, atuando diretamente no funcionamento do devido processo legal, sendo, portanto, um princípio de aplicação obrigatória para o Estado de

---

<sup>180</sup> HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 2021

Direito<sup>181</sup>. Sobre esse princípio, Araújo (2012) entende que se trata de princípio de atuação negativa, posto que possui como objetivo a verificação se alguma conduta violou de sobremaneira as determinações legais.<sup>182</sup>

De outro lado, pondera Halperin (2021) o Princípio da Razoabilidade exige que as especificidades de casos peculiares sejam levadas, sim, em conta com o intuito de afastar a aplicação de regras elaboradas para uma situação muito generalizada. Foi com base nesse entendimento que o Superior Tribunal de Justiça relativizou a regra que determinava a exclusão do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) de uma contribuinte que os enviou a consolidação dos seus débitos com alguns equívocos e optou por deixar de prestar algumas informações – isso ocorreu, pois, analisando as circunstâncias do caso concreto, o STJ constatou que os erros eram somente formais e, além disso, não geraram prejuízo algum aos cofres públicos, uma vez que o parcelamento foi devidamente pago dentro do prazo.<sup>183</sup>

Além disso, o parâmetro da razoabilidade obsta que o legislador escolha causas inexistentes ou insuficientes para a atuação do Estado – inclusive, foi com base nesse parâmetro que o STF reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei que criou o adicional de férias para servidores inativos. Diante disso, pode-se verificar a presença da razoabilidade na hipótese da multa qualificada, posto que a sonegação, a fraude e o conluio se caracterizam como crimes contra a ordem tributária que justificam a atuação estatal, inclusive existindo uma definição de plausibilidade entre a realização de tais condutas e uma punição mais rigorosa.

Assim, no caso da multa qualificada, observa-se que há uma equivalência entre a aplicação da multa em 150% e os crimes que justificam a sua aplicação (sonegação, fraude ou conluio). Vale destacar, contudo, que uma coisa é a aplicação indiscriminada e equivocada da multa qualificada, que efetivamente ocorre, e outra coisa muito distinta é a sua aplicação quando há a verificação de um crime contra a ordem tributária, o que justifica a adoção de uma medida mais severa.

De acordo com Halperin (2021), a situação do valor da multa ser aplicada em percentual superior ao próprio tributo inadimplido se caracteriza como compatível, em primeiro lugar, com a necessidade de que ela seja confiscatória, e, além disso, com a punição

---

<sup>181</sup> AMBER, Jeanne. **Princípio da Proporcionalidade**, 2016. Artigo. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principio-da-razoabilidade/515400908>>. Acesso em 15 de mai. 2023

<sup>182</sup> AMBER, Jeanne. **Princípio da Proporcionalidade**, 2016. Artigo. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principio-da-razoabilidade/515400908>>. Acesso em 15 de mai. 2023

<sup>183</sup> HALPERIN, Eduardo, Multa Qualificada no Direito Tributário, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

que o transgressor da lei deve sofrer, uma vez que se trata de ilícito que além de grave, se caracteriza como um crime, e ainda prejudica toda a sociedade.

#### 4.2 DA ANÁLISE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A INTERPRETAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A MULTA DE 150%

Como bem delineado por Halperin (2021), ao se analisar as decisões exaradas pelo Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade da alíquota da multa qualificada, pode-se dizer que o STF possui um entendimento parcialmente consolidado no sentido de que as multas que superam o montante do tributo exigido (ou seja, multas com alíquotas aplicadas superiores à 100% do valor da obrigação tributária principal) são considerados como inconstitucionais.

Diante disso, como muitas vezes (porém, nem sempre) o comportamento da Corte Suprema indica um posicionamento futuro, poder-se-ia dizer que há grandes chances de que o STF reconheça a inconstitucionalidade da multa qualificada de 150% instituída pelo §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 no Recurso Extraordinário nº 736.090/SC, que analisará a constitucionalidade dessa norma sob a sistemática da Repercussão Geral sob o Tema nº 863.

A análise dos argumentos utilizados pela Corte Suprema se apresenta como, como repetitiva, havendo uma confusão da interpretação dos conceitos de excessividade, razoabilidade, confiscatoriedade e proporcionalidade, além de uma deturpação da própria “*ratio decidendi*” dos seus precedentes, gerando um verdadeiro “telefone sem fio jurisprudencial”, como conceituado por Halperin (2021).<sup>184</sup> Uma boa demonstração dessa problemática está na decisão que reconheceu a Repercussão Geral da matéria no âmbito do Recurso Extraordinário nº 736.090/SC:

Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária”, tendo a decisão afirmado, ainda, que a jurisprudência do STF já “considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido.

A origem dessa decisão da Corte Suprema mencionada pela decisão que reconheceu a Repercussão Geral do RE nº 736.090/SC, a qual considera inconstitucionais as multas fixadas em patamar superior ao tributo devido, reside na decisão da Ação Direta de

---

<sup>184</sup> HALPERIN, Eduardo, *Multa Qualificada no Direito Tributário*, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021



Inconstitucionalidade nº 551/RJ e na decisão da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF, as quais serão analisadas na sequência.

A primeira das decisões que originou a atual jurisprudência foi a decisão proferida nos autos na ADI nº 551<sup>185</sup>, por meio da qual o Plenário do STF analisou a constitucionalidade de uma Lei Estadual do Estado do Rio de Janeiro que instituiu um valor mínimo para multas, qual seja 200% sobre o tributo para o inadimplemento tributário e 500% sobre o tributo para os casos de sonegação fiscal. Apresentaram os votos, além do Relator, o Min. Ilmar Galvão, que foi acompanhado de forma unânime pelo Tribunal, os Min. Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio Mello.

Para o relator, o Min. Ilmar Galvão, considerando o princípio insculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda o tributo com efeito de confisco, entendeu que o postulado seria igualmente aplicável às multas tributárias. Para fundamentar tal afirmação, o relator fez referência à decisão do STF no Recurso Extraordinário nº 91.707/MG<sup>186</sup> – a decisão citada, por sua vez, limitou-se apenas a citar outra decisão, a que foi tomada nos autos do Recurso Extraordinário nº 81.550, cuja integral fundamentação a respeito da inconstitucionalidade da multa de 100% que havia sido aplicada é a que se segue:

Conheço do recurso e lhe dou parcial provimento para julgar procedente o executivo fiscal, salvo quanto à multa moratória que, fixada em nada menos de 100% do imposto devido, assume feição confiscatória. Reduzo-a para 30% (trinta por cento), base que reputo razoável para a reparação da impontualidade do contribuinte.

Tal análise denota que, apesar de esse precedente ter citado uma “feição confiscatória”, a inconstitucionalidade da multa foi baseada em juízo de razoabilidade, mais precisamente na acepção dessa norma que exige uma equivalência entre duas medidas, de acordo com Humberto Ávila (2019). Assim, pode-se dizer que nos RE n. 81.550<sup>187</sup> e 91.707

<sup>185</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 736090/SC**. Recorrente: POSTO TROPIFERCO LTDA E OUTRO(A/S). Recorrido: Procurador da Fazenda Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli, D.J de 27/11/2015. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9881481>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>185</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, STF, Plenário, **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**. Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro. Ministro: Ilmar Galvão, Julgamento: 20/09/1991, D.J de: 18/10/1991. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346459>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>186</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 91.707/MG**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil LTDA. Relator: Ministro Moreira Alves, 2ª Turma, D. J de 11/12/1979. Disponível em: chrome <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176797>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>187</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 81.550/MG**, Rel. Xavier de Albuquerque, 2ª Turma, D.J de 13/06/1975. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4346586>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

não fora decidido que a vedação do confisco seria aplicável às multas tributárias, mas sim que aquela multa específica não era razoável à infração que a ensejava.<sup>188</sup>

De qualquer modo, após ter estabelecido a premissa de que o Princípio da Vedação ao Confisco seria aplicável às multas tributárias, cabia ao voto averiguar se os pisos para as multas em questão seriam confiscatórios ou não. Contudo, não foi isso que fora exarado no voto, haja vista que o relator até decidiu pela violação ao inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, contudo, com base em juízo de proporcionalidade, nada dispondo acerca da análise dos pisos em questão:

O eventual caráter de confisco de tais multas não podem ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa.

Assim, o que foi decidido foi que o valor mínimo de 200% do valor da obrigação tributária principal como consequência do não-recolhimento apresenta-se como desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente caráter de confisco. A análise do valor de cinco vezes o valor do tributo no caso de sonegação seguiu o mesmo raciocínio, posto que haveria uma desproporção atentatória contra o patrimônio do contribuinte.

Na sequência, o Min. Gilmar Mendes, acompanhando o entendimento do relator, realizou uma distinção entre o que é a norma da vedação ao confisco do inciso IV do art.150 da Constituição Federal e o que é o Princípio da Proporcionalidade, considerando que os pisos para as multas analisadas teriam violado ambas as normas (registre-se, sem ter citado qualquer fundamentação): “penso que se pode invocar o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, e, obviamente, o princípio da proporcionalidade [...]”. O Min. Sepúlveda Pertence, por sua vez, acompanhou o relator em seu voto que se tornou bastante difundido pelos estudiosos do tema:

Sr. Presidente, esse problema da vedação de tributos confiscatórios que a jurisprudência do Tribunal estende às multas gera, às vezes, uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório.

Recorda-me, no caso, o célebre acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, o primeiro no qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de um decreto-lei, por não se compreender no âmbito da segurança nacional. Dizia o notável Juiz desta Corte que ele não sabia o que era segurança nacional; certamente sabia o que não era: assim, batom de mulher, ou o que era o caso, locação comercial”.

---

<sup>188</sup> HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 2021, apud, ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da Definição à aplicação dos Princípios Jurídicos**, 2019, p. 202

Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatório, mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional.

Em que pese tenha afirmado que os pisos para as multas seriam inconstitucionais por se caracterizarem como confiscatórios e desproporcionais, observa-se que o Min. Sepúlveda Pertence realizou um juízo de razoabilidade-equivalência e considerou que as regras punitivas não guardariam uma relação de equivalência com a conduta que pretendiam punir. Não haveria no caso, portanto, uma relação de equivalência de um meio e fim, tal como ocorre na aplicação do postulado da proporcionalidade; há uma análise de uma relação de equivalência entre uma medida (conduta infracional) e o critério que a dimensiona (pena) e não a justifica.

Imperioso destacar o voto do Min. Marco Aurélio, que muito embora tenha acompanhado o voto do relator, se encarregou de realizar uma distinção completa entre os postulados da vedação ao confisco e o postulado da proporcionalidade para justificar o seu posicionamento de que os pisos se caracterizariam como inconstitucionais:

Embora haja dificuldade, como ressaltado pelo ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal. No caso, quando se cogita de multa de duas vezes o valor do principal – que é o tributo não recolhido – ou de cinco vezes, na hipótese de sonegação, verifica-se o abandono dessa premissa e dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Como bem demonstrado por Halperin (2021), o voto supracitado pode ser dividido em três argumentos: o primeiro fundamento consiste na afirmação (sem qualquer justificativa para tal) de que valores mínimos de duas vezes e cinco vezes o valor do tributo para multas seriam irrazoáveis. O segundo fundamento consiste na afirmação (também desprovida de argumentação) de que tais pisos seriam desproporcionais.<sup>189</sup>

O terceiro fundamento, por sua vez, estabelece duas premissas (novamente, sem qualquer trabalho argumentativo) a primeira premissa é que multas são acessórias aos tributos; a segunda premissa é que o acessório não deve ultrapassar o valor do principal. A partir do estabelecimento dessas duas premissas, trata-se de mera dedução a conclusão de que as multas não deveriam ultrapassar o percentual de 100% dos tributos, sob pena de tornarem-se abusivas (o Min. Marco Aurélio parece usar a expressão “abusiva” como

---

<sup>189</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

sinônimo de “confiscatória”, o que é evidenciado pela alusão à afirmação do Min. Sepúlveda Pertence de que existiria uma dificuldade de se identificar a multa “confiscatória”).

Assim, identificam-se cinco problemas no voto do Min. Marco Aurélio Mello, dois de ordem formal e três de ordem material. O primeiro problema, de ordem formal, consiste na ausência de justificativa para os três fundamentos do voto: não há demonstração do porquê os pisos para as multas seriam irrazoáveis, ou do porquê eles seriam desproporcionais, e não há justificção de qual seria a base normativa das premissas acerca do caráter acessório das multas e da inconstitucionalidade decorrente do seu valor ultrapassar o principal.

A segunda incongruência do voto, também de natureza formal, consiste na ausência de explicação do voto em relação ao terceiro argumento apresentado, qual seja, de que as multas se caracterizam como acessórias, e, portanto, não devem ultrapassar o valor principal, traz um novo entendimento que não havia sido levado à julgamento, inclusive em relação ao voto do relator, sendo o que o Min. Marco Aurélio Mello estava acompanhando.

A terceira problemática do voto do Min. Marco Aurélio Mello, agora sob o viés material, reside no fato de que o Ministro utilizou como argumento o fato de que as multas são acessórias aos tributos. Em primeiro lugar, insta esclarecer que os institutos possuem fins distintos, uma vez que a função do tributo é a arrecadação pecuniária para viabilizar a atividade Estatal, enquanto a finalidade da multa está em censurar o infrator pela ausência do pagamento, de modo a coibi-lo a transgredir a norma futuramente.

Em segundo lugar, ressalte-se, conforme já fora demonstrado em tópico anterior, que a natureza jurídica do tributo não se confunde com a natureza jurídica da multa, posto que o primeiro se configura como uma obrigação tributária principal que não constitui sanção de ato ilícito, e a multa, muito embora seja uma obrigação tributária acessória, ela se caracteriza exatamente pelo que o tributo não pode ser: uma sanção de ato ilícito. E, por fim, deve-se ter em mente que cada um dos institutos é regido por legislações distintas, ao passo que os tributos são regidos pelas normas jurídicas de Direito Tributário, e as multas regem-se por um sistema mais protetivo, sobretudo pelo Direito Penal.

O quarto ponto, em que pese não seja o caso da multa qualificada ora estudada, existem casos nos quais multas são aplicadas em decorrência de infrações tributárias sem que haja a exigência de pagamento de qualquer valor a título de tributo, como ocorre na hipótese da multa isolada, sendo mais uma demonstração de que não há uma regra de relação de acessoriedade entre multa e tributo.

Também no que tange à erro material, a afirmação de que valores acessórios não devem ultrapassar o valor do principal não deve servir como argumento independente. Por

mais que se conheça a máxima do Direito Civil de que “o acessório deve seguir o principal”, não se pode afirmar que tal afirmação resguarda o mesmo sentido contido no entendimento do Ministro de que “o valor do acessório não pode ultrapassar o valor do principal” – inclusive devido ao fato de que os juros de mora são inegavelmente acessórios, e não se pode limitá-los ao valor do principal independentemente do tempo de mora decorrido.

O quinto problema do voto, igualmente de ordem material, é em relação à busca de uma equivalência entre o valor do tributo e o valor da multa. Conforme já afirmado, o exame da razoabilidade-equivalência exige uma relação de equivalência entre a medida adotada, no caso a multa qualificada de 150%, e o critério relacionado (sonegação, fraude ou conluio). Assim, uma situação é a avaliação da confiscatoriedade do tributo por meio da sua equivalência em relação à riqueza tributada, e outra situação, muito distinta, é utilizar tal raciocínio para a análise das multas, haja vista que “o imposto é cobrado em função da capacidade econômica manifestada pela realização do fato gerador, enquanto a multa é cobrada em função da antijuridicidade da conduta praticada pelo infrator, de acordo com Godoi (2015).

Tais considerações permitem afirmar que a decisão da ADI nº 551 que concluiu pela inconstitucionalidade dos pisos para as multas do Estado do Rio de Janeiro, nos percentuais de 200% e 500%, utilizou-se de argumentos vagos com uma justificação breve e pouco desenvolvida, pois mesmo que os votos tenham levado em consideração o Princípio da Vedação ao Confisco às multas, o que se observa é que fora aplicado, sob a essa nomenclatura, um juízo de razoabilidade-equivalência entre as condutas punidas e as dimensões das penas, contudo, sem a apresentação de argumentos desenvolvidos para o caso concreto.<sup>190</sup>

Assim, conforme demonstrado, a tese consagrada pela ADI nº 551 de que as multas que ultrapassam o percentual de 100% seriam inconstitucionais possui diversas problemáticas, estando incompleta a *ratio decidendi* da decisão. Nesse viés, conforme bem assinalado por Schauer (2009), em julgamentos colegiados nos quais cada magistrado profere um voto individual, tal como ocorre no STF, a *ratio decidendi* da decisão é composta apenas pelas razões que foram compartilhadas pela maioria dos julgadores.

Na sequência, a segunda das decisões que gerou a atual jurisprudência da inconstitucionalidade das multas arbitradas em percentual superior a 100% é a que foi tomada

---

<sup>190</sup> HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 2021, apud, GODOI, Marciano Seabra de. Decisões judiciais que limitam de forma genérica a multa de ofício a 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes temas do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, 295.

no âmbito da Medida Cautelar na ADI nº 1.075/GO, por meio da em que o STF analisou a constitucionalidade de uma multa de 300% sobre o valor do bem vendido ou do serviço prestado em relação ao qual não tivesse sido emitida nota fiscal. O Plenário do STF, de forma unânime, acompanhou o voto do relator Min. Celso de Melo, que determinou a suspensão da cobrança da referida multa.<sup>191</sup>

O que se observa do voto do Ministro é a limitação de apenas fundamentar-se com base na aplicabilidade do princípio insculpido no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal às multas tributárias. Novamente, não se verifica qualquer análise dos parâmetros de confiscatoriedade, excessividade, proporcionalidade ou razoabilidade da multa que foi considerada inconstitucional.

Logo, ao passo que a decisão da ADI nº 551/RJ entendeu que as multas aplicadas pelo Estado do Rio de Janeiro nos patamares de 200% e 500% não estariam adequadas a um juízo de razoabilidade-equivalência entre as condutas punidas e as dimensões das penas, a decisão da ADI-MC nº 1.075/DF, por seu turno, decidiu que a norma proibitiva de tributos com efeito de confisco também seria aplicável às multas.

Ademais, o terceiro argumento utilizado pelo Min. Marco Aurélio em seu voto, na ADI nº 551/RJ, a respeito da inconstitucionalidade das multas que superam o valor do tributo no argumento da acessoriedade, acabou sendo adotado pela jurisprudência que se tornou o parâmetro de entendimento da ADI nº 551/RJ e da ADI n-MC nº 1.075/DF.

Na sequência, o Plenário do STF, no julgamento do RE nº 582.461, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, analisou, em sede Repercussão Geral, a constitucionalidade de multa moratória de 20% sobre o valor do tributo, aduzindo que o Tribunal Pleno desta Suprema Corte, em razão do julgamento da ADI-MC 1075, Rel. Celso de Mello, DJ 24.11.2006 e da ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14.19.2000, entendeu abusivas multas moratórias que superam o percentual de 100% (cem por cento).<sup>192</sup>

No entanto, as multas analisadas pelos precedentes não eram moratórias, e sim punitivas. Outrossim, conforme já suscitado, a tese acerca da abusividade das multas que

---

<sup>191</sup> HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 2021, apud, SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer*. Cambridge: Harvard University, 2009, p. 53

<sup>191</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075**, Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, D.J de 24/11/2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>192</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 582.461/SP**, Recorrente: Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio LTDA., Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, D.J de 17/08/2011. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

ultrapassam o percentual de 100% não compõem a *ratio decidendi* daquelas decisões, tendo sido manifestada em um voto isolado da ADI nº 551/RJ.

A Segunda Turma do STF, por meio do RE nº 657.372, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, também considerou que “a jurisprudência deste Tribunal, com base na vedação ao confisco, firmou-se no sentido de que são inconstitucionais as multas fixadas em índices de 100% ou mais do valor do tributo devido”.<sup>193</sup>

Ao ilustrar a suposta jurisprudência firmada, o Min. Ricardo Lewandowski cita a ADI n. 551/RJ (que, conforme exposto, tem apenas um voto do Min. Marco Aurélio nesse sentido, extremamente vago e que não compõe a *ratio decidendi* daquela decisão), a ADI-MC n. 1.075/DF, os RE n. 81.550/MG e 91.707/MG (os quais fundamentaram o voto do Min. Ilmar Galvão na ADI n. 551/RJ e, como demonstrado, trazem um juízo de razoabilidade não fundamentado a respeito de uma multa específica, reduzindo-a ao percentual de 30%. Em suma, portanto, nenhuma das decisões referidas para ilustrar a suposta jurisprudência firmada do STF a respeito da inconstitucionalidade das multas fixadas em índices superiores a 100%, portanto, fornece argumentos nesse sentido.

Posteriormente, a mesma Segunda Turma do STF, ao julgar o RE nº 748.257, em decisão idêntica à anterior, entendeu que, com base na jurisprudência do STF, multas superiores a 100% do tributo seriam inconstitucionais. Para justificar o posicionamento, a “firme jurisprudência do STF”, além das quatro decisões referidas no parágrafo acima, foi incluída a própria decisão tomada pela Segunda Turma no RE n. 657.372/RS.<sup>194</sup>

Em fevereiro de 2014, a Primeira Turma teve a oportunidade de manifestar-se sobre a matéria. Segundo a decisão tomada nos autos do Agravo de Instrumento n. 838.302, de relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, “esta corte assentou o entendimento de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%. Como justificativa, foi citado para ilustrar o suposto “entendimento assentado pela Corte” foi o RE nº 657.372/RS, que, como demonstrado, limitou-se a aduzir que existiria uma suposta

<sup>193</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 657.372/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do S ul. Agravado: STAFF Veículos e Autopeças LTDA. Relator: Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, D. J de 19/08/2013. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3951131>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>194</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 748.257/SE**, Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, D. J de 19/08/2013. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4346586>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

jurisprudência firmada acerca da impossibilidade de as multas serem superiores a 100%, baseando-se em precedentes que não manifestaram esse entendimento.<sup>195</sup>

A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal se pronunciou novamente a respeito do tema em abril de 2014, no julgamento do RE nº 799.547<sup>196</sup>, oportunidade na qual a Ministra Carmen Lúcia proferiu entendimento no sentido de que “as multas fixadas em percentuais que não ultrapassam o valor do tributo devido, este Supremo Tribunal tem considerado não haver manifesta contrariedade à proibição do confisco”. Para argumentar a jurisprudência do STF, elencou as decisões da ADI nº 551/RJ e ADI-MC nº 1.075/DF, o RE nº 748.257 e o RE nº 754.554.<sup>197</sup>

Também em 2014, a Segunda Turma do STF reiterou o entendimento de que multas tributárias arbitradas em percentuais acima de 100% se caracterizam como inconstitucionais mediante o julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº 805.431<sup>198</sup>, aplicou-se a “regra dos 100%” com base, tão somente, no suposto entendimento manifestado pelo RE nº 582.461, de relatoria do Min. Gilmar Mendes e através do julgamento do RE nº 748.257, este de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski.

Posteriormente, em novembro de 2014 a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal se manifestou novamente sobre o tema. Em decisão sob a relatoria do Min. Marco Aurélio, ficou decidido que “surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao tributo devido”. Na sequência, em dezembro de 2014, a Primeira Turma, no RE nº 602.686<sup>199</sup> sob relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, foi manifestado novamente o entendimento de que no

<sup>195</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 838.302/MG**, Agravante: Rina Movéis LTDA., Agravado: Estado de Minas Gérias, Relator: Roberto Barroso, 1ª Turma, D.J de 28/03/2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5545869>. Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>196</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 799.547/MG**. Agravante: Previsão Administradora e Corretora de Seguros LTDA. Agravado: Município de Poços Caldas. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, 2ª Turma, D. J de 28/03/2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5787530>. Acesso em: 15 de mai. 2023

<sup>197</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 754.554/GO**. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Comercial De Alimentos Malagoni LTDA. Relator: Celso de Mello, 2ª Turma, D. J de 27/11/2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>198</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário com Agravo nº 805.431/MG**, Recorrente: Companhia Brasileira de Distribuição. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Teori Zavascki, 2ª Turma, Julgamento: 09/04/2014. D. J de 05/06/2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=215412471&ext=.pdf>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>199</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 602.686/PE**. Agravante: Genivaldo Moura da Silva. Agravado: União. Relator: Roberto Barroso, 1ª Turma, D. J de 04/02/2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7678361>. Acesso em: 15 de mai. 2023.



caso das multas punitivas, o Supremo vem adotando o posicionamento de que o limite deve ser o da obrigação tributária principal, ressaltando as decisões do Agravo de Instrumento nº 838.302 e ao RE nº 7488.257.

Novamente, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal proferiu o mesmo entendimento em maio de 2015 no julgamento do AI nº 727.872<sup>200</sup>, em decisão proferida também pelo Ministro Luís Roberto Barroso, ressaltando que já haveria um “entendimento já proferido por esta Corte no sentido de que confiscatório seria o gravame fixado acima de 100%, conclusão que encontraria a sua *ratio* na impossibilidade de o acessório sobrepujar o principal”.

Da análise da decisão proferida pelo Min. Luís Roberto Barroso no AI nº 727.872, percebe-se a existência de dois erros. Em primeiro lugar, o Ministro erra ao considerar que existiria uma jurisprudência do STF no sentido de que não seria possível o valor da multa, por ser acessória, ser maior do que o valor do principal (tributo), uma vez que apenas têm-se uma decisão do Min. Marco Aurélio na ADI nº 551/RJ que não compõe os fundamentos daquela decisão judicial, não podendo ser considerada, portanto, como uma jurisprudência do STF.

Em segundo lugar, a decisão se encontra equivocada porque, conforme bem delineado por Halperin (2021), tem o mérito de errar de forma refletida, uma vez que não se limitou a referir a existência de uma suposta jurisprudência. Fundamentou a aplicação daquele entendimento no sentido de que “a tese de que o acessório não pode se sobrepor ao principal parece mais adequada enquanto parâmetro para fixar as balizas de uma multa punitiva, sobretudo se considerado que o montante equivale a própria incidência.

Em setembro de 2015, a Primeira Turma do STF, através do julgamento do Min. Edson Fachin nos autos de Agravo em Recurso Extraordinário nº 776.273<sup>201</sup>, voltou a afirmar que a “jurisprudência do STF é firme no sentido da inconstitucionalidade de multa pecuniária que se traduza em valor superior ao do tributo devido”. Embasou a firme jurisprudência suscitada ao julgamento da ADI nº 551/RJ, ao RE nº 582.461 e ao RE nº 657.372, decisões

---

<sup>200</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS**, Agravante: Monicar Chapeção e Pintura de Veículos LTDA., Agravado: União, Relator: Roberto Barroso, 1ª Turma, D. J de 15/05/2015. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

<sup>201</sup> HALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021

<sup>201</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo° 776.273/DF**, Agravante: Distrito Federal. Agravado: Shopping Decoração e Cortinas LTDA. Relator: Edson Fachin, 1ª Turma, Julgamento: 15/09/2015. D. J de 29/09/2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9488008>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

que não possuem, como fundamentos próprios de suas decisões, qualquer entendimento acerca da inconstitucionalidade da multa com valor maior do que o do tributo devido.

Na sequência, a Segunda Turma reafirmou o entendimento, em setembro de 2015, no RE n. 871.174, de que “ambas as Turmas da Corte se têm pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivos (de ofício) que não extrapolem 100% do valor do débito não importa em afronta ao art. 150, IV, da Constituição”. Por fim, a Primeira Turma do STF, em duas decisões do Min. Luís Roberto Barroso decidiu com base na suposta jurisprudência acerca da confiscatoriedade das multas superiores a 100%.

O que se observa dessa sequência de decisões proferidas pelo STF acerca do tema é que nenhuma delas conseguiram construir um argumento próprio pela inconstitucionalidade das multas arbitradas em percentuais a 100%, limitando-se, apenas a citar outras decisões que decidiram da mesma forma e não construíram nenhum argumento sólido para justificar o porquê dessa aplicação ser considerada inconstitucional, ou qual poderia ser esse limite.

Não há, portanto, qualquer argumento construído em métodos sistemáticos, axiológicos, linguísticos ou teóricos que justifiquem essa atual posição do STF sobre o tema, apenas o reforçado em decisões anteriormente proferidas, já pendentes de argumentação. Como bem demonstrado por Halperin (2021):

Se formos traçar a origem desses argumentos jurisprudenciais, como numa árvore genealógica, chegaremos à decisão da ADI nº 551/RJ e da ADI-MC nº 1.075/DF. Contudo, o que há, no caso da ADI nº 551/RJ, é um juízo de razoabilidade-equivalência em relação àquela multa específica do Estado do Rio de Janeiro, ainda que sob o nome de confiscatoriedade e, no caso da ADI-MC nº 1075/DF, um longo arrazoado a respeito da possibilidade de se aplicar a norma da confiscatoriedade às multas tributárias, sem que tenha sido estabelecido qualquer limite a partir do qual as multas seriam inconstitucionais.<sup>202</sup>

De acordo com Halperin (2021), não existe uma jurisprudência do STF que entenda pela inconstitucionalidade das multas acima de 100%, mas sim uma “*metajurisprudência*” acerca de uma suposta jurisprudência que considera inconstitucional a multa acima de 100% do valor do tributo devido.” A origem dessa “*metajurisprudência*” teria como início o RE nº 582.461 de relatoria do Min. Gilmar Mendes e o RE nº 657.372, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, os primeiros a interpretarem que a ADI nº 551/RJ e a ADI-MC 1.075/DF teriam criado o limite de 100% para a constitucionalidade das multas.

---

<sup>202</sup> ALPERIN, Eduardo, **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021, p. 161/162

Desse modo, é como as decisões do RE nº 582.461 (rel. Min. Gilmar Mendes) e do RE nº 657.372 (rel. Min. Ricardo Lewandowski) apenas confirmasse as primeiras decisões sobre o tema, as decisões da ADI nº 551/RJ e a ADI-mMC1.075/DF, e, a partir dessa confirmação errônea, tivesse gerado uma série de testemunhas de um fato deturpado do que aconteceu, sem, contudo, nenhum dos ministros que foram relatores dos casos, ou participado dos julgamentos em colegiado, tivesse parado para analisar objetivamente o ponto central do tema, qual seja, da inconstitucionalidade ou não das multas tributárias arbitradas em percentuais acima de 100%.

Assim, como também pontuado por Schoueri (2015), tem-se como exemplo o julgamento do Recurso Extraordinário nº 455.011/RR<sup>203</sup>, que discutiu sobre lei que fixava multas fiscais em percentuais de 50% a 300% do valor principal. No caso específico, após o julgamento ter sido no sentido de considerar os percentuais como confiscatórios, fora determinado que os autos retornassem ao Tribunal de origem, com o fim de que fossem “fixados percentuais razoáveis para as multas fiscais inicialmente calculadas à razão de 300%, tendo em vista o quadro fático-jurídico”, não tendo o STF fixado, ele mesmo, os percentuais razoáveis, tendo deixado o encargo para o tribunal de origem decidir com base no que a Corte Suprema entende como efeito confiscatório.

Diante dessa situação, seria natural a pergunta se a jurisprudência do STF não seria válida, bem como se a jurisprudência baseada em erros poderia ter caráter vinculante. Isso porque um indivíduo que analise as decisões da Egrégia Corte sobre o tema de maneira superficial, sem investigar a fundo se os argumentos suscitados são relevantes ou suficientes, concluirá que a Constituição Federal de 1988 não permite multas arbitradas em percentuais acima de 100%, e que o STF já pacificou a “regra dos 100%”.

Outrossim, tais questionamentos podem ser ainda mais intensos, no sentido de, se diante da constatação de que a conduta passada por meio da qual teria se exercido a confiança na jurisprudência do STF, ou de outra maneira, na qual o infrator poderia agir se antecipando com base na jurisprudência do STF, e essa consequência teria que ser assumida pelo ordenamento jurídico brasileiro. E isso se agrava, diante duas situações, quais sejam (i) a daquele sujeito que age de boa-fé pautando-se na jurisprudência firmada, (ii) e daquele que,

---

<sup>203</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, p. 812, 2015.

<sup>203</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 455.011/RR**, Agravante: Estado de Roraima. Agravado: Itautinga Agro Industrial S/A Relator: Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, Julgamento: 14/09/2010. D. J de 08/10/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615251>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

dolosamente e de forma maliciosa, se utiliza desse precedente para ser punido de uma forma menor do que verdadeiramente deveria.

Imperioso ressaltar, todavia, que as decisões proferidas nos Tribunais Superiores gozam de vinculatidade dos seus precedentes. Desse modo, a força vinculante desses precedentes não depende da correção do seu conteúdo, pois estão baseados nos princípios da igualdade e da segurança jurídica.

O primeiro, para que a justiça seja aplicada para todos, e o segundo no sentido de que os particulares possam ter a tranquilidade e confiança da estabilidade das decisões dos Tribunais Superiores, de modo a não serem surpreendidos com um entendimento diverso da noite para o dia. Diante disso, mesmo que se considere que a jurisprudência se apresenta como equivocada sobre o tema, não se pode dizer que ela não possui efeitos vinculantes.

Desse modo, ressalta-se que as decisões do STF, ainda que equivocadas, se apresentam como precedentes para qualquer discussão que envolva a inconstitucionalidade ou constitucionalidade do percentual de 100% máximo da multa tributária. Para mudar esse cenário, seria necessária a apresentação de fortes argumentos que possam exercer força vinculante forte quanto às demais cortes, não no sentido de superá-las, mas de se tornarem exceções ao que já fora decidido anteriormente.

Em uma perspectiva futura, em que o STF profira novo entendimento sobre o tema, entendendo, assim, pela constitucionalidade da multa arbitrada em 150%, os infratores que praticaram crimes tributários, tais como fraude ou sonegação até a data dessa nova decisão, ainda gozarão do entendimento anterior, de que as multas não poderão ultrapassar os 100%. Aduz-se tal fato por conta de que o guardião sobre o texto constitucional é a Suprema Corte e, como esse já possui entendimento de que multas acima de 100% seriam inconstitucionais, mudar essa orientação poderia configurar-se como uma punição retroativa para os fatos ocorridos antes da nova decisão, o que seria vedado pelo art. 5º, inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal, que veda a retroatividade maléfica para o réu e institui o princípio da irretroatividade.

## 5 CONCLUSÃO

Este trabalho teve como propósito realizar uma análise acerca da aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) sob o enfoque do seu caráter sancionatório à luz dos princípios constitucionais do ordenamento jurídico brasileiro, notadamente daqueles relacionados ao direito tributário. A seguir, serão expostas as conclusões alcançadas a partir da pesquisa realizada aos precedentes judiciais relacionados à matéria em comento e aos textos doutrinários.

A primeira premissa a ser fixada é a de que a multa qualificada deve ser entendida como uma sanção ou um castigo que tem como propósito punir o infrator mediante a aplicação de um tratamento hostil, tendo como consequência a subtração substancial do seu patrimônio.

Levando em consideração que o Direito Tributário se utilizou do conceito do dolo específico importado do Direito Penal, deve-se ter em mente que, para a caracterização da hipótese de incidência desta penalidade qualificada, faz-se necessário averiguar se a conduta do sujeito passivo teve uma finalidade ilícita específica, de tal forma que inexista qualquer explicação razoável para a prática comissiva ou omissiva daquele contribuinte senão praticar a evasão fiscal por meio da sonegação, fraude ou conluio, devendo a Fiscalização Tributária comprovar, de forma inequívoca, o cometimento de algum desses ilícitos por parte do sujeito passivo.

Para analisar a constitucionalidade da multa qualificada de 150%, é necessário confrontar essa penalidade com as normas constitucionais tributárias que prescrevem a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente os princípios da Vedação ao Confisco, o Princípio da Capacidade Contributiva, o Princípio da Proporcionalidade e o da Razoabilidade.

Tratando, inicialmente, do Princípio da Vedação ao Confisco, disposto no art. 150, inciso IV, há de se ter em mente que a Constituição Federal de 1988 previu que essa limitação está subordinada somente à instituição de tributos, não tendo sido estendida às sanções tributárias. Logo, sob o enfoque desse princípio, conclui-se que não constituiria um óbice impeditivo à aplicação da multa qualificada tal como prevista na Lei.

No tocante ao Princípio da Capacidade Contributiva, de igual modo, o artigo 145, §1º, da CF/88, restringiu a sua aplicação apenas aos “impostos”, estabelecendo a necessidade de que esses deverão ser graduados de acordo com a capacidade contributiva pessoal do sujeito passivo, nada dizendo a respeito das multas aplicadas contra os contribuintes que,

eventualmente, descumpram as obrigações tributárias. Portanto, esse princípio também não pode ser invocado como fundamento para a inconstitucionalidade da multa qualificada.

Por outro lado, quanto aos princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade, apesar de não estarem previstos expressamente na Constituição Federal, são postulados que prescindem de explicitação em lei devido à sua natureza protetiva em relação ao Estado. O Princípio da Proporcionalidade visa analisar se as medidas adotadas pelo legislador se apresentam compatíveis com os fins almejados. Já o princípio da Razoabilidade implica a análise do caso concreto em relação aos ideais de justiça, moderação e equilíbrio. Logo, a sua observância quanto à compatibilidade com as multas tributárias impostas aos cidadãos deve ser obrigatória.

Em se tratando especificamente da multa qualificada estudada, constata-se que esta penalidade visa impor uma censura ao contribuinte que pretender burlar a Administração Pública, deixando de recolher o tributo devido (ou recolhendo-o a menor) por meio da prática dolosa de fraude, sonegação ou conluio.

Assim, por se tratar de uma conduta significativamente grave e que merece ser reprimida ou desincentivada pelo Estado, conclui-se que o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) arbitrado pelo Legislador ordinário não configura manifesta ofensa aos citados Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade, já que se encontra num patamar adequado ao fim que se almeja alcançar, sem, no entanto, impor ao contribuinte uma perda patrimonial que ameace a sua existência ou a continuidade de suas atividades.

Todavia, há de se ressaltar que, em se tratando de outras hipóteses de multas superiores a este percentual (que não foram objeto desta pesquisa), devem ser analisados os casos específicos à luz dos citados Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade, a fim de se averiguar, concretamente, se configurariam ofensas a esses postulados.

Diante disso, conclui-se que a multa qualificada pode ser considerada constitucional, uma vez que, em razão de suas peculiaridades, do seu regime jurídico e do seu objetivo sancionatório, não caracteriza violação aos princípios constitucionais suscitados pelo Tema nº 863 de Repercussão Geral no STF, como o Princípio da Vedação ao Confisco, o Princípio da Proporcionalidade e o Princípio da Razoabilidade.

Importante ressaltar que ainda não há uma jurisprudência definitiva firmada pelo Supremo Tribunal Federal sobre a inconstitucionalidade das multas superiores a 100% do valor da obrigação tributária principal, mas sim, uma série de decisões que consideram inconstitucional a multa arbitrada em percentuais maiores ao de 100% do valor do tributo devido muitas vezes carentes de uma fundamentação mais aprofundada, e acabam se

caracterizando como precedentes para qualquer discussão envolvendo a constitucionalidade da multa qualificada de 150%.

Portanto, numa situação futura em que o STF decida superar a sua jurisprudência acerca da limitação das multas em 100%, permitindo a aplicação da multa qualificada de 150%, os sujeitos passivos que praticaram os ilícitos de sonegação ou fraude até a data dessa nova decisão estarão impossibilitados de terem contra si lavrados autos de infração cobrando a multa qualificada contra eles, ficando limitados ao arbitramento do percentual de 100% do valor da obrigação tributária principal.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado** 10ª ed., São Paulo, Editora Método, 2016.

AMBER, Jeanne. **Princípio da Proporcionalidade**, 2016. Artigo. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/principio-da-razoabilidade/515400908>>. Acesso em 15 de mai. 2023

ANDRADE, Leonardo Anguirra. **A Impossibilidade de a Receita Federal Aplicar a Multa Qualificada Federal de 150%**, 2017. Revista Direito Tributário Atual. <Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>>. Acesso em 09 de mai. 2023.

ARANTES, Oscarino. **Multas Tributárias – Limites e Princípios de sua Juricidade**, ano desconhecido. Artigo Disponível em: <[https://www.portaltributario.com.br/artigos/multas\\_tributarias.htm#:~:text=As%20multas%20tribut%C3%A1rias%2C%20portanto%2C%20s%C3%A3o,fato%20il%C3%ADcito%20da%20rela%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria](https://www.portaltributario.com.br/artigos/multas_tributarias.htm#:~:text=As%20multas%20tribut%C3%A1rias%2C%20portanto%2C%20s%C3%A3o,fato%20il%C3%ADcito%20da%20rela%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria)>. Acesso em 08 de mai. 2023

ÁVILA, Humberto. **Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade**: In: ÁVILA, Humberto (coord.). **Fundamentos do Estado de Direito. Homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 158.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 18ª ed., São Paulo, Editora Malheiros, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed., Rio de Janeiro, Editora: Forense, 2006.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**, 3ª ed., São Paulo, Editora: Dialética, 2009, p. 17.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal** – vol. 3, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOITEUX, Fernando Netto. **A multa de ofício, a Lei nº 9.430/96 e o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda**, São Paulo, Oliveira Rocha, 2005.

BRASIL, 1964. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria,consulta%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria,consulta%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias). Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, CARF. Recurso Voluntário, **Processo nº 10945.001112/2009-18**, Acórdão nº 2201005133, 2ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Recorrente: Amanda Yakamoto Martins, Recorrida: Fazenda Nacional, D.J. 08/05/2019. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.



BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 102-47.52, Recurso Voluntário. **Processo nº 10166.004777/2003-65**. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Julgado em 26/04/2006. Publicado em 31/07/2020. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4645622>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 106-14.296, **Processo nº 13925.000301/2002-23**. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Romeu Bueno de Camargo. Julgado em 10/11/2004. Publicado em 16/11/2016. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2102-000.566, **Processo nº 10410.002820/2005-81**. Rel. Giovanni Christian Nunes Campos. Julgado em 16/04/2010. Publicado em 26/07/2019. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **Processo nº 19515.720471/2016-31**, Acórdão n. 1401-002.839, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Recorrentes: Saenge Engenharia de Saneamento e Edificações LTDA e Fazenda Nacional, Relator: Cons. Daniel Ribeiro Silva, D.J de: 16/08/2018. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **Processo nº 11634.720240/2016-60** Acórdão nº 2201-004.466, 2ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Recorrentes: Agrícola Jandelle S/A e Fazenda Nacional, Rel. Cons. Marcelo Milton da Silva Risso D.J de 08/05/2018. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, **Recurso Voluntário 10680.015019/2001-91**, Relator Paulo Roberto Cortez, DJ de: 13/12/2004, CARF, Recorrente: Samarco Mineração S/A, Recorrida: 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte – MG, Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 08 de mai. 2023.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Recurso Voluntário, **Processo nº 11020.002639/2001-05**, Acórdão nº 101-94.258, Recorrente: Sierra Móveis LTDA, Recorrido: 1ª Turma/DRJ, Relator: Raul Pimentel Porto Alegre-RS, 01/07/2003, DJe de 19/08/2023. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Conselho Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9101-002.429, **Processo nº 11080.723307/2012-06**, Recurso Especial, 1ª Turma, Recorrente: Transpinho Madeiras

LTDA e Saiqui Empreendimentos Imobiliários LTDA., Relator: Cons. Marcos Aurélio Pereira Valadão, DJe de: 18/08/2016. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf;jsessionid=C728BBC7069314FC0747A3B1C2DFEF19>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Constituição Federal de 1988. Constituição Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 15 de mai. 2023.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, **Recurso Especial nº 660692/SC**, Recorrente: Wilson Holtrup Santhiago, Recorrida: Fazenda Nacional Relator: Min. Francisco Falcão, Julgamento de 22/02/2006, DJe de 13/03/2006 Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clap.+e+@num=%27660692%27\)+ou+\(%27RESP%27+adj+%27660692%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://processo.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clap.+e+@num=%27660692%27)+ou+(%27RESP%27+adj+%27660692%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 1.599.378 /MG**, Relator: Ministro Rogerio Schietti Cruz, Agravante: Ministério Público do Estado de Minas Gerais, Agravado: D de L M., D.J de 28/05/2020. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201800814915&dt\\_publicacao=03/09/2018](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800814915&dt_publicacao=03/09/2018). Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, **Embargos de Declaração no Recurso Especial 169.877-SP**, 2ª T, Rel. Min. Ari Pargendler, Embargante: Fazenda Pública do Estado de São Paulo, Embargada: Atlântica Comércio de Produtos para Limpeza LTDA, D.J de: 04/08/2008. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod\\_doc\\_juris=557756](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_juris=557756) Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 482.281**, Agravante: União. Agravado: Frutaria Caxias do Sul LTDA. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 21/08/2009. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601254>. Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, **Embargos de Declaração recebidos como Agravo Regimental nº 805745**, Embargante: Município de Palotina, Embargado: Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil, Relatora: Ministra Rosa Weber, Julgamento: 29/05/2012, D.J de 27/06/2012. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201800814915&dt\\_publicacao=03/09/2018](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800814915&dt_publicacao=03/09/2018). Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma, **Segundo Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 830300 AgR-segundo**, Agravante: HSBC Bank Brasil S/A - BANCO MULTIPLIO, Agravado: Município de Tubarão, Relator: Min. Luiz Fux, Julgamento: 06/12/2011, D.J de: 22/02/2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1746760>. Acesso em 15 de mai. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2ª Turma., **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 523471**, Agravante: União. Agravado: Indústria de Calçados Marlin LTDA., Relator: Min. Joaquim Barbosa, Julgamento: 06/04/2010, D.J de 23/04/2010.

Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173-6**, Distrito Federal. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Requerente: Confederação Nacional da Indústria - CNI, Requerido: Presidente da República, 25/09/2008, D.J de 18/05/2007.

Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>. Acesso em: 09 de mai. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**, Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Assembleia Legislativa no Estado do Rio de Janeiro, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Julgamento: 20/09/19991, D.J de 18/10/1991. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346459>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 855/PR**, Requerente: Confederação Nacional do Comércio, Intimado: Governador do Estado do Paraná, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Julgamento: 01/07/1993, D.Je de 01/10/1993.

Disponível

em:<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346649>> . Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 907/RJ**, Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Intimado: Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro, Relator: Ministro Alexandre de Moraes, Julgamento: 01/08/2017, Acórdão Eletrônico DJe-266 Divulg. 23/11/2017, Publicado em: 24/11/2017. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14113979>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010/RJ**, Requerente: Associação dos Membros do Tribunal de Contas do Brasil, Intimado: Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30/09/1999, DJ de 12.04.2002, p. 00051, Ement. V. 02064-01, p. 00086. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=612217>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 727.872/RS**, Agravante: Monicar Chapeção e Pintura de Veículos LTDA., Agravado: União, Relator: Roberto Barroso, 1ª Turma, D. J de 15/05/2015. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8479282>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 838.302/MG**, Agravante: Rina Movéis LTDA., Agravado: Estado de Minas Gérias, Relator:

Roberto Barroso, 1ª Turma, D.J de 28/03/2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5545869>. Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 455.011/RR**, Agravante: Estado de Roraima. Agravado: Itautinga Agro Industrial S/A Relator: Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, Julgamento: 14/09/2010. D. J de 08/10/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615251>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 748.257/SE**, Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, D. J de 19/08/2013. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4346586>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 754.554/GO**. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Comercial De Alimentos Malagoni LTDA. Relator: Celso de Mello, 2ª Turma, D. J de 27/11/2013. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4933340>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 799.547/MG**. Agravante: Previni Administradora e Corretora de Seguros LTDA. Agravado: Município de Poços Caldas. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, 2ª Turma, D. J de 28/03/2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5787530>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 632315/PE**, Agravante: Município de Recife. Agravado: Colégio Santa Maria. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, julgado em 14/08/2012, Processo Eletrônico D.J de 14/09/2012. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2751568>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 77.530-4/RS**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Paciente: Pio Chagas Júnior e Roberto Rodrigues Chagas, Impetrantes: Altamiro de Araújo Lima Filho e outro. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=77385>. Acesso em 08 mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075**, Requerente: Confederação Nacional do Comércio. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, D.J de 24/11/2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2010**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 30.09.1999, DJ de 12.04.2002, p. 00051, Ement. V. 02064-01, p. 00086.

Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE nº **81.550/MG**, Rel. Xavier de Albuquerque, 2ª Turma, D.J de 13/06/1975. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4346586>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário com Agravo nº 805.431/MG**, Recorrente: Companhia Brasileira de Distribuição. Recorrido: Estado de Minas Gerais.

Relator: Teori Zavascki, 2ª Turma, Julgamento: 09/04/2014. D. J de 05/06/2014. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=215412471&ext=.pdf>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 192553/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Maria Aparecida de Carvalho Vasconcellos e outros.

Relator: Ministro Marco Aurélio, 2ª Turma, Julgamento:15/12/1998, D.J de :16.4.1999.

Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=232831>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 39.933**, Alagoas, Rel. Min. Ary Franco, Recorrente: Prefeitura Municipal Major Izidoro, Recorrido: Companhia Agro Mercantil Pedro Carnuba, 09 de janeiro de 1961, DJ de 11/12/1958 09 de novembro de 2016.

Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=262598>. Acesso em 09 de mai. 202

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 39.933/AL**, Recorrente: Prefeitura Municipal Major Izidoro, Recorrido: Companhia Agro Mercantil Pedro Carnuba, Rel. Min. Ary Franco 09 de janeiro de 1961, DJ de 11/12/1958 09 de novembro de 2016.

Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=139975>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 582.461/SP**, Recorrente: Jaguarly Engenharia, Mineração e Comércio LTDA., Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, D.J de 17/08/2011. Disponível em

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 63.047**, São Paulo, Relator: Min. Gonçalves de Oliveira, Recorrente: União, Recorrida: Fábrica de Calçados Giusto LTDA, DJ de 28/06/1968. Disponível em:

[/https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160196](https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=160196). Acesso em 09 de mai. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 736090/SC**. Recorrente: POSTO TROPIFERCO LTDA E OUTRO(A/S). Recorrido: Procurador da Fazenda Nacional. Relator: Ministro Dias Toffoli, D.J de 27/11/2015. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9881481>>. Acesso em: 15 de mai. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 736090/SC**, Recorrente: Posto Tropiferco LTDA e outro. Recorrido: União. Relator: Ministro Dias Toffoli, D.J de 27/11/2015. Disponível em:<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9881481>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário nº 91.707/MG**. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Cooperativa de Consumo dos Funcionários do Banco do Brasil LTDA. Relator: Ministro Moreira Alves, 2ª Turma, D. J de 11/12/1979. Disponível em: chrome <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=176797>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 602.686/PE**. Agravante: Genivaldo Moura da Silva. Agravado: União. Relator: Roberto Barroso, 1ª Turma, D. J de 04/02/2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7678361>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, STF, Plenário, **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ**. Requerente: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Requerido: Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro. Ministro: Ilmar Galvão, Julgamento: 20/09/1991, D.J de: 18/10/1991. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346459>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal, Federal, **Segundo Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 830.300/SC**. Agravante: HSBC Bank S/A – Banco Múltiplo. Agravado: Município de Tubarão. Relator: Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, Julgamento: 06/12/2011. D.J de: 22/02/2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1746760>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 203-11.992, **Processo nº 11070.002007/2005-71**. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Indiana Agropecuária LTDA. Rel. Eric Moraes de Castro e Silva. Julgado em 29/03/2007. Publicado em 02/06/2020. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=4433411>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 523471/MG**. Agravante: União. Agravado: Indústria de Calçados Marlin LTDA. Reator: Ministro Joaquim Barbosa, 2ª Turma, Julgamento: 06/04/2010. D.J de: 23/04/2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610232>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 776.273/DF**, Agravante: Distrito Federal. Agravado: Shopping Decoração e Cortinas LTDA. Relator: Edson Fachin, 1ª Turma, Julgamento: 15/09/2015. D. J de 29/09/2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9488008>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 637717/GO**. Agravante: Estado de Goiás. Agravado: Laboratório Kinder LTDA., Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento: 13/03/2012. D.J de: 30/12/12. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1870859>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 657.372/RS**. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: STAFF Veículos e Autopeças LTDA. Relator: Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, D. J de 19/08/2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3951131>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 632315/PE**, Agravante: rel. Min. Município de Recife. Agravado: Colégio Santa Maria. Relator: Ministro Ricardo Lewandowki, 2ª Turma, julgado em 14/08/2012, D.J de: 14/09/2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2751568>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 278.71/MG**. Agravante: União. Agravado: Massa Falida de Fermann CR Comercio do Vestuário LTDA. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, 20 de abril de 2010. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2033#:~:text=A%20multa%20fiscal%20morat%C3%B3ria%20constitui,no%20cr%C3%A9dito%20habilitado%20em%20fal%C3%Aancia.&text=Constitucional>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 805.745/PR**. Embargante: Município de Palotina. Embargado: Bradesco Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Relatora: Ministra Rosa Weber, 1ª Turma, Julgamento: 29/05/2012. D.J de:27/06/2012. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2234744>>. Acesso em: 15 de mai. 2023.

BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>> Acesso em: 09 de mai. 2023

BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023, apud, NEVES, José Carlos de Souza; e CAMPOS, Dejalma. **Sanções tributárias**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias n. 4. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 16.

BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023, apud, KREPSKY, Júlio César. **Limite das multas por infrações tributárias**. Leme: J. H. Mizuno, 2006, p. 106.

BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023

BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023

BUNDCHEN, Somaia Gasel Khodr. **A Natureza Jurídica das Multas Tributárias**, 2009. Trabalho de conclusão de curso de Especialização em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Somaia-Gasel-Khodr-B%C3%BCndchen-A-natureza-jur%C3%ADdica-das-multas-tribut%C3%A1rias.pdf>. Acesso em: 09 de mai. 2023, apud, VILLEGAS, Hector B. **Direito Penal Tributário**. Tradução Elisabeth Nazar e outros. São Paulo Resenha Tributária, EDUC, 1974.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 18ª ed., São Paulo. Saraiva, 2007.



CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed. São Paulo. Saraiva jur. 2019, p 540, apud, Temístocles Brandão Cavalcanti, Teoria dos Atos Administrativos, 1973, p. 163

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 30ª ed., São Paulo. Saraiva jur. 2019

CASTILHO, Paulo Cesar Baria. **Confisco Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**, 2ª ed, 2 tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 1995.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**, 7ª ed., 2ª tiragem, São Paulo, Saraiva, 2017.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 2017, apud, CRUZ, Simone, et alli, **Fundamentos da Sanção no Direito Tributário**, 2019. Artigo para Revista Direito Tributário Atual. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Simone-e-Iracema-e-Lise.pdf>> Acesso em 09 de mai. 2023.

CRUZ, Simone, *et alli*, **Fundamentos da Sanção no Direito Tributário**, 2019. Artigo para Revista Direito Tributário Atual Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Simone-e-Iracema-e-Lise.pdf>. Acesso em 09 de mai. 2023, apud, SILVA, Paulo Roberto Coimbra, **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: *Quartier Latin*, 2007, p. 61

FAJERSZTAIN, Bruno. **Multas no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, *Quartier Latin*, 2019.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibição de bis in idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**, 1ª ed., p. 302, São Paulo, Noeses, 2014.

GRECO, Marco Aurélio. **Duplicação da multa e sanção penal: um bis in idem vedado?**, 1ª ed., In: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur (coord.). Tributação do ilícito: estudos em comemora o aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários - IET. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 78

HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Disserta o de Mestrado, Orientador: Humberto  vila. 2021.

HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Disserta o de Mestrado, Orientador: Humberto  vila. 2021, apud, GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **Teoria da Proibi o de bis in idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário**, 2014

HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Disserta o de Mestrado, Orientador: Humberto  vila. 2021,

apud MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias: definições e limites*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 143

HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021, apud, GODOI, Marciano Seabra de. *Decisões judiciais que limitam de forma genérica a multa de ofício a 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes temas do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, 295.

HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021, apud, SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer*. Cambridge: Harvard University, 2009, p. 53

HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021, p. 161/162

HALPERIN, Eduardo. **Multa Qualificada no Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Dissertação de Mestrado, Orientador: Humberto Ávila. 2021, apud, ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da Definição à aplicação dos Princípios Jurídicos**, 2019, p. 202

HARADA, Kiyoshi, *et al*, **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2015.

HARET, Florence. **Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – considerações sobre a cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e do não confisco aplicado às multas tributárias**, São Paulo, Oliveira Rocha, Artigo na Revista dos Tribunais, 2014.

ICHICHARA, Yoshiaki. **Sanções Tributárias - Questões sugeridas**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p. 484.

KREPSKY, Júlio César. **Limites das Multas por Infrações Tributárias**, 1ª ed., Leme, JH Mizuno, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Sanções Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p. 203.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, p. 112, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, p. 149, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria das Sanções Tributárias**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2004, p.167

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Arbitramento. Arbítrio sem fundamentação legal – inteligência de princípios e normas constitucionais sob a hipótese de imposição de imposto de renda e outros tributos**, Parecer Jurídico na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 220, ano XI, edição 41, p. 97-153, 2014

MASINA, Gustavo. **Sanções tributárias: Definições e Limites**, 1ª ed., São Paulo, Malheiros, 2016.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**, 7ª ed., Salvador, JusPODIVM, 2021.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**, 7ª ed., Salvador, JusPODIVM, 2021, p. 29, apud, PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**, 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p.14.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de Direito Penal**, 1ª ed, São Bernardo do Campo, Atlas, 1985.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Cabimento e Dimensionamento das Penalidades por Planejamentos Fiscais Inaceitáveis (breves notas)**, Texto para o Seminário sobre Planejamento Tributário, da Dialética, em 30/11/2011, coordenação de Marco Aurélio Greco, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 197, p. 138, 2012, p. 14. Disponível em: <<https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/03/NArt.01-2012.pdf>>, Acesso em 09 de mai. 2023

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**, 18ª ed, São Paulo, Saraiva, 2017, apud, ÁVILA, Humberto. **Multa de mora: exames de razoabilidade, proporcionalidade e excessividade**. Artigo recebido em mãos”.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**, 18ª ed, São Paulo, Saraiva, 2017, apud, CEZAROTI, Guilherme. **Aplicação da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias. Razoabilidade e proporcionalidade em sua aplicação**, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**, 18ª ed, São Paulo, Saraiva, 2017, p. 194.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Nacional Comentados**, 18ª ed, São Paulo, Saraiva, 2017, p. 187.

PEREIRA, José Maria Arruda Pereira. **Imposto de renda: das fontes às declarações**. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

PEREIRA, José Maria Arruda Pereira. **Imposto de renda: das fontes às declarações**. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**, 1ª ed., São Paulo, Dialética, p. 140, 2000.

SANTOS, Daniel Lin, *Pecunia Non Olet*, 2014, Artigo Jurídico, Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/39140/quot-pecunia-non-olet-quot-da-im-possibilidade-da-tributacao-sobre-o-proveito-auferido-com-a-pratica-de-fato-criminoso>>. Acesso em 08 de mai. 2023, apud, JARACH, Dino, **Curso Superior de *Derecho Tributário***, 1957, p. 116

SANTOS, Daniel Lin. ***Pecunia Non Olet: Da (im)possibilidade da tributação sobre o proveito auferido com a prática de fato criminoso***, 2014, Artigo. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/39140/quot-pecunia-non-olet-quot-da-im-possibilidade-da-tributacao-sobre-o-proveito-auferido-com-a-pratica-de-fato-criminoso>. Acesso em 08 de mai. 2023, apud, MARTINS, Ives Gandra. **Loteria, bingo e lavagem de dinheiro**. Artigo publicada no Jornal do Brasil, 2004. Disponível em: [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028\\_loteria\\_bingo\\_lav\\_din.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/12/26/9f9d1d2a2004028_loteria_bingo_lav_din.pdf). Acesso em 08 de mai. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, p. 812, 2015.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**, 1ª ed., São Paulo, *Quartier Latin*, p. 370, 2007.

SILVA, Plácido. **Vocabulo Jurídico**, 32ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 133, 2016.

SOUZA, Benedito Felipe. **Contribuição ao Estudo da Estruturação do Roteiro da Execução da Auditoria Fiscal e Contábil na Fiscalização do I.C.M.S no Estado de São Paulo**, 1995. Tese apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Orientador: Professor Dr. José Carlos Marion Disponível em <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-20082021-142453/publico/DrBeneditoFelipedeSouza.pdf>>. Acesso em 09 de mai. 2023, apud, ROSSI, Ângelo Rafael, **Crime de Sonegação Fiscal**.