



**MULTAS  
TRIBUTÁRIAS**  
CONCEITOS FUNDAMENTAIS  
E REGIME JURÍDICO  
FLORENCE HARET

**São Paulo**  
**2019**

Copyright © 2015 By IDEA (Instituto de direito econômico aplicado)

Produção Editorial: Florence Haret

Capa: Florence Haret

CIP – BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE

SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

H24m Haret, Florence, 1981 -

Multas tributárias / Florence Haret.

1ª Edição – São Paulo: IDEA. 2015. 348p.

ISBN 978-85-69497-03-5

1. Direito tributário. 2. Multas fiscais. I. Título.

CDD: B340

CDU: 34

Este livro é dedicado a Bruno de Luca Drago

## SUMÁRIO

<b>SUMÁRIO.....</b>	<b>4</b>
<b>ANTELÓQUIO.....</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>9</b>
<b>1. METODOLOGIA E CONCEITOS DE BASE DESTE ESTUDO .....</b>	<b>11</b>
<b>2. TIPOS INFRACIONAIS DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>13</b>
2.1. INFRAÇÕES FISCAIS ANTECEDENTES DAS MULTAS.....	14
2.2. SUJEITO DA INFRAÇÃO, ELEMENTO VOLITIVO E RESPONSABILIDADES FISCAIS	18
2.2.1. <i>Responsabilidade objetiva</i> .....	23
2.2.2. <i>Responsabilidade subjetiva</i> .....	30
2.2.3. <i>Pessoa jurídica infratora</i> .....	34
2.2.4. <i>Um mesmo contexto para diferentes responsabilidades</i> .....	45
<b>3. MULTAS E OUTROS TIPOS SANCIONATÓRIOS.....</b>	<b>50</b>
3.1. NATUREZAS DE MULTAS TRIBUTÁRIAS.....	53
3.1.1. <i>Multas Moratórias</i> .....	54
3.1.1.1. Atribuição de caráter sancionatório às multas moratórias.....	59
3.1.2. <i>Multas Punitivas</i> .....	63
3.1.2.1. <i>Multa punitiva isolada</i> .....	64
3.1.2.2. <i>Multa punitiva de ofício</i> .....	68
3.1.2.3. <i>Multa punitiva agravada</i> .....	70
3.1.2.4. <i>Multa punitiva qualificada</i> .....	71
3.2. CARÁTER ACESSÓRIO DAS MULTAS.....	76
3.3. TIPOS SANCIONATÓRIOS NÃO-PECUNIÁRIOS: ATOS DE POLÍCIA	
ADMINISTRATIVA.....	78
3.3.1. <i>Apreensão de mercadoria</i> .....	81
3.3.2. <i>Perdimento de bens</i> .....	82
<b>4. TIPOS DE COMPETÊNCIAS E MULTAS .....</b>	<b>89</b>
4.1. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA EM FACE DAS DIFERENTES FUNÇÕES DAS	
SANÇÕES TRIBUTÁRIAS .....	89
4.1.1. <i>Competência regulatória (material), competência tributária fiscal e</i>	
<i>extrafiscalidade (formal)</i> .....	90
4.2. COMPETÊNCIA PARA INSTITUIR MULTAS TRIBUTÁRIAS .....	98
4.3.1. <i>Exoneração por Anistia</i> .....	100
4.3.2. <i>Exoneração por denúncia espontânea</i> .....	103
4.4. COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA PARA APLICAR AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	106

<b>5. PRINCÍPIOS JURÍDICOS APLICÁVEIS ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS .</b>	<b>111</b>
5.1. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E MULTAS .....	113
5.2. TIPICIDADE E MULTAS TRIBUTÁRIAS .....	122
5.2.1. <i>Tipicidade formal, tipicidade material e princípio da insignificância .</i>	131
5.2.2. <i>Regras de interpretação do tipo infracional tributário .....</i>	143
5.2.3. <i>Vedação ao bis in idem.....</i>	151
5.3. DIREITO À PROPRIEDADE PRIVADA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E MULTAS FISCAIS .....	161
5.4. PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DO NÃO-CONFISCO NAS MULTAS TRIBUTÁRIAS .....	163
5.5. ANTERIORIDADE DAS MULTAS FISCAIS.....	183
5.6. IRRETROATIVIDADE DA LEI PENALIZADORA E RETROATIVIDADE DA LEI DESPENALIZADORA APLICÁVEIS ÀS MULTAS FISCAIS.....	187
5.7. PESSOALIDADE E VINCULAÇÃO DO FATO AO SUJEITO INFRATOR NAS MULTAS TRIBUTÁRIAS E PESSOALIDADE NAS COMINAÇÕES E EXECUÇÕES DAS SANÇÕES PUNITIVAS .....	196
5.8. DEVIDO PROCESSO, CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA NA APLICAÇÃO DAS MULTAS FISCAIS.....	210
<b>6. SANÇÕES FISCAIS TRIBUTÁRIAS VEDADAS NO CONTEXTO DAS MULTAS .....</b>	<b>222</b>
6.1. DELIMITAÇÃO OBJETIVA DAS SANÇÕES POLÍTICAS .....	227
6.2. FORMAS DE SANÇÕES POLÍTICAS E SUA RELAÇÃO COM AS MULTAS .....	230
<b>7. NÃO SÃO SANÇÕES FISCAIS TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>240</b>
<b>8. CONCLUSÕES .....</b>	<b>254</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>269</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>270</b>
<b>RÉSUMÉ .....</b>	<b>271</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>272</b>

## ANTELÓQUIO

Preliminarmente, devo dizer que me sinto desvanecido com o honroso convite formulado pela Professora Florence Cronemberger Haret Drago, pelo que, obviamente, dei pressa em assumir a incumbência, fazendo-o com manifesto regozijo e aprazimento.

Deveras, na vida em geral, bem assim na atividade acadêmica em particular, há coisas literalmente inestimáveis, pois são insusceptíveis de serem adquiridas ou compradas, mas tão somente conquistadas.

Configuram como tais, por exemplo, a escolha de um Professor para ser o Paraninfo ou o Patrono de Turma de diplomandos, o mesmo ocorrendo numa avaliação muito positiva da atividade docente, senão também o carinho dos alunos, quer no decorrer do curso ou depois de formados.

Por todas as veras, valores desse jaez compreendem, também, a homenagem em ser obsequiado para prefaciá-lo um livro, notadamente uma obra que traduz um Pós-Doutorado apresentado na tradicional Faculdade de Direito da Universidade São Paulo, motivo pelo qual, assinalo, desde logo, o preito de minha gratidão.

Antes de falar da obra, é de mister traçar um esboço da trajetória extraordinária da autora em sua atividade acadêmica, consoante estampado em seu substrato curricular. Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo (USP), tornou-se advogada tributarista militante, bem como foi Procuradora da USP e fundadora do Instituto de Direito Econômico Aplicado – IDEA.

Jovem embora, realizou os cursos de Especialização, Doutorado e Pós-Doutorado, logrando obter os títulos de Especialista, Doutora e Pós-Doutora, exercendo com sucesso, a bem ver, o exercício do magistério superior como Professora conferencista no Curso de Pós-Graduação lato sensu do IBET, do COGEAE e de outras tantas entidades tradicionais na seara do Direito.

Escritora de nomeada, é autora, dentre outras, de uma obra exemplaríssima denominada “Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário”, um verdadeiro clássico produzido pela Editora Noeses (2010).

Sem torneios de linguagem e, em estreita síntese, esse é o perfil de Florence Haret que, ao lado de seus predicados intelectuais e acadêmicos, é uma pessoa caracterizada pela sua lhanura no trato com amigos, colegas e alunos.

Passemos à obra, a qual versa sobre os conceitos fundamentais e o regime jurídico das multas tributárias, tema, diga-se à “vol d’oiseaux”, sobremodo tormentoso e, por que não dizer, objeto de legislação repleta de vicissitudes que, não raro, repercutem na aplicação do direito na esfera administrativa e também judicial.

Em veras, a norma geral e abstrata, senão também a norma individual e concreta, confundem noções categoriais básicas, ad exemplum da imprópria locução multa de mora, uma “*contradictio in terminis*”, máxime porque a multa reveste natureza sancionatória e não moratória.

É dizer, a expressão “*in casu*” abriga conceitos incompatíveis e, por incrível que possa parecer, encontra-se prevista na legislação do imposto sobre a renda – artigo 950 do RIR – bem como na legislação do IPI – artigo 553 do RIPI – senão também no artigo 528 do RICMS/SP – e assim avante.

Ao demais, não se pode olvidar que a questionada multa de mora é reconhecida como tal nos tribunais, notadamente no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, o que, mais uma vez, revela a importância de uma avaliação crítica acerca do assunto no âmbito da ciência do direito.

Outro ponto a ser destacado consiste na proliferação de penalidades confiscatórias, as quais são aplicadas pelo Fisco com fulcro numa legislação absolutamente inconstitucional e, por isso, merecedora de irresignação por parte dos destinatários da norma, cabendo, pois, aos estudiosos do direito realizar o contraste de legalidade dessas figuras com o fito de proporcionar o aprimoramento do direito positivo.

E o que não dizer das penalidades não pecuniárias que, por vezes, preordenam-se a restringir a garantia constitucional substanciada no direito ao livre exercício da atividade econômica, assim como a exigência de certidões de

regularidade fiscal, ou a inscrição do nome do contribuinte no Cadin ou no Serasa, afora outras sanções.

Em realidade, o universo das penalidades afigura-se vasto e compreende inúmeros outros aspectos a serem considerados, como a classificação das multas em objetivas e subjetivas, bem assim em pecuniárias e não-pecuniárias e outras tantas modalidades, tudo desenvolvido numa multiplicidade de meandros e com a verticalidade dos mestres, numa obra construída sob à égide do regime jurídico dos institutos trazidos à colação, sem o influxo equivocado de visão extrajurídica que, não raro, acoima estudos no cenário do direito.

Sobremais, merece registro, a erudição da linguagem que segue o ensinamento de Norberto Bobbio ao dizer que “*O rigoroso cuidado na terminologia não é uma exigência da gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para se construir qualquer ciência*” (in “Teoria della scienza giuridica. Torino: G. Giappicheli, 1050, p. 200-236).

Veritivamente, o livro de Florence Haret representa não só um importante estudo do tema em apreço, mas, além disso, exprime uma imprescindível obra a ser compulsada ao ensejo de qualquer reflexão sobre multas tributárias, pois abre espaço para um caminho seguro para o desvendamento do tema e sua compreensão ao lume dos matizes jurídicos que permeiam o seu trabalho.

São Paulo, 11 de março de 2019

**Eduardo Marcial Ferreira Jardim**

*Professor Doutor no Mestrado, Doutorado e Pós-Doutorado na Faculdade de  
Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie.*

## INTRODUÇÃO

O tema das multas no direito tributário tem ganhado enorme repercussão nos tempos atuais tanto na doutrina quanto na jurisprudência. E, de fato, existe ainda muito campo a ser debatido e amadurecido para que se possa falar em uma teoria sistematizada das multas no setor fiscal. As dúvidas ocorrem tanto pelo lado do contribuinte, sentindo-se extremamente cobrado e confiscado de seu patrimônio, mas, por incrível que possa parecer, do próprio fisco, ao aplicar a norma no caso em concreto sem ter ao certo os padrões para se fixar a multa de ofício ou isolada, qualifica-la ou agrava-la, nos termos da lei, que, na grande maioria das vezes, vem estrategicamente posta em termos genéricos.

O assunto a ser tratado neste trabalho pressupõe um olhar jurídico, observando o instituto das multas sob as imposições do ordenamento como um todo. Recebendo repercussões de ordem tributária, civil, administrativa, processual e penal, num só tempo, as multas fiscais mostram-se cada vez mais merecedoras de um maior cuidado interpretativo dos exegetas do direito. O isolamento da matéria em um só subdomínio do direito poderá significar em uma aplicação desvirtuada dos objetivos da norma. Daí a importância de definir o verdadeiro regime jurídico das multas com todas implicações particulares que as diferencia das demais obrigações tributárias e das outras categorias de ordem penal.

Sob o ponto de vista sistematizado proposto neste trabalho, a ordem jurídica pressupõe correlação entre os elementos, sabendo identificar quando o direito tributário cede espaço para outros campos da ordem jurídica, tal como o penal, reinterpretando conceitos de um subdomínio para o outro justamente para se alcançar a correta aplicação da norma referente às multas fiscais. Cada vez mais é preciso imputar aos tributaristas a incumbência de conhecer melhor os demais campos do ordenamento, como o penal, e a recíproca também é verdadeira. Talvez a conquista dos tempos atuais da doutrina é a percepção de que a norma precisa ser construída e determinada com vista a este olhar superior e sistematizado à

ordem posta, cujo enfoque observa o problema, por de cima de todos os subdomínios do direito, e traz ferramentas de todos esses campos do jurídico para solucioná-lo, ainda que a regra esteja sendo interpretada e aplicada para uma “simples” causa tributária.

O tema das multas apresenta a zona cinzenta entre direito tributário, civil e penal, confrontando o intérprete a todo momento em localizar os sentidos e efeitos prevalentes na combinação desses três micro-universos.

Partimos do pressuposto que o direito penal protege alguns bens jurídicos que já são defendidos por outros ramos do direito, tal como o direito tributário. Assume categorias tributárias e confere efeitos administrativos e/ou penais apenas e tão somente quando aquele é insuficiente em suas reprimendas. Daí sua noção residual ou subsidiária.

Este trabalho possui enorme atualidade tendo em vista a importância que o tema das multas tem ganhado nos últimos tempos. A nobreza do tema é sentida não só nos debates jurídicos de alto nível, tanto na doutrina fixa quanto na jurisprudência farta administrativa e judicial, mas principalmente no impacto causado no bolso dos contribuintes. Com a informatização e a integração dos dados entre as instituições públicas, cada vez mais infrações são constatadas e as multas, aplicadas. E o contribuinte sente o peso do rigor dessa penalidade, ao mesmo tempo em que o Fisco passa a considera-las como efetiva forma de arrecadação. Positiva ou negativamente, o fato é que cada vez mais as multas repercutem de forma significativa na vida tanto do contribuinte quanto do Fisco. Logo, é um instituto que merece um exame específico e mais aprofundado, identificando-o e diferenciando-o das demais categorias do entorno do campo dos ilícitos.

## 1. METODOLOGIA E CONCEITOS DE BASE DESTE ESTUDO

Para se falar de Multas no Direito tributário é preciso definir o método interpretativo assumido neste trabalho e percorrer os conceitos de base para assentar as conclusões em premissas seguras.

Faremos a opção pela corrente científico-filosófica positivista do Direito. E a razão de ser dessa escolha é justamente a necessidade de simplificar o campo a ser examinado, de forma a partir do pressuposto de que tudo no sistema jurídico é norma. Esse ponto de partida simplificador pressupõe que as regras jurídicas possuem a estrutura homogênea, variando apenas no conteúdo: homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica. Dito de outro modo, por mais que o artigo 3 do CTN afirme tributo não decorrer de fato ilícito, as multas foram assumidas pelo CTN, em seu art. 113, como obrigação tributária principal por “conversão”. A despeito das impropriedades conceituais desse entendimento, percebe-se um nítido vínculo entre regra-matriz de incidência e norma sancionatória pecuniária.

Como o próprio nome já identifica, conceitos de base no campo das multas fiscais são aqueles determinantes da norma sancionatória tributária, de acordo com sua estrutura invariável de antecedente – infração – implicando em um conseqüente – sanção (pecuniária no caso).

Feitas essas considerações iniciais com o objetivo de justamente demonstrar a importância da matéria e do conhecimento aprofundado desses conceitos de base, passemos, então, ao estudo de cada um deles.

O sistema sancionatório tributário surge na medida em que o Estado busca dirigir a atuação de seus jurisdicionados para o projeto nacional pré-definido em suas políticas públicas, regulando condutas. Quando chega ao ponto de sancioná-las, em verdade qualifica-as, negativamente, para o fim de reforçar o mandamento positivo que prescreve. O tipo sancionatório, portanto, não proíbe condutas, mas, sim, descreve uma ação ou omissão, valorando-as, e comina penas. O Estado, aqui, funciona como agente regulador e atua em seu papel de direção.

Certo também é o fato de que, prevendo condutas obrigatórias ou proibidas, o Estado passa a estimular os sujeitos a seguir determinado caminho, podendo o destinatário do preceito optar ou não por aceitar o “convite” da norma. Não cabe falar propriamente aqui em atuação do Estado por indução na medida em que a norma sancionatória tributária sempre terá caráter imperativo, sofrendo o particular com as consequências de seus atos quando subsumidos a qualquer dos tipos infracionais. Feita a opção política pelo poder legislativo em dirigir determinada conduta de seus jurisdicionados para tal o qual lado, o legislador positivará a norma sancionatória tributária.

Assim como toda norma no ordenamento, a estrutura da prescrição sancionatória também se formará da combinação implicacional de um fato antecedente, descritor dos elementos ou elementares para se constituir fato típico e antijurídico, com um fato conseqüente, prescritor de uma “pena”, em seu sentido mais lato, desprovido de suas características estritamente penais.

A pena nada mais é que uma relação jurídica, onde Estado e infrator se ligam ao objeto-sanção. Este poderá ser provido de caráter pecuniário ou não, a depender do que prescreve o preceito secundário da norma penalizadora.

## 2. TIPOS INFRACIONAIS DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS

As sanções comparecem em diversos meios: social e jurídico. No universo do direito, possuem a característica de serem previamente estabelecidas, garantindo sua previsibilidade e evitando surpresas. A sanção jurídica é necessariamente uma coação organizada, como diria o jurista Lourival Vilanova:

Em rigor, todas as normas sociais acompanham-se de sanções ante seu descumprimento. O que destaca a sanção jurídica [das sanções sociais] é a sua previsibilidade típica e a possibilidade do uso da coação organizada (através do órgão jurisdicional) para fazer valer as obrigações principais e as obrigações secundárias.<sup>1</sup>

Os antecedentes das normas sancionatórias penais são descritos na qualidade de fato típico, qualificado pelo seu fator antijurídico, também reconhecido por ilícito ou ilicitude. Na teoria penal, o fato típico é composto pelos elementos: conduta (ação/omissão e culpa/dolo), resultado (salvo crimes de mera conduta), nexa causal e tipicidade. E a ilicitude qualifica o referido fato demonstrando a relação de contrariedade entre o enunciado típico do ilícito e o enunciado típico das diferentes hipóteses de discriminantes admitidas pelo direito penal (estado de necessidade, legítima defesa, estrito cumprimento do dever legal e exercício regular de direito). Por isso mesmo, dentre as doutrinas sobre a relação entre tipicidade e ilicitude, surge Beling,<sup>2</sup> como teórico penal, identificando as discriminantes como elementos negativos do tipo, isto é, causas de justificação (excludentes de ilicitudes) que integram o tipo de injusto (tipo do crime) e são excludentes da tipicidade e da ilicitude.

Quando transportados esses pensamentos para os ilícitos fiscais, nem tudo se aproveita. A uma, porque tal ramo do direito admite em certas hipóteses “responsabilidade objetiva” e “responsabilização de terceiros”.<sup>3</sup> A duas, uma vez

---

<sup>1</sup> VILANOVA, Lourival, Causalidade e relação no direito. 4a edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 175-176.

<sup>2</sup> BELING, Ernest von. Esquema de derecho penal: la doctrina del delito-tipo. Buenos Aires: Depalma, 1944.

<sup>3</sup> O Art 134 do CTN fala em “terceiros” quando, em verdade, a última parte do dispositivo deixa claro que estes sujeitos enumerados nos incisos só respondem “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. Logo, não são verdadeiros terceiros com relação ao fato infracional mas sujeitos titulares da conduta (ação ou omissão) sancionada pelo direito. O título da Seção III “responsabilidade de terceiros” não pode ser compreendido tal como o Código Civil o faz.

que diante dessas duas possibilidades, certas condutas ilícitas inexistem dolo e culpa do agente para fins de incidência da norma sancionatória, ao mesmo tempo em que inadmitte qualquer tipo de excludentes de ilicitude, obrigando o sujeito a pagar tributo independentemente de suas razões pelo atraso no pagamento, a exemplo da dívida tributária perante empresa em estado de falência.

Ademais, cabe considerar que a realidade tributária envolve não somente aquele vinculado direta e pessoalmente ao fato mas outros agentes – responsáveis tributários – ligados na esfera fiscal por aspectos intrinsecamente econômicos (estar na mesma cadeia do produto/de consumo) ou ainda por fato posterior à própria incidência do tributo, como no caso das sucessões imobiliárias (Art. 130 CTN), por transferência “inter vivos” (Art. 131, I, CTN), por “causa mortis” (Art. 131, II, CTN), empresarial (Art. 132 CTN) ou comercial (Art. 133 CTN).

A coexistência de sujeitos no mesmo contexto econômico, titulares, contudo, de diferentes relações jurídicas tributárias, tornam a análise das questões sancionatórias algo a ser pensado de forma necessariamente sistematizada. Isso significa dizer que para responder aos problemas concretos do direito sancionatório tributário é preciso aprofundar o conhecimento tanto no subdomínio do direito tributário quanto no setor penal, de modo a sistematizar a matéria de acordo com o regime jurídico híbrido surgido da justaposição desses dois ramos do direito.

### **2.1. Infrações Fiscais antecedentes das multas**

Como já se adiantou, este estudo propõe trazer, a todo momento, considerações de direito tributário e penal na estrutura das multas fiscais, formando paulatinamente seu regime jurídico próprio. Entende-se por infrações ou ilícitos fiscais todos os tipos de infrações às leis tributárias. Constitui a hipótese da norma sancionatória a partir da qual, enquanto fato-causa, dá-se a consequência. A infração tributária na ordem fiscal também se constitui de:

- (i) Conduta
- (ii) Resultado
- (iii) Nexo causal
- (iv) Tipicidade
- (v) Ilicitude ou antijuridicidade

Na conduta, tanto ação (Ex. declarar informações falsas) quanto omissão (Ex. não pagar na data aprazada) são valoradas e destinam-se a reforçar o comando da norma primária, seja em termos de obrigação principal quanto de deveres instrumentais. O dolo e culpa nem sempre são exigidos, como já se adiantou. A conduta infracional quando desprovida dos elementos dolo/culpa é também chamada de infração tributária objetiva, regendo-se pelos termos dos artigos 130-134 e 136 do CTN.<sup>4</sup> É a regra geral das responsabilidades tributárias, buscando afastar desse setor do direito todo um campo probatório, de grande dificuldade prática, cujo objeto é comprovar a intenção do agente e seus reflexos fiscais ilegítimos.

Quando os elementos dolo ou culpa compõe o fato material (ou critério material) do tipo, a infração tributária é subjetiva, podendo, inclusive, ser valorada por outros domínios do direito, figurando também como crime penal tributário (ou crime contra a ordem tributária), quando dolosa, sem que isso incorra em *bis in idem*. Quando sancionadas pelo direito tributário, seguem os preceitos dos artigos 135 e 137 do CTN.

O resultado para os ilícitos tributários, na grande maioria das vezes, diz respeito ao tributo, isto é, significa o não-recolhimento. Em termos normativos, representa a própria inobservância do consequente da norma individual e concreta decorrente da incidência da regra-matriz do tributo. O resultado, portanto, é a resposta negativa do sujeito passivo ao direito material do Fisco constituído na relação jurídica tributária principal. O descumprimento, em si mesmo, já é um

---

<sup>4</sup> CTN, 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.

*dano* ao Erário. E não poderia ser diferente pois o que está em jogo é a arrecadação e o ingresso dos valores nos cofres públicos. Mas essa é a regra dos ilícitos que se referem à obrigação principal.

Quando a infração tutela o cumprimento dos deveres instrumentais, pouco importa o resultado do não-pagamento de tributo. O simples fato de deixar de observar os preceitos de colaboração com o Fisco na tarefa de arrecadar e fiscalizar, previstos como aquilo que se entende por *obrigações acessórias*, seja quando voltada para o contribuinte ou para o responsável, é apto por si só de ser sancionado e as atenções se voltam exclusivamente à conduta, qualquer que seja o resultado dela decorrente. Dito de outro modo, o resultado nos ilícitos dos deveres instrumentais é sempre presumido pela lei: é relevante juridicamente, dando-se por ocorrido para o ordenamento no momento da própria conduta, antecipadamente, salvo prova em contrário.

Ao tratar do nexos causal entre a conduta e o resultado, cumpre distinguir também os ilícitos referentes às obrigações principais – praticados pelo contribuinte ou pelo responsável tributário – daqueles outros tangentes aos deveres instrumentais, que tem o seu resultado como pressuposto. Nestes, uma vez praticada a conduta, a lei presume o resultado – não-arrecadação – e, ao mesmo tempo, o próprio nexos causal. Já quanto às obrigações principais, ainda que se possa falar não ser o dever do responsável uma obrigação (um dar) mas uma prestação (um fazer), porque possui um dever instrumental de reter e recolher tributo alheio, o fato é que esse fazer envolve um dar e a lei equipara as consequências sancionatórias desse responsável às dos contribuintes. Ambos são sujeitos passivos de normas tributárias distintas e cada qual possuirá a sua repercussão negativa de seus atos. Contudo, os dois tipos infracionais requerem a existência de um elemento fundamental: “tributo”. Sem ele, figurado no tipo como resultado, não há tipo infracional porque a conduta (ação ou omissão) pressupõe o seu complemento.

Se o tributo inexistente – seja em razão de imunidade, isenção ou qualquer hipótese de não-incidência – o não-recolhimento é justificado pelo regime jurídico

tributário e, logo, inexistente infração cometida. Da mesma forma, quando se trata de tributo declarado inconstitucional em momento posterior pelo órgão judiciário competente. Em sendo exação indevida, não há sentido em reprimir o seu descumprimento, especialmente quando se parte do pressuposto de direito sancionatório ou penal residual.

A relação de causalidade só tem sentido com os ilícitos fiscais cujo objeto seja a obrigação principal, tal como as condutas ou os crimes materiais, cujo tipo exige resultado. Todos os fatos que concorrem para a eclosão do evento devem ser considerados causa desta. Basta que a atividade tenha sido condição, ainda que não exclusiva, para o resultado deve ser considerada causa. Vale lembrar que causa para o Código Penal, na forma do artigo 13, é todo elemento que não pode ser suprimido do antecedente, em uma análise abstrata, sem afetar o resultado.

No caso de responsabilidade subjetiva tributária ou penal-tributária, a relevância causal se acha limitada pelo elemento subjetivo do fato típico. Só pratica a conduta típica quem agiu com dolo/culpa, inclusive em relação ao resultado.

Em todos os casos de responsabilidade, contudo, não havendo nexo de causalidade, não há que se cogitar em responsabilidade, seja ela objetiva tributária, subjetiva tributária ou penal-tributária.

Em resumo, “infração tributária” é a conduta ilícita prescrita em uma norma sancionatória tributária. Quando for desprovida dos elementos dolo/culpa é também chamada de infração tributária objetiva. Se os elementos dolo ou culpa forem indicados no antecedente é também chamada de infração tributária subjetiva ou crime penal tributário (Crime contra a ordem tributária). Infração a obrigação acessória são sancionadas pela conduta ilícita, cujo resultado é presumido em lei. A presunção legal, todavia, poderá ser descartada em face da prova da inexistência de tributo tal como no caso de situações que não ensejam tributo ou posterior declaração de inconstitucionalidade de tributo. Por outro lado, infração à obrigação principal demanda a só existência do resultado tributo. Não sendo presumido em lei, deve ser provado pelo Fisco e existente ao longo de todo

o processo de sua imposição. Nas infrações sobre a obrigação tributária principal. Cumpre ao Estado provar conduta, resultado e nexos causal.

## **2.2. Sujeito da infração, elemento volitivo e responsabilidades fiscais**

No campo dos ilícitos fiscais, por outro lado, os elementos compositivos do fato infracional requerem uma abordagem mais específica e determinante do sujeito infrator. Por isso mesmo, não há como deixar de mencionar nos fundamentos da matéria questões de responsabilidade tributária, relacionada especialmente ao ponto da intenção do agente como já apontado a breve trecho acima. Nessa linha, se o direito tributário permite que haja responsabilidade objetiva, como acontece nos artigos 130 a 134 e 136 do CTN, é preciso distinguir seu regime jurídico das demais responsabilidades tributárias que exigem a presença de dolo e culpa (artigos 135 e 137) assim como identificar as peculiaridades que o modelo objetivo de imputação no direito tributário se difere em face dos demais ramos do direito que se utilizam dessa categoria.

De início, esse pensamento deve ser conjecturado na mesma linha para o subdomínio do direito tributário, contextualizando-o em face das imposições próprias desse ramo do direito. Sabe-se que a responsabilidade subjetiva fiscal, prevista nos artigos 135 e 137 do CTN, pode ensejar consequências penais. Nem sempre isso acontecerá, haja vista o caráter residual e subsidiário do direito penal. Mas tal possível repercussão penal dos artigos 135 e 137 é relevante para efeito de identificar, nos ilícitos tributários subjetivos, sujeito infrator, elemento volitivo e titularidade do fato e das penalidades dele decorrentes. Esses conceitos de base servem de alicerce para delimitar a abrangência da responsabilidade, respondendo a problemas atuais tais como a inclusão, no âmbito do termo sujeito infrator, de estabelecimentos filiais, sucursais, demais pessoas do grupo econômico, sócios gerentes, administradores e assim por diante. Por isso mesmo, o exame do critério subjetivo do fato infracional e da infração no direito tributário requer um pensamento sistematizado da matéria para o fim de bem responder questões de

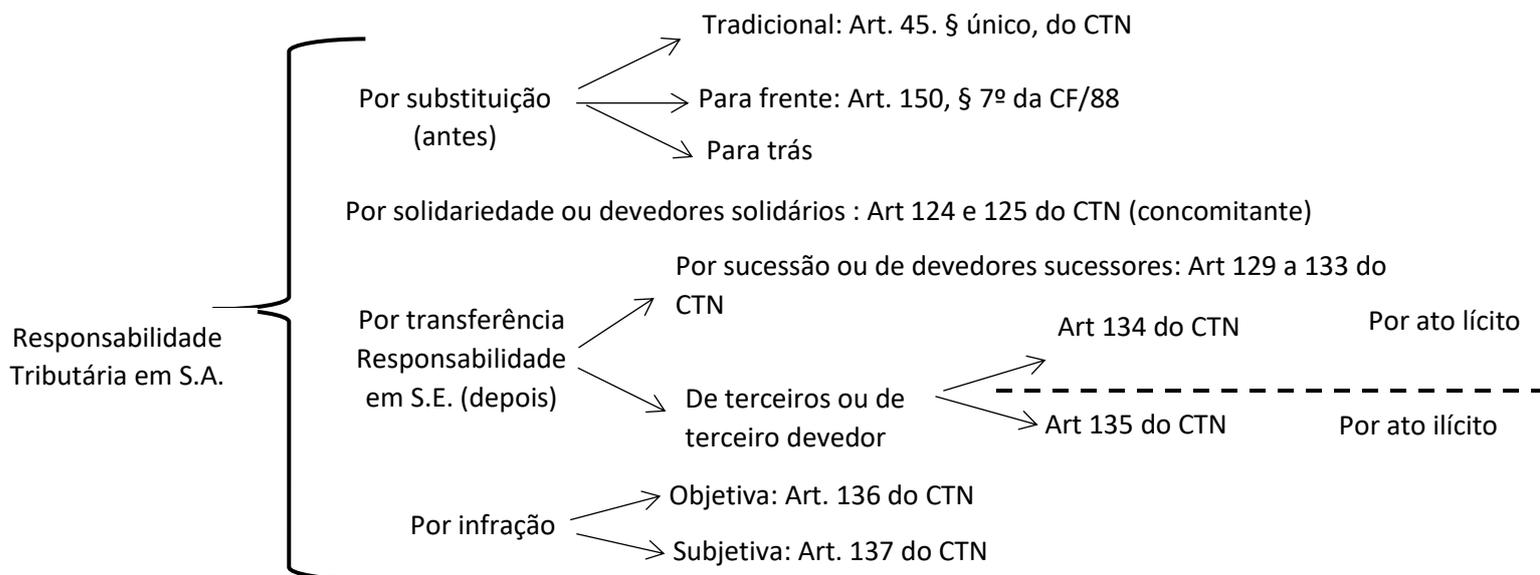
fundo relacionado à titularidade do fato ilícito e de suas consequências, tocando temas complexos e divergentes tal como a justiça da responsabilidade solidária do grupo econômico. Voltaremos ao assunto mais adiante uma vez fixadas as premissas necessárias.

A ideia da estrutura normativa da sanção parte do pressuposto do descumprimento de algum dever tributário (principal ou instrumentário) e, como regra, atinge justamente aquele indivíduo destinatário dessa obrigação (de dar) ou da prestação (de fazer/não-fazer). Isto posto, do fato típico – ação ou omissão humana, consciente, voluntária, dolosa ou culposa, voltada a uma dada finalidade – que tem um sujeito certo e determinado, surge uma relação jurídica sancionatória da qual aquele mesmo agente infrator, como regra, figurará como sujeito passivo e o Estado, por sua vez, assentar-se-á na posição de titular do direito de punir.

No título II “obrigação tributária”, no capítulo IV “sujeito passivo”, o CTN delimitou em seus diversos artigos as diferentes responsabilidades tributárias. Ali, de forma pouco sistematizada, o referido Diploma disciplinou a sujeição passiva. Muitas vezes incluiu e em outras excluiu o contribuinte de sua responsabilização, atribuindo diferentes ordens de execução em porções diversas (integral ou parcial) de responsabilidade em face do crédito.

Todavia, o tema não se limitou ao CTN. A reforma constitucional produzida pela Emenda n. 3, de 17/03/93, introduziu a figura da substituição tributária “para frente” ao incluir o parágrafo 7º no Texto Constitucional. A substituição “para trás” já se via na incidência em cadeias de compra e venda de matérias-primas, tais como na relação entre os produtores de frango e os frigoríficos, sendo disciplinada na maior parte por leis esparsas – ordinárias ou complementares. A substituição dita tradicional, por seu turno, além de prevista no parágrafo único do artigo 45 do CTN, é amplamente disciplinada nas leis do imposto sobre a renda, sistematizando a retenção do tributo nas relações empregatícias, sem contar algumas outras hipóteses de retenção de contribuições previdenciárias.

É observando todos esses enunciados sobre sujeição passiva indireta que se chega ao seguinte panorama geral sobre o tema da responsabilidade tributária no direito tributário:



Explicando brevemente as diferentes responsabilidades em direito tributário, vale dizer que existem vários critérios que devem ser utilizados para pensar o tema do capítulo IV do CTN, cuja repercussão na titularidade da infração é direta e imediata. O primeiro deles deve tomar a referência temporal da regra-matriz/fato gerador do contribuinte e verificar, na sequência, quando surge a regra-matriz do responsável em relação a este termo adotado.

Quanto ao critério temporal da responsabilidade, na substituição, é a própria lei que disciplina previamente a norma da responsabilidade de modo que, antes mesmo de qualquer incidência da regra-matriz do contribuinte, o fato ensejador da responsabilidade já está lá.

Na solidariedade prevista nos artigos 124 e 125 do CTN, há concomitância entre tais normas sobre responsabilidade, até mesmo porque os devedores são solidários com relação àquele crédito. Sendo assim, quaisquer dos agentes envolvidos com o fato fazem parte de sua regra-matriz, podendo-se, ao modo da

solidariedade, cobrar-se tanto de um quanto de outro a dívida inteira. Obrigação tributária solidária é dever jurídico com pluralidade de agentes ocupando o lugar de sujeito passivo na regra-matriz de incidência.

Na responsabilidade por transferência, a inclusão do terceiro pressupõe um fato outro, diferente do fato gerador do contribuinte, compondo o antecedente da regra-matriz da responsabilidade. Por isso mesmo, a norma incidente sobre o terceiro comparece num momento posterior à regra-matriz do contribuinte e pressupõe um fato diferente para fins de autorizar a transferência de sujeição ao crédito tributário. Com o novo acontecimento, surge a sucessão ou devedores sucessores, conforme o art. 129 a 133 do CTN, e a responsabilidade de terceiros ou de terceiro devedor, seja por fato lícito, na forma do art. 134, seja por fato ilícito, ao modo do art. 135, ambos do CTN.

A responsabilidade por infrações, tendo a obrigação principal como norma infringida, viria, da mesma forma, em instante posterior, pois só há infração sobre algo (bem jurídico protegido pela sanção) existente (tributo), como já vimos. Contudo, há que se considerar também a hipótese de infração às obrigações acessórias. Dentro da sua autonomia em relação à principal, as obrigações acessórias podem fazer-se presente perante agente imune ou isento. Nesta hipótese, descabe falar em posterior a incidência pois a obrigação principal, nesse caso, sequer existe. Sendo assim, não há muita utilidade em aplicar esta última classificação no tema da responsabilidade por infração por surgir o fato-infracional tanto antes de qualquer obrigação principal (quando descumpridos os deveres instrumentais) quanto depois da incidência da regra-matriz.

Outras classificações são de extrema importância, dada a sua instrumentalidade para compreender as diferentes nuances adquiridas pelas hipóteses acima enumeradas e que possui repercussão no campo das ilicitudes, especialmente na determinação do valor a ser cobrado a título de penalidade.

Quanto à proporção da dívida de que seja responsável, as responsabilidades tributárias podem ser classificadas como parcial, quando o agente responde por

apenas uma parcela da dívida delimitada pela lei, ou integral, quando responde por tudo.

No campo da ilicitude, talvez a classificação mais relevante seja quanto ao sujeito responsável e executado no âmbito do processo administrativo. Sobre o tema, a responsabilidade divide-se em pessoal ou solidária. A responsabilidade será pessoal, quando estiver apenas um agente, bem determinado pela lei, respondendo pela obrigação e vinculado diretamente com o fato-infracional. Será solidária quando incluir mais de uma pessoa no polo passivo da relação jurídica.

Quanto à ordem de execução da obrigação, a responsabilidade poderá ser exclusiva, voltada a uma única pessoa. É o caso de todas as responsabilidades de caráter pessoal pois, havendo só um agente responsável, necessariamente a responsabilidade será exclusiva. Também poderá ser subsidiária, tal como disciplinado de modo geral no artigo 128 e mais especificamente nas hipóteses do artigo 135 do CTN. Aqui, como o próprio CTN determina, a lei poderá atribuir ao contribuinte a responsabilidade em caráter supletivo à do responsável, o que, em outras palavras, significa existência de benefício de ordem na execução.

Por fim, ainda há a terceira hipótese de classe, situação esta que, pelo nome, causa tremendas confusões na doutrina e na prática: a *responsabilidade solidária*. Neste caso, inexistente ordem de execução, mas não há exclusividade da responsabilidade justamente por incluir mais de uma pessoa no polo passivo da obrigação. Desse modo, a solidariedade aqui toma um aspecto significativo diferente da solidariedade da classificação supra. Enquanto lá a solidariedade busca trazer o enfoque à quantidade de agentes existentes no polo passivo da relação jurídica; aqui, a importância é colocada na ordem de execução.

Sobre esta classificação, especialmente no tocante ao termo solidário, as divergências doutrinárias e jurisprudenciais, portanto, têm fundamento uma vez que a solidariedade da classificação supra, em sentido de pluralidade de sujeitos passivos, pode adquirir dois formatos nesta classificação: subsidiária ou solidária. Enquanto a *responsabilidade pessoal* seria sempre exclusiva; na *solidária*, haveria duas opções: uma responsabilidade solidária-subsidiária – vários responsáveis com

benefício de ordem entre eles – ou solidária-solidária – vários responsáveis sem benefício de ordem entre eles.

Uma última classificação se faz necessária ainda para fim de esclarecer o sujeito infrator: é aquela que observa o fato antecedente da norma de responsabilidade. Sendo fato lícito, a responsabilidade adquirirá o caráter de substituição tributária, dar-se-á em sucessão ou de forma solidária ou, ainda objetiva, de terceiros na forma do artigo 134 do CTN. Por fato ilícito, será ora ao modo do artigo 135 do CTN ou por infração, conforme se enquadre nas hipóteses dos artigos 136 e 137 do CTN. Enquanto nos casos trazidos pelo artigo 136 do CTN, como regra, incoorre repercussão penal; as situações descritas nos artigos 135 e 137 do CTN, por sua vez, são em regra duplamente sancionadas, pela esfera tributária e pelo direito penal.

A explanação foi longa mais de suma importância para o tema das ilicitudes de modo que, munidos desse poderoso e útil instrumento classificatório, passaremos à análise das influências dos tipos de responsabilidade tributária na esfera do agente titular do fato ilícito e responsável pelas multas fiscais aplicadas.

Para o responsável tributário em sentido amplo, existem dois deveres: fiscal e de colaboração. A responsabilidade pode incluir: (i) débito relativo ao tributo (valor do principal); (ii) ônus e penalidades moratórias (juros, correção monetária e multas moratórias); e (iii) penalidades punitivas (multas punitivas e sanções penais). Nem sempre a abrangência desses tipos de responsabilidades sofrerá repercussão dessas três ordens. Por isso mesmo, é preciso pensar na incidência das multas de acordo com os preceitos do capítulo V do Título II do CTN, levando em conta especialmente a classificação das responsabilidades tributária em objetiva e subjetiva.

### **2.2.1. Responsabilidade objetiva**

Quando tratamos de responsabilidade objetiva pensamos em todas as situações em que o Sistema Jurídico Tributário se refere a ilícitos e que independem tanto da intenção do agente ou do responsável quanto da efetividade,

natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, basta a ocorrência de determinado acontecimento, apreciado objetivamente pelo Fisco, para se imputar as devidas consequências deste ato.

O tema desse item nos remete de imediato para o dispositivo do Art. 136 do CTN que impõe fatos ilícitos objetivos e ônus da prova do infrator. Mas a responsabilidade objetiva em direito tributário, no campo das infrações, não se limita a este caso. Inserem-se nas responsabilidades objetivas, por diferentes razões, os seguintes dispositivos: Art. 124 (solidariedade); Art. 130 (sucessão imobiliária); Art. 131 (sucessão por transferência inter vivos ou causa mortis); Art. 132 (Sucessão empresarial, ainda que de sociedade de fato); Art. 133 (sucessão comercial); Art. 134 (responsabilidade de terceiros) e Art. 136 (infrações à legislação tributária), todos do CTN. Cada hipótese possuirá diferentes abrangências no que se refere às penalidades assumidas.

No tocante a substituição, o substituto assumirá a responsabilidade pelo pagamento de débito relativo ao tributo (valor do principal) do contribuinte. Em caso de não pagamento, correrá contra ele, ainda que sobre montante de tributo alheio, os ônus (juros, correção monetária) e penalidades punitivas (multas de ofício ou isoladas), porque a obrigação de reter e/ou recolher lhe é própria. O contribuinte, por sua vez, na maioria dos casos, já sofreu a repercussão econômica do desconto do valor do tributo em seus recebimentos. Logo, a demora teve por causa conduta do substituto e, pela riqueza estar nas mãos deste, deverá ele responder pelos ônus de sua demora tal como juros moratórios e correção monetária. Sua conduta, contudo, não enseja multa moratória, mas penalidades punitivas porque a lei reprime sua omissão (própria) em seu dever de reter e recolher, prestação que envolve um fazer que é de sua titularidade.

Não faz sentido puni-lo a título de multa moratória, mas, sim, no âmbito punitivo. Jamais, contudo, pensando-se na possibilidade de cumular-se multas moratórias e punitivas sob pena de se usar um mesmo fato para atribuir duas penalidades pecuniárias diferentes, resultante em *bis in idem* e excesso punitivo como veremos mais profundamente adiante.

Exemplificando. Como regra, quando a fonte pagadora deixar de efetuar a retenção do imposto de renda, expedindo comprovante de rendimentos ao trabalhador com os valores não retidos nele indicado, caberá responsabilizar a fonte, com multa de ofício, pelo descumprimento de sua obrigação de reter e recolher, assim como ao trabalhador, quando preencher sua declaração omitindo-se com relação aos valores não retidos. A omissão dos valores na declaração de imposto de renda do contribuinte enseja a responsabilização subjetiva podendo ser ilidida com prova em contrário pelo contribuinte sobre fatos discriminantes. Ou seja, a caracterização da infração pelo sujeito passivo depende de prova da sua intenção (culpa ou dolo), devendo o Fisco comprovar a existência do fato ilícito, resultado e nexos causal. Neste caso, incidirá para o contribuinte multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 e art. 957, I, do Decreto 3.000/1999, no montante de 75% sobre o valor não recolhido, sem que ocorra *bis in idem* em face da multa atribuída pelo descumprimento da obrigação da empresa (responsável) pois são obrigações diferentes que foram descumpridas.

Contudo, um caso julgado pelo STJ serve de relativização da assertiva que acabamos de proferir acima. Quando a fonte pagadora/empregador informa equivocadamente ao trabalhador que os rendimentos não retidos configuram valores isentos e não tributáveis induz seu funcionário ao erro, isso constitui hipótese discriminante e justificativa da conduta do contribuinte. De fato, nesse exemplo, não houve a omissão dos valores tributáveis na declaração, porque falta o elemento subjetivo do fato ilícito; mas, sim, o registro desses valores como rendimentos isentos e não tributáveis em razão da informação equivocada fornecida pela fonte pagadora/empregador. Com base no art. 722 do Decreto 3.000/1999 e havendo hipótese excludente da conduta do contribuinte, a responsabilidade pelo ilícito passa a ser exclusiva da fonte pagadora, devendo recolher tributo, juros de mora, correção monetária e multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, na forma como prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996. Em face da responsabilidade exclusiva da fonte, o contribuinte se libera de qualquer imputação em face de erro que funcionará, no âmbito da caracterização dos

elementos da infração, como discriminante retirando a qualidade ilícita do fato típico subjetivo. Dito de outro modo, ao atingir o critério da ilicitude, o erro funciona como justificante da conduta do contribuinte, descaracterizando-a como contrária ao direito e, logo, como infração ao direito tributário. Confirma-se entendimento pela leitura da ementa do aludido julgado do Superior Tribunal de Justiça:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DA MULTA APLICADA EM DECORRÊNCIA DO NÃO RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA.

Na hipótese em que a fonte pagadora deixa de efetuar a retenção do imposto de renda, expedindo comprovante de rendimentos o qual os classifica como isentos e não tributáveis, de modo a induzir o empregado/contribuinte a preencher equivocadamente sua declaração de imposto de renda, não é este – mas sim o empregador – o responsável pelo pagamento da multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996. De fato, eximir o contribuinte da multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 (art. 957, I, do Decreto 3.000/1999 – multa de 75% sobre o valor não recolhido) sempre que não houver a intenção de omitir os valores devidos é excessivamente permissivo e faz tábula rasa ao disposto no art. 136 do CTN, uma vez que, segundo a dicção legal, a omissão dos valores na declaração de imposto de renda enseja a responsabilização objetiva do contribuinte. No entanto, na hipótese em foco, há situação específica em que não houve a omissão dos valores tributáveis na declaração; mas, sim, o registro desses valores como rendimentos isentos e não tributáveis, em razão da informação equivocada fornecida pela fonte pagadora/empregador. Nesse passo, o art. 722 do Decreto 3.000/1999 fixa a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora pelo recolhimento da multa aplicada de ofício e dos juros de mora, quando não há recolhimento do tributo devido, mas o rendimento se encontrar incluído na declaração de imposto de renda do contribuinte. Desse modo, a fonte pagadora/empregador deve ser responsabilizada diretamente pela multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, liberando-se o contribuinte, por ter sido induzido a erro, da referida responsabilidade. Precedentes citados: REsp 374.603-SC, Primeira Turma, DJ 25/5/2006; e REsp 383.309-SC, Segunda Turma, DJ 7/4/2006.<sup>5</sup>

No tocante às hipóteses de responsabilidade solidária dos artigos 124 e 125 do CTN, a obrigação tributária nasce perante dois sujeitos passivos, “ab initio” devedores solidários dessa exação. Assim, a omissão de um implica que o outro assumirá, pela regra da solidariedade, o pagamento integral da dívida, seja por questão de interesse comum (Art. 124, I, CTN) seja por imputação da lei (Art. 124, II, CTN). É o caso, por exemplo, da responsabilidade solidária de pessoas jurídicas

---

<sup>5</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.218.222/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 04 novembro 2014. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201001956582&dt\\_publicacao=10/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001956582&dt_publicacao=10/09/2014)>. Acesso em 16 ago. 2016.

do mesmo grupo econômico quando os atos são praticados em conjunto ou há interesse comum no resultado, em face de confusão patrimonial. Inexiste, portanto, responsabilidade solidária do grupo econômico pelo simples fato de serem um grupo, mas em face de suas ligações sobre os elementos de norma sancionatória. É o que dispõe o CARF quanto a responsabilidade do grupo econômico com base no artigo 124, I, do CTN. Confira-se:

(...) a caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN.<sup>6</sup>

Presentes estes requisitos, ambos responderão pela dívida tributária integral, assim como todos os ônus e deveres moratórios, o que inclui juros, correção monetária e multa moratória. No mais, infringindo a lei tributária sob o aspecto punitivo, somente o titular da conduta deverá pagar pela multa punitiva decorrente de sua infração a dever tributário, uma vez que esta infração será aplicada sob o ponto de vista do art. 135 do CTN, exigindo-se necessariamente elemento volitivo na caracterização do ilícito.

Os fatos que envolvem sucessão – Art. 130 (Sucessão imobiliária); Art. 131 (Sucessão por transferência imobiliária inter vivos ou causa mortis); Art. 132 (Sucessão empresarial, ainda que de sociedade de fato); Art. 133 (Sucessão comercial) – devem ser pensados na ordem patrimonial dos bens sucedidos. Antes da sucessão, o passivo do bem, da empresa ou do estabelecimento comercial, é composto de tributos, penalidades tributárias e demais obrigações. Dentre as penalidades que podem compor o passivo do objeto sucedido, poderão figurar as de ordem objetiva, tal como as moratórias, mas também as de âmbito punitivo, o que envolve todo o debate sobre a titularidade da pena ao sujeito infrator. Poderia

---

<sup>6</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11516.721847/2011-07, Acórdão 1101-001.239, sessão 04.02.2015, Rel. BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, p. 02.

o fato da sucessão descaracterizar a responsabilidade subjetiva transmutando-a em objetiva?

A resposta não se encontra na mudança de natureza jurídica (desnaturação) das responsabilidades, mas na percepção objetiva da ficção jurídica da empresa ou da figura do *de cuius*. O sucessor, quando sucede o “bolo” ou o “monte”, recebe ativo e passivo, independentemente da pena decorrer de fato com ou sem intenção do agente. O elemento subjetivo deve ser examinado no momento mesmo da conduta, pois é nesse instante que ele se coloca na determinação dos elementos do fato ilícito. Depois de incidida a norma e aplicada a penalidade, a multa punitiva torna-se passivo do patrimônio, do morto ou da empresa. A intenção do agente permanece relevante, não perante a sucessão, mas, em momento anterior, quando da incidência da norma punitiva.

Com relação à sucessão imobiliária, prevista no art. 130 do CTN, acrescente-se, ainda, o caráter *propter rem* (ou próprio da coisa) das obrigações tributárias já aplicadas. Por ter aderência ao bem, o adquirente, independentemente de sua vontade, sub-rogar-se-á nos *impostos* sobre a propriedade, domínio útil ou posse do bem imóvel, nas *taxas* pela prestação de serviços referentes a tais bens ou nas *contribuições de melhoria* decorrente de obra pública valorizando o bem. A aderência dessas obrigações somente é relativizada com relação a aquisição do imóvel em arrematação e a *ratio legis* disso é a viabilidade da própria venda do bem no âmbito processual. Evidentemente que nessa conta das obrigações *propter rem* não se incluem as obrigações tributárias referentes a mão de obra das contribuições previdenciárias relativa à obra, uma vez que esta não possui essa aderência à coisa, mas à pessoa e, por isso mesmo, não se desnatura. Dito isso, passemos agora para as responsabilidades subjetivas propriamente ditas.

Como se depreende dos enunciados sobre responsabilidade acima elucidados, no âmbito moratório, o legislador adotou a teoria da responsabilidade objetiva. Significa dizer que, para aplicação da multa moratória, o Fisco não possui

o ônus probatório para provar qualquer elemento subjetivo (culpa ou dolo). Basta que determine, objetivamente, a conduta, o resultado e o nexo causal. Tangente apenas ao descumprimento da obrigação principal, o resultado não é presumido pela lei, e, portanto, exige que seja tributo válido e incidente e, no âmbito da aplicação da norma, sempre deverá ser provado pela Fazenda.

A responsabilidade objetiva significa ainda que a irrelevância do elemento subjetivo é absoluta para os casos de multa moratória. Desse modo, sem previsão legal expressa qualificando a vontade do agente, questões atinentes à culpa ou dolo não podem ser utilizadas para reduzir ou excluir a multa moratória aplicável. É o entendimento do STJ:

MULTA. PRINCÍPIO DA BOA-FÉ. INAPLICABILIDADE EM FUNÇÃO DA PRIMAZIA DA TEORIA DA RESPONSABILIDADE OBJETIVA. O legislador adotou a teoria da responsabilidade objetiva para a multa por infração à legislação tributária, portanto a penalidade aplicável prescinde da pesquisa de elementos subjetivos. Não há previsão legal para reduzir ou excluir multa tributária e juros aplicados na forma da lei com base em inexistência de dolo ou culpa, ou ainda na boa-fé do sujeito passivo.<sup>7</sup>

A despeito de o STJ atribuir responsabilidade objetiva para “multa por infração à legislação tributária”, tal termo deve ser interpretado restritivamente de modo a referir-se apenas quanto às multas moratórias. Isso muda por completo quando pensamos o tema das multas punitivas, exigindo-se dessas sempre a responsabilidade subjetiva e todas as intercorrências resultantes dessa natureza.

Ainda quanto às hipóteses de responsabilidade objetiva, vale mencionar o art. 134 do CTN ao imputar sobre o rol de terceiros ali enumerados responsabilidade sobre tributo alheio, do contribuinte. Tais hipóteses, a despeito de apresentadas pelo CTN como responsabilidade de terceiro, não o é na medida em que o próprio dispositivo especifica que a imputação do valor do tributo a esses agentes somente ocorre “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. De todo modo, constitui-se em dispositivo já com cunho

---

<sup>7</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3,<sup>a</sup> Turma Especial, Processo 10920.001136/2010-99, Acórdão 2803-003.969, sessão 21/01/2015, Rel. HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, p. 01.

sancionatório, como bem destacou Paulo de Barros Carvalho ao mencionar sobre o seu inciso VI:

Tanto é assim que, a título exemplificativo, não haveria outra justificativa que não a sancionatória à hipótese de responsabilidade do tabelião quanto ao registro e arrecadação do ITBI na transferência de bens imóveis. A sua falta seria tida por infringência de seu dever jurídico de providenciar a cobrança do imposto, no ato de passar a escritura.<sup>8</sup>

Por isso mesmo, o art. 134 do CTN comparece na zona cinzenta em que a responsabilidade moratória cede espaço para a de cunho punitivo. Passemos, então, ao exame das responsabilidades subjetivas.

### 2.2.2. Responsabilidade subjetiva

As hipóteses de responsabilidade subjetivas no CTN estão demarcadas nos artigos 135 e 137 do CTN. Também se encontram fora do CTN, tal como disciplinado nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, dentre outros diplomas esparsos. Constituem fatos ilícitos subjetivos, com a inafastável presença da culpa, dolo, fraude ou simulação. Aplicam-se a todas as hipóteses de multas punitiva, que requerem necessariamente a presença do elemento volitivo. O ônus da prova, tanto do dolo quanto do nexo de causalidade, é de quem acusa, isto é, da Administração Pública.

Nos citados dispositivos, a responsabilidade é pessoal, o que significa dizer que a pessoa titular do fato ilícito (e da intenção a ele inerente) deve coincidir com o sujeito das penalidades imputadas no momento mesmo de aplicação da norma sancionatória. Em sendo pessoal a responsabilidade subjetiva, a sanção não deve passar da pessoa do infrator, de acordo com os termos do Art. 5º, XLV, da CF/88. Na mesma linha, se posiciona a doutrina de Paulo de Barros Carvalho quando dispõe:

(...) o responsável somente responde por infrações quando para elas contribuir por ato próprio, não podendo assumir o polo passivo de imposições decorrentes de ilegalidades que jamais foram objeto por ele pessoalmente praticadas (...). As sanções, quaisquer que sejam, não são transferíveis a terceiros mediante vínculo da responsabilidade tributária.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 622

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 624-5.

No sentido teleológico da norma sancionatória, a sanção punitiva existe para servir como norma indutora da conduta prevista no direito material tributário. Nessa lógica, o fim punitivo da regra só é alcançado quando o titular da infração seja o mesmo da penalidade, sob pena de as multas servirem com o simples intuito arrecadatório (fiscal) e, ao mesmo tempo, descumprirem os mandamentos constitucionais e legais que alicerçam a aplicação das regras de responsabilidade subjetiva.

Tanto a prova da titularidade da infração quanto a vedação da transferência do vínculo da responsabilidade tributária, levam à necessária comprovação do elemento volitivo. São inadmissíveis as presunções do elemento volitivo.<sup>10</sup> E nesse tocante a prova da intenção além de ser exigência da lei na caracterização concreta do fato, quando feita, deve ser cabal e caracterizando todos os elementos do fato, sob pena de o Auto Infração não ser admitido. Tal entendimento encontra guarida no CARF como se depreende do julgado abaixo:

MULTA QUALIFICADA. DOLO. NÃO CONFIGURAÇÃO. Não consta no relatório fiscal a submissão de qualquer possível conduta dolosa supostamente praticada pelo Recorrente àquelas abstratamente previstas nos supratranscritos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, o que afasta a aplicação da multa qualificada. Para além disso, in casu, o sujeito passivo registrou todas as operações e apresentou todos os documentos solicitados pela fiscalização, o que demonstra inequívoca boa-fé. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. A autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, o que não autoriza a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III, do CTN.<sup>11</sup>

Se a multa é qualificada justamente pela presença do dolo (elemento qualificador), não estando este presente, descabe ao Fisco simplesmente qualificar

---

<sup>10</sup> HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções em direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 534-556.

<sup>11</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11516.721847/2011-07, Acórdão 1101-001.239, sessão 04.02.2015, Rel. BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, p. 02.

a pena por presunção do dolo. Este sempre deverá ser provado. O tema da responsabilidade subjetiva é bastante tratado no tocante ao planejamento tributário. Apesar da livre iniciativa como mandamento constitucional da atividade privada, as manobras societárias para fins de pagar menos tributos estão hoje em um campo de inseguranças jurídicas em face da variação de exegese dada para a matéria e tem sido campo cheio para aplicação de multas pelo Fisco. Todavia, a 1ª Turma do CARF tem assentado, corretamente, que, se não houver comprovação de dolo e de fraude fiscal, os planejamentos tributários não podem ser considerados sonegação e, logo, inaplicáveis as penalidades decorrentes deste fato ilícito. Se não houve dolo nem fraude, não se pode considerar que o planejamento foi feito com a intenção de se evadir da fiscalização tributária. No entanto, no caso da ementa citada, a turma manteve o imposto devido e os juros, desqualificando apenas a multa, de 150% (qualificada) para 75% (de ofício).

Vê-se, assim, que o elemento volitivo da responsabilidade subjetiva é de fundamental importância para a caracterização do fato e suas correspondentes consequências. Na mesma linha, ele é de extrema relevância no tocante à determinação da sanção a ser aplicada. Assim, a conduta dolosa deverá ser tratada no âmbito da pena de forma mais severa que as responsabilidades objetivas. Todavia, para este agravamento das consequências do ato ilícito, cumpre ao Fisco a prova da existência do dolo. É o que se depreende da Sumula 14 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.<sup>12</sup>

Quando se trata de responsabilidade subjetiva, os elementos volitivos requerem culpa ou dolo. Culpa, no direito penal, é ato voluntário, proveniente de imperícia, imprudência ou negligência, de efeito lesivo ao direito de outrem. Para

---

<sup>12</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004.

Clóvis Beviláqua, "culpa é toda violação de um dever jurídico". Já o dolo é a ação praticada com a intenção de violar o direito alheio. Algumas situações, como o erro, descaracterizam a culpa e o dolo, funcionando como hipótese de justificante do ato e excludente da responsabilidade subjetiva como visto anteriormente. Nessa linha, erro na interpretação da lei necessariamente não implica dolo. Essa conclusão, ao afastar o dolo da responsabilidade subjetiva, repercute na pena a ser aplicada, inadmitindo a qualificação da multa. Senão vejamos como vem sendo tratada a matéria em recente julgado do CARF:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS REFLETIDOS NAS HOLDINGS. MAJORAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. Na incorporação societária é indevida a majoração do custo de aquisição na capitalização de lucros ou reservas de lucros apurados pela empresa investidora (operacional) refletidos nas investidas (holdings), apurados pelo Método de Equivalência Patrimonial, por se tratar dos mesmos lucros. MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. INTENSIDADE DOLOSA DO INFRATOR. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. Diferente da multa de ofício de 75%, que é objetiva e decorre do tipo (lei), imposta com culpa ou dolo, na imposição da multa qualificada de 150% é necessário aferir o aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de assumir o risco da sonegação. A imposição da multa qualificada exige, assim, a comprovação da intensidade dolosa do infrator. Mero erro na interpretação da lei não implica dolo. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora.<sup>13</sup>

Observa-se, desde o início deste item 1.3., que as diferentes responsabilidades existentes no direito tributário possuem repercussões próprias no âmbito da ilicitude. A caracterização do sujeito infrator, no tocante ao fato, deve levar em conta o tipo de responsabilidade da situação, assim como, na quantificação da multa, os débitos envolvidos no contexto da regra de direito material. Identificar o campo de incidência de cada uma das normas aos sujeitos envolvidos no mesmo contexto é de suma relevância pois, no campo da responsabilidade subjetiva, não se pode imputar a intenção de um agente para

---

<sup>13</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2.ª Câmara, Processo 19515.000901/2011-91, Acórdão 2201-002.530, sessão 11.09.2014, Rel. FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, p. 01.

outro, ainda que de forma presumida, apenas em face de estarem no mesmo contexto fático.

Exemplificando o que se pretende afirmar. Verifica-se que, na hipótese de substituição tradicional, onde há fonte pagadora, como responsável, e trabalhador, como contribuinte, cada qual possui obrigações e responsabilidades próprias como regra. A conduta de um nada influencia no campo da ilicitude do outro. As responsabilidades são individuais e acompanham os seus respectivos deveres jurídicos. Isto posto, a omissão da fonte pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto, pois ambos possuem obrigações próprias diferentes umas das outras. Todavia, é indevida a imposição de sanção ao contribuinte quando, induzido a erro pela fonte pagadora, declara seus rendimentos como isentos e não tributáveis, como visto no julgado do STJ.

A interpretação da responsabilidade subjetiva, portanto, não é simples e exige do exegeta uma consideração dos princípios constitucionais tributários e penais, das normas gerais do CTN, especialmente quanto ao capítulo sobre as responsabilidades, e de disposições legais específicas. Na aplicação das multas moratórias ou punitivas, a prova é de fundamental importância, ainda que os objetos a serem provados sejam diferentes. No contexto punitivo, além da condita, resultado e nexa causal, o Fisco deve caracterizar no fato sujeito infrator e elemento volitivo e, nas consequências, observar a correlação entre sujeito do fato e titular da penalidade.

Nesse ponto, a matéria se complica quando o sujeito infrator é pessoa jurídica e alguns questionamentos sobre o assunto devem ser tratados de forma separada no próximo item.

### **2.2.3. Pessoa jurídica infratora**

Ainda com relação à caracterização do sujeito infrator, deve-se percorrer espinhoso tema envolvendo a ficção da pessoa jurídica e sua vontade dolosa. Como compatibilizar a presença de elemento volitivo específico no tipo com a ideia da personalidade jurídica? É o que se buscará responder adiante.

As responsabilidades tributárias são regras que incidem em atos próprios dos responsáveis. Apesar do CTN “falar” em terceiros, no artigo 134 por exemplo, diz em seu “caput” que os agentes enumerados nos incisos respondem apenas “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. A regra da responsabilidade do art. 134 do CTN sanciona ação ou omissão de ato próprio e, logo, esses agentes não são “terceiros” nessas atividades. O elemento volitivo acompanha o agente que intenciona, podendo a intenção ser ficticiamente criada pelo direito, no caso da pessoa jurídica, ou acompanhar as pessoas físicas que realmente atuaram com culpa ou dolo, provando-se os atos exteriores que revelam estas vontades desses agentes.

A criação fictícia da vontade da pessoa jurídica também não é aleatória. Será formalmente constituída em ata de reunião devidamente escriturada na Junta Comercial ou Registro Civil. A determinação da vontade da empresa observa o direito comercial. O sócio que não concordar com a decisão coletiva deverá consignar em ata sua contrariedade para o fim justamente de se excluir da vontade “criada”.

Todavia, não só sob o ponto de vista formal, o elemento subjetivo da pessoa jurídica deve ser observado. A determinação da vontade da pessoa jurídica também deve ser compatível no âmbito material, o que requer atos alinhados para a realização dos objetivos sociais. Sob o pressuposto de que ninguém age contra si mesmo na determinação da vontade dos atos da pessoa jurídica, também essas premissas devem ser consideradas. Quero afirmar com isso que não deve ser considerado da vontade da pessoa jurídica atos claramente contrários ao seu crescimento. Isso não significa dizer que não podem haver atos que prejudiquem a empresa, por um erro de administração ou de opção de negócio. O que deve ser desconsiderado como de vontade na pessoa jurídica são atos produzidos pelos seus sócios com a única intenção de prejudica-la. Nesse caso, evidentemente, a vontade não é da pessoa jurídica, mas das pessoas físicas que não mais a representam, mas a si próprio.

Na pessoa jurídica, tendo em vista que não existe concretamente, verifica-se que o intérprete deve compatibilizar a regra da responsabilidade da empresa com o único elemento concreto que ela possui: seus bens, ou melhor, seu patrimônio. Nessa linha, o elemento volitivo da pessoa jurídica nas infrações fiscais só faz sentido quando essa empresa de alguma forma se beneficiar com a operação. Todavia, não há coerência em atribuir à pessoa jurídica culpa ou dolo quando ela mesma é vítima de seu corpo diretivo-administrativo.

O princípio da autonomia patrimonial está na base da personificação das sociedades empresária, separando a realidade da pessoa física daquela da pessoa jurídica. É o que leciona Fabio Ulhôa Coelho:

Da personalização das sociedades empresárias decorre o princípio da autonomia patrimonial, que é um dos elementos fundamentais do direito societário. Em razão desse princípio, os sócios não respondem, em regra, pelas obrigações da sociedade.<sup>14</sup>

O art. 50 do Código Civil,<sup>15</sup> ao tratar do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, tem por objetivo relativizar a separação patrimonial entre pessoa física e jurídica, de modo a combater o uso da pessoa jurídica como instrumento para acobertar atos abusivos e fraudulentos praticados por seus membros sob o amparo do princípio da autonomia patrimonial. Segundo Rubens Requião: “A personalidade jurídica passa a ser considerada doutrinariamente um direito relativo, permitindo ao juiz penetrar o véu da personalidade para coibir os abusos ou condenar a fraude, através de seu uso”.<sup>16</sup> E continua Fábio Ulhôa Coelho:

Pela teoria da desconsideração, o juiz pode deixar de aplicar as regras de separação patrimonial entre sociedade e sócios, ignorando a existência da pessoa jurídica num caso concreto, porque é necessário coibir a fraude perpetrada graças à manipulação de tais regras.<sup>17</sup>

---

<sup>14</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 2.<sup>a</sup> ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2000. v. 2. p.15.

<sup>15</sup> “Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

<sup>16</sup> REQUIÃO, Rubens. *Abuso de direito e fraude através de personalidade jurídica: disregard doctrine*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v.410, n. 58, p.15, dez. 69.

<sup>17</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 2.<sup>a</sup> ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2000. v. 2. p.40.

No direito tributário, o art. 50 do Código Civil deve ser tratado como norma geral, na forma do art. 146, III, da CF/88, e mais especificamente como mandamento a ser observado sob o ponto de vista do art. 110 do CTN. Isto posto, o direito tributário como um todo, legislador e aplicador, não poderá desvirtuar os mandamentos superiores de institutos originários de outros ramos do direito que lhe dão alicerce. Desse modo, a responsabilização tributária das pessoas físicas envolvidas nos atos societários deve observar o previsto no artigo 50 do Código Civil, seja na lei, seja no ato de aplicação dela.

No campo tributário, exemplo concreto dessa subversão da lei do regime jurídico a ser observado nas regras de responsabilidade subjetiva é a previsão do artigo 41 da Lei de custeio previdenciário (Lei 8212/91). A imputação automática da conduta de titularidade da pessoa jurídica para as pessoas físicas dos sócios equivale a estabelecer a regra de aplicação automática, *ex lege*, da desconsideração da personalidade jurídica, independentemente da intenção das pessoas físicas envolvidas. Foi nessa linha que o artigo 41 da Lei 8212/91 prescreveu o seguinte:

Art. 41. O dirigente de órgão ou entidade da administração federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal, responde pessoalmente pela multa aplicada por infração de dispositivos desta Lei e do seu regulamento, sendo obrigatório o respectivo desconto em folha de pagamento, mediante requisição dos órgãos competentes e a partir do primeiro pagamento que se seguir à requisição.

Ora, as obrigações da pessoa jurídica são pessoais a ela e não aos seus sócios gerentes. A separação patrimonial é instituto base do direito societário que não deve ser subvertida na aplicação das normas tributárias. Para Maria Helena Diniz, “é uma decorrência lógica da personificação da sociedade”.<sup>18</sup> A possível responsabilização dos sócios-gerentes só é possível diante das hipóteses taxativas de desconsideração da personalidade jurídica. Ou seja, a desconsideração só pode ser aplicada quando diante de *conduta abusiva*<sup>19</sup> da pessoa física pertencente ao corpo diretivo ou à administração em geral da sociedade, exigindo-se para tanto

---

<sup>18</sup> DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 6a ed.atual. São Paulo: Saraiva, 2000. p.43.

<sup>19</sup> A título de análise sistemática e integrada do direito, vale lembrar que o conceito de abuso de autoridade foi definido pela lei, abrangendo a noção de abuso de poder. Sua definição legal pode ser depreendida do disposto no art. 4º, a, lei 4898 /65. Trata-se de conceitos administrativos para tipificar condutas contrárias à lei no âmbito penal e disciplinar.

conduta com *desvio de finalidade*<sup>20</sup> ou em face da *confusão patrimonial* ao modo como prescreve expressamente o art. 50 do Código Civil. Nessa linha, a condição de sócia majoritária de outra pessoa jurídica ou sua participação em grupo societário não enseja, por si só, a responsabilização tributária prevista nos arts. 135 e 137 do CTN.<sup>21</sup>

Em outros termos, é o que se conclui na decisão do STJ em julgamento do REsp n. 834.267 ao tratar sobre o dispositivo do art. 41 da Lei n. 8.212/1991:

1. O art. 137, inciso I, do CTN, afasta a responsabilidade pessoal do agente, inclusive em relação às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego. (...) Interpretação sistemática do art. 41 da Lei n. 8.212/1991, na hipótese, a fim de adequá-lo às disposições do CTN.<sup>22</sup>

Como se observa da decisão, o legislador do art. 41 da Lei n. 8.212/91 extrapolou sua competência, desvirtuando o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e, logo, o dispositivo deve ser tratado como inconstitucional. A lei imputa aos sócios-administradores, de forma presumida e imediata, a responsabilidade subjetiva da empresa desconsiderando de modo automático a personalidade jurídica para fins de imputar os débitos fiscais deste aos seus sócios. Tal desconsideração se coloca *ex lege* independentemente da *conduta abusiva*, com *desvio de finalidade* ou em face da *confusão patrimonial*. Por isso mesmo, não pode ser admitida.

---

<sup>20</sup> Também em interpretação analógica, a lei de Ação Popular (Lei nº 4.717/1965) trata sobre o conceito legal de desvio de finalidade no seguinte sentido:

Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.

<sup>21</sup> COSIT, Solução de Consulta nº 88/2015, DOU 07/04/2015.

<sup>22</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 834.267/AL – Alagoas. Relator: Ministra ELIANA CALMON. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 16 outubro 2008. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200600667278&dt\\_publicacao=10/11/2008](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600667278&dt_publicacao=10/11/2008) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

Também no âmbito de aplicação da Lei, o intérprete autêntico só pode desconsiderar a personalidade jurídica quando diante de elementos concretos que caracterizam as hipóteses do art. 50 do CC/02, isto é: *conduta abusiva*, com *desvio de finalidade* ou em face da *confusão patrimonial*. Para tanto será necessária prova desses fatos e do elemento subjetivo compositivo do tipo. Inexistindo, o auto de infração deve ser rechaçado.

Para exemplificar, cite-se o caso de desconsideração da personalidade jurídica de empresas do mesmo grupo familiar, formando grupo econômico, que deu ensejo a confusão patrimonial:

EXECUÇÃO FISCAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. POSSIBILIDADE. CONFUSÃO PATRIMONIAL. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. EMPRESAS DO MESMO GRUPO FAMILIAR. SUCESSÃO EMPRESARIAL CONFIGURADA. 1. O relator pode negar seguimento a recurso em confronto com súmula ou jurisprudência dominante do STJ ou do STF (CPC, art. 557). 2. Tratando-se de formação de grupo econômico com claro intuito de descumprir obrigações da primeira empresa executada mediante fraude e abuso de direito, aplica-se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica para alcançar os bens das outras componentes do grupo econômico e dos sócios gerentes das empresas (REsp 767.021-RJ, r. José Delgado, 1ª Turma/STJ). 3. A confusão patrimonial existente entre empresas com unicidade de gestão/comando cujos sócios são de um mesmo grupo familiar autoriza a desconsideração da personalidade jurídica por configurar abuso de personalidade, ainda mais quando uma dessas, que se encontrava endividada, é extinta sem saldar suas dívidas e as demais continuam a explorar a mesma atividade empresarial. 4. Configurada a sucessão empresarial pela continuidade das atividades da sociedade executada, extinta irregularmente, pelo sócio (CTN, art. 132, parágrafo único). 5. Ainda que a penhora seja válida, se não há a avaliação do bem penhorado, impossível concluir que o juízo esteja seguro, ainda mais quando se trata de segunda penhora. 6. Agravo regimental das executadas desprovido.<sup>23</sup>

No caso, existindo e comprovada a unicidade de gestão/comando, cujos sócios são de um mesmo grupo familiar, combinado com confusão patrimonial, tais elementos autorizam a desconsideração da personalidade jurídica pelo Fisco por configurar abuso de personalidades. Se uma é extinta sem saldar suas dívidas

---

<sup>23</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Agravo de Instrumento n° 0032675-60.2014.4.01.0000-DF. Agravante: Nova Brasilia Distribuidora de Bebidas LTDA e Outros (as). Agravada: União (PFN). Relator: Desembargador Federal NOVÉLY VILANOVA. Brasília, 14 de novembro de 2014. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n.103, p.558-562, mar. 1998.

e as demais continuarem a explorar a mesma atividade empresarial, aplica-se, na íntegra, os termos do parágrafo único. do art. 132<sup>24</sup> do CTN.

Nesse contexto da desconsideração em ambiente tributário, ademais, pressupõe-se para efeito de redirecionamento da responsabilidade subjetiva à pessoa física ato próprio, exercido em qualquer atividade na empresa, e poder de mando nas decisões do conselho diretor, ambos existentes à época dos fatos ilícitos imputados. Afinal, não há como ser diferente pois estes são os elementos exigidos pelos contextos das infrações tributárias subjetivas, que dão ensejo às multas punitivas (de ofício, isolada, qualificada ou agravada). É o que se depreende do julgado do Superior Tribunal Administração em julgamento de Ação Penal n. 516:

(...) Não há nos autos prova ou evidência de que a co-ré detivesse poder de mando, ou houvesse exercido qualquer atividade na empresa. O que afasta, por completo, a sua responsabilidade penal pelos crimes cometidos.<sup>25</sup>

Por todo o exposto, verifica-se que a desconsideração da personalidade jurídica possui critérios bem definidos pelo direito que não podem ser contrariados pelo legislador quanto o mais pelo aplicador tributário.

Nessa linha argumentativa, a decisão abaixo do STJ causa espanto quanto ao redirecionamento de execução fiscal de dívida ativa contra o sócio-gerente da pessoa jurídica executada, independentemente da existência de dolo. Segundo o STJ, para o redirecionamento, basta a sociedade empresária ter sido dissolvida de modo irregular, independentemente da comprovação da culpa ou do dolo. É a exegese do Superior Tribunal:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA CONTRA REPRESENTANTE LEGAL DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA EXECUTADA. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ).

---

<sup>24</sup> CTN, Art. 132. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

<sup>25</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal n° 516/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro AYRES BRITTO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 27 setembro 2010. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28516%2EENUME%2E+OU+516%2EACMS%2E%29&pagina=1&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jmcewqe> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

Quando a sociedade empresária for dissolvida irregularmente, é possível o redirecionamento de execução fiscal de dívida ativa não-tributária contra o sócio-gerente da pessoa jurídica executada, independentemente da existência de dolo. Na esteira do entendimento firmado na Súmula 435 do STJ, a qual foi concebida no âmbito de execução fiscal de dívida tributária, a dissolução irregular da sociedade empresária é causa suficiente para o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente. Isso porque o sócio-gerente tem o dever de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da sociedade empresária e a sua dissolução. Caso não proceda assim, ocorrerá presunção de ilícito, uma vez que a ilicitude se dá justamente pela inobservância do rito próprio para a dissolução da sociedade empresarial, nos termos das Leis 8.934/1994 e 11.101/2005 e dos arts. 1.033 a 1.038 e 1.102 a 1.112 do CC. Desse modo, é obrigação dos gestores das sociedades empresárias manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, os referentes à dissolução da sociedade. Nessa linha intelectual, não se pode conceber que a dissolução irregular da sociedade seja considerada “infração à lei” para efeito do art. 135 do CTN e assim não seja para efeito do art. 10 do Decreto 3.078/1919. Aliás, cabe registrar que o art. 135, III, do CTN traz similar comando ao do art. 10 do referido Decreto, sendo que a única diferença entre eles é que, enquanto o CTN enfatiza a exceção – a responsabilização dos sócios em situações excepcionais –, o Decreto enfatiza a regra – a ausência de responsabilização dos sócios em situações regulares. Ademais, ambos trazem a previsão de que os atos praticados em nome da sociedade com excesso de poder (mandato), em violação a lei, contrato ou estatutos sociais ensejam a responsabilização dos sócios perante terceiros (redirecionamento) e a própria sociedade da qual fazem parte, não havendo em nenhum dos casos a exigência de dolo. Precedentes citados: REsp 697.108-MG, Primeira Turma, DJe 13/5/2009; e AgRg no AREsp 8.509-SC, Segunda Turma, DJe 4/10/2011.<sup>26</sup>

A dissolução irregular da sociedade empresária não pode figurar como causa necessária e suficiente (i) para a responsabilidade tributária dos sócios, na forma do art. 135 do CTN, (ii) para a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, ao modo do art. 50 do Código Civil, e (iii) para o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente. Tanto o art. 135, III, do CTN, como norma geral de direito tributário (art. 146 da CF/88), quanto o art. 10 do Decreto 3.078/1919, no caso dos autos, são claros ao exigir a comprovação do elemento volitivo, de modo que requerem, sim, a existência de culpa ou dolo das pessoas físicas imputadas. Assim também concluiu o CARF em julgamento sobre ágio interno:

---

<sup>26</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.371.128/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 10 novembro 2014. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201300497558&dt\\_publicacao=17/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Responde pelo crédito tributário lançado a pessoa jurídica cuja criação integrou a reorganização societária promovida pelo grupo empresarial, e tem seu patrimônio formado a partir da execução dos objetivos daquelas operações, circunstâncias que revelam confusão patrimonial contemporânea à ocorrência do fato gerador, hábil a caracterizar o interesse comum que resulta na solidariedade pelo crédito tributário devido. (...) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. A autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, o que não autoriza a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III, do CTN.<sup>27</sup>

Ainda que o sócio-gerente tenha o dever de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da sociedade empresária e a sua dissolução, isto não se coloca como elemento do fato típico e se torna critério irrelevante para efeitos sancionatórios tributários. É um indício de prova mas não pode gerar presunção do dolo para o fim de ensejar responsabilidade tributária subjetiva. O descumprimento de seu dever não deve acarretar presunção de ilícito na forma do art. 135 do CTN, porque a dissolução irregular da sociedade empresária não se subsume às hipóteses de atuação com excesso de poder ou infração à lei, estatuto ou contrato social previstos no caput do aludido dispositivo. Não configura excesso de poder (mandato) o descumprimento do dever de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da sociedade empresária e a sua dissolução.

A presente conclusão deverá ser sopesada ainda mais quando as pessoas contra quem se formulou o pedido de redirecionamento não mais gerenciavam a sociedade no momento da constatação do ato presumidor da dissolução irregular. Vale lembrar que o art. 135 do CTN quando dispõe sobre o tema não exista em determinar que são “pessoalmente” responsáveis os sujeitos titulares dos atos

---

<sup>27</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11516.721847/2011-07, Acórdão 1101-001.239, sessão 04.02.2015, Rel. BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, p. 01/02.

praticados com excesso de poder ou em infração a lei, contrato social ou estatuto. Dentro da exigência de pessoalidade da infração, não há como admitir que a regra da responsabilidade alcance pessoa fora do contexto onde poderiam ser colocados os aludidos atos do art. 135 do CTN. Assim, os termos utilizados pelo art. 135 do CTN, como “pessoalmente”, “excesso de poder”, “infração à lei”, estabelecem critérios que exigem da pessoa física poder de mando, participação direta no ato ilícito (dissolução irregular da empresa), existência como sócios no momento da ilicitude, etc. São pressupostos lógicos do fato infracional, devendo estar presentes e serem avaliados pelo fiscal quando da imputação normativa. Estes ensinamentos podem ser observados na decisão do STJ abaixo ao refutar a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal aos dirigentes da gestão anterior. Confira-se:

EXECUÇÃO FISCAL. ART. 135 DO CTN. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR NOS TERMOS DA SÚMULA 435/STJ. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE QUE EXERCIA ESSE ENCARGO POR OCASIÃO DO ATO PRESUMIDOR DA DISSOLUÇÃO. POSSIBILIDADE. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR OU VENCIMENTO DO TRIBUTO. IRRELEVÂNCIA. RECENTE MUDANÇA DE ENTENDIMENTO. DIRIGENTES ANTERIORES. ANÁLISE DE INFRAÇÃO À LEI. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. MULTA EM EMBARGOS DECLARATÓRIOS. ARTIGO 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. AUSÊNCIA DE CARÁTER PROTETATÓRIO. AFASTAMENTO. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem afastou a responsabilidade dos sócios-gerentes da sociedade contribuinte executada por entender que não cabia tal redirecionamento ante a retirada dos sócios antes do momento da dissolução irregular da empresa. 2. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência - encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) -, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato. 3. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito. 4. No caso concreto dos autos, o Tribunal de origem, à luz do contexto fático-probatório, concluiu que as pessoas contra quem se formulou o pedido de redirecionamento não mais gerenciavam a sociedade no momento da constatação do ato presumidor da dissolução irregular. 5. Não há nos autos informações a respeito de eventual infração à lei perpetrada pelos dirigentes anteriores. A verificação desse fato, nesta Corte Superior, esbarra no óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". 6. No que se refere à aplicação da multa prevista no art. 538 do CPC, observa-se ter a ora recorrente oposto embargos de declaração com o objetivo de prequestionar dispositivos legais que entendia relevantes para o manejo do recurso especial. Constituído esse quadro, não se

verifica, de forma evidente, intuito protelatório. 7. Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido tão somente para afastar a multa aplicada com base no art. 538, parágrafo único, do CPC.<sup>28</sup>

Do exposto, ousamos discordar no tocante à irrelevância para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. De fato, é irrelevante o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito. Mas é no momento da prática das ações (teoria da atividade, ao modo do Art. 4 do Código Penal<sup>29</sup>) que se deve considerar a figura do sujeito infrator e de seu elemento volitivo, ambos a serem caracterizados no Auto de Infração para fins de imputação da regra do Art. 135 do CTN.

Conclui-se, pois, que, uma vez inexistindo a pessoa jurídica concretamente, sua vertente mais palpável se encontra apenas no âmbito do seu patrimônio. Trata-se de verdadeira ficção jurídica, uma vez que é realidade criada pelo direito para que se possa atingir determinados fins, sem correspondente realidade concreta (exceto quanto ao patrimônio). A autonomia patrimonial entre pessoa física (sócios) e pessoa jurídica está na base do direito empresarial e deve ser respeitado pela ordem tributária, na forma do art. 110 do CTN. Assim, cada agente deve responder por ato próprio, na forma como prescreve as regras de responsabilidades previstas no art. 134, 135, 136 e 137 do CTN.

O elemento volitivo da pessoa jurídica deve ser percebido sob o ponto de vista patrimonial pois este é o único elemento concreto dessa personificação que admitirá a atribuição de qualquer elemento volitivo a esta ficção jurídica. A inclusão da pessoa física só poderá ocorrer com base nos elementos trazidos pelo art. 50 do Código Civil, de modo a caracterizar o uso impróprio da pessoa jurídica pelo seu corpo diretivo. Responsabiliza-se a pessoa física através dos critérios da desconsideração da personalidade jurídica.

---

<sup>28</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.508.500/SP – São Paulo. Relator: Ministro OG FERNANDES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 06 agosto 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201403352385&dt\\_publicacao=21/08/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201403352385&dt_publicacao=21/08/2015)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>29</sup> Vide capítulo 5.7. sobre o princípio da “pessoalidade e vinculação do fato ao sujeito infrator das multas”.

O pedido de redirecionamento da execução fiscal fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência, todavia, só é admissível contra aqueles sócios que permanecem na administração da sociedade no momento da aludida dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência. Para o redirecionamento, no aspecto procedimental, a pessoa física deve figurar na CDA e no próprio polo passivo da ação. A não-permanência do sócio na gestão da empresa na época dos fatos imputados é critério objetivo que afasta a sua inclusão em CDA.

#### **2.2.4. Um mesmo contexto para diferentes responsabilidades**

Partindo-se das premissas supra estabelecidas, verifica-se, pois, que um mesmo contexto fático pode dar ensejo a diversos fatos ilícitos e gerar diferentes responsabilidades. A questão que se coloca neste tópico é se o direito admite ou requer a dupla penalização – da pessoa física e jurídica – quando as infrações ocorrerem em um mesmo contexto fático. Será que isso poderia caracterizar excesso de punição? Qual o sentido jurídico para se penalizar dois sujeitos diferentes, cujas ações e vontades estão entrelaçadas, e os fatos infracionais se realizam num mesmo contexto? É o que veremos adiante.

Sobre o tema, vale lembrar que o direito do meio ambiente foi precursor na matéria. Na sua parte criminal, teve de lidar com este problema, assentando-se na doutrina e jurisprudência sobre a necessidade de que não só a pessoa jurídica seja sancionada como também as pessoas físicas componentes do corpo diretivo da empresa. A solução dada foi no sentido de que o véu da personificação da pessoa jurídica não pode impedir, no aspecto sancionatório, que as penalidades deixem de alcançar as pessoas físicas, verdadeiros titulares daquela vontade. Assim, para caracterizar o elemento subjetivo penal, entendeu-se pela necessária dupla penalização: das pessoas física e jurídica envolvidas. Esta solução foi dada em outro ramo jurídico e sob o ponto de vista penal. A questão que se põe agora é se isso se aplica também na esfera tributária, seja no tocante aos ilícitos na esfera administrativa seja, ainda, quanto às infrações tributárias com repercussões penais.

Inexiste autorização legal para a dupla sanção em ambiente tributário. O que ocorre, respeitadas as tipicidades e o caráter subjetivo das infrações, é a constituição dos fatos praticados pela pessoa física e subsunção das normas. Reafirmamos as conclusões alcançadas no item anterior: só será possível a responsabilização dos sócios-gerentes quando diante das hipóteses taxativas de desconsideração da personalidade jurídica, exigindo conduta abusiva com desvio de finalidade ou confusão patrimonial somados aos critérios de cada forma de responsabilidade imputada. No âmbito das infrações, vale lembrar que cada agente responde por ato próprio, independentemente de o contexto ensejar mais de uma responsabilidade. Contudo, para que esta imputação ocorra, é fundamental que os atos praticados, seja pelos sócios seja pela pessoa jurídica, estejam tipicamente caracterizados no caso concreto, restando provado cada um dos requisitos típicos da norma.

Disso se entende que inexiste dupla penalização automática e, sim, subsunção de cada fato ou ato, com seus respectivos elementos subjetivos, à norma da responsabilidade. Tudo isso deve estar devidamente caracterizado no Auto de infração, com elementos de prova, identificados os respectivos dispositivos que qualificam cada uma das condutas inseridas no mesmo contexto. Da mesma forma, em Ação Judicial, nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra mais de um sujeito, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio, desde que estejam caracterizadas as diferentes imputações envolvidas no processo, unidos em face de existir contexto comum a ensejar facilidades de prova e prevenção de sentenças conflitantes. Será necessariamente litisconsórcio comum (ou simples), porque a decisão de mérito tratará de forma diferente cada um dos litisconsortes.

Do mesmo jeito que inexiste dupla penalização automática, não pode subsistir exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica quando redirecionada a ação para a pessoa física. É o julgado:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PERMANÊNCIA DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA APESAR DO

## REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL PARA SÓCIO-GERENTE.

Nos casos de dissolução irregular da sociedade empresária, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente não constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica. O STJ possui entendimento consolidado de que “Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei” (REsp 174.532-PR, Primeira Seção, DJe 20/8/2001). Isso, por si só, já seria suficiente para conduzir ao entendimento de que persiste a responsabilidade da pessoa jurídica. Além disso, atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o “fato gerador” de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito). Além do mais, não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (CTN e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. Entender de modo diverso, seria concluir que o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito – dissolução irregular –, ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).<sup>30</sup>

Como se depreende deste acórdão, as hipóteses infracionais que deram ensejo às diferentes responsabilidades tributárias dos autos são distintas de modo que, por decorrência lógica, cada infração deve ser considerada dentro de sua norma e das provas produzidas. A despeito do contexto, por ser o mesmo, permitir a união das ações num só processo (litisconsortes), cada causa deve ser considerada isoladamente. Desse modo, conclui-se que o redirecionamento do processo à pessoa física por existir as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica não constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica,

---

<sup>30</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.455.490/PR – Paraná. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 26 agosto 2014. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401212506&dt\\_publicacao=25/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/2014)>. Acesso em 16 ago. 2016.

fundada em circunstância independente. Todavia, para fins de imputação, novas provas deverão ser produzidas.

O mesmo se diga no caso de grupos econômicos. A caracterização da responsabilidade solidária por interesse comum na situação só pode ocorrer quando houver prova de que as diferentes empresas, sujeitos passivos de obrigações próprias, praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial. E tudo isso, no Auto de infração, deverá estar devidamente caracterizado pelo fisco, de modo a admitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN. É o que se depreende do julgado do CARF abaixo:

ÁGIO INTERNO. GLOSA DE EXCLUSÃO DE REVERSÃO DE PROVISÃO. Válido o lançamento que, ante a constatação de neutralidade contábil da amortização do ágio contestado, resulta em glosa da exclusão decorrente da reversão da provisão para realização de ágio sob a justificativa de que ela reflete a redução indevida do lucro tributável em razão da amortização de ágio sem sustância econômica. ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço. DESPESAS FINANCEIRAS. São indedutíveis as despesas decorrentes da contratação de empréstimos repassados, sem ônus, a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1o, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Responde pelo crédito tributário lançado a pessoa jurídica cuja criação integrou a reorganização societária promovida pelo grupo empresarial, e tem seu patrimônio formado a partir da execução dos objetivos daquelas operações, circunstâncias que revelam confusão patrimonial contemporânea à ocorrência do fato gerador, hábil a caracterizar o interesse comum que resulta na solidariedade pelo crédito tributário devido. MULTA QUALIFICADA. DOLO. NÃO CONFIGURAÇÃO. Não consta no relatório fiscal a submissão de qualquer possível conduta dolosa supostamente praticada pelo Recorrente àquelas abstratamente previstas nos supratranscritos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, o que afasta a aplicação da multa qualificada. Para além disso, in casu, o sujeito passivo registrou todas as operações e apresentou todos os documentos solicitados pela fiscalização, o que demonstra inequívoca boa-fé. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos

passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. A autoridade fiscal jamais apontou qualquer ato em afronta à lei ou aos estatutos das companhias em causa que tenha sido praticado pelas pessoas físicas em análise, o que não autoriza a responsabilidade solidária prevista no art. 135, inc. III, do CTN.<sup>31</sup>

Em resumo, inexistente dupla penalização automática da pessoa física e jurídica. O que ocorre, diante da necessária tipicidade e prova dos elementos fático do contexto, é a caracterização individual de cada uma das imputações dos sujeitos envolvidos no contexto. Exceto no caso de desconsideração da personalidade jurídica, os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade. Responderão, sim, em face do direito societário para com a empresa e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei. A mesma teoria se aplica aos grupos econômicos que para serem responsáveis, exigem que o Fisco caracterize cada um dos agentes nos elementos integrantes da hipótese infracional. Também aqui inexistente responsabilização automática das empresas do grupo, por simplesmente pertencer ao grupo. Cada empresa possui a sua responsabilidade, seus registros e suas atividades, isoladamente. Integra grupo econômico não é critério para a responsabilização objetiva de situações infracionais.

---

<sup>31</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11516.721847/2011-07, Acórdão 1101-001.239, sessão 04.02.2015, Rel. BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, p. 01/02.

### 3. MULTAS E OUTROS TIPOS SANCIONATÓRIOS

Ao falarmos do tipo sancionatório, estamos identificando o conseqüente da norma geral e abstrata, caracterizando o conceito de sanção. Hans Kelsen coloca a sanção em lugar de destaque por ser um conceito primário de direito em sua teoria. Para Kelsen,

É, por isso, de rejeitar uma definição do Direito que o não determine como ordem de coação, especialmente porque só através da assunção do elemento coação no conceito de Direito este pode ser distintamente separado de toda e qualquer outra ordem social, e porque, com o elemento coação, se toma por critério um fator sumamente significativo para o conhecimento das relações sociais e altamente característico das ordens sociais a que chamamos 'Direito'; e mais especialmente ainda porque só então será possível levar em conta a conexão que existe (...) entre o Direito e o Estado, já que este é essencialmente uma ordem de coação e uma ordem de coação centralizadora e limitadora no seu domínio territorial de validade.<sup>32</sup>

Como se depreende do texto, Kelsen inova ao inverter a visão das normas até então utilizada pelos positivistas. Pela corrente tradicional da época, o ilícito é um comportamento contrário em si mesmo e a sanção é somente seu efeito. Kelsen desconstrói essa ideia ao afirmar:

O pressuposto costumeiro, segundo o qual certo tipo de conduta humana acarreta uma sanção por se tratar de um delito, não é correto. É um delito porque acarreta uma sanção. Não existe delito em si.<sup>33</sup>

O jurista alemão, portanto, enaltece a função das sanções e as coloca como elemento qualificador do fato infracional. Desse modo, a conduta só é taxada de ilícita em virtude da sanção que lhe é imputada. A sanção passa a ser a atribuição de uma conseqüência ante a prática de um ilícito,<sup>34</sup> decorrente de um juízo de dever ser formulado em todas as normas jurídicas em respeito ao princípio da imputação.

Tal teoria de base se aplica por completo no âmbito das sanções tributárias. Sanção fiscal é o efeito ou a relação jurídica cominados pelo direito tributário ou penal-tributário (se crime) em face da existência de determinada conduta infracional.

<sup>32</sup> HANS, Kelsen. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 60.

<sup>33</sup> *Idem, ibidem*, p. 73.

<sup>34</sup> Em suas palavras: "Certa conduta humana é um delito porque a ordem jurídica vincula a essa conduta como condição, como conseqüência, uma sanção" (*Idem, ibidem*, p. 73).

Sob o enfoque exclusivamente desses efeitos, podemos qualificar as sanções tributárias sob diversos aspectos, critérios classificatórios que se cumulam: (i) caráter pecuniário ou não; e (ii) natureza jurídica das sanções (civil, administrativa ou penal). A importância desses critérios, que se cumulam, deve-se ao fato de que identificam o específico regime jurídico a ser aplicado. E da aplicação das regras sancionatórias, percebe-se que, em muitos casos, tais regimes não são respeitados.

Quando falamos em regime jurídico, queremos identificar do âmbito dos conceitos de bases e das normas jurídicas que regulam a matéria. Ora, para essa identificação, é preciso considerar que o tipo sancionatório, como qualificador do fato ilícito, também recebe imposições dos elementos fáticos do antecedente. Isto quer dizer, em outra palavra, que tipo infracional e sanção possuem elementos que se comunicam e devem ser interpretados coerentemente de modo a que o regime jurídico aplicável seja o mais coerente com ambas as realidades estabelecidas na mesma norma. Tudo isso para se afirmar, dentre outras coisas, que o elemento objetivo e subjetivo que qualifica o fato no aspecto volitivo também deverá ser considerado no âmbito das penalidades. Desse modo, como veremos mais profundamente adiante, a responsabilidade subjetiva requer que sujeito do fato seja o mesmo agente a ser sancionado. O elemento volitivo é, pois, um dos critérios classificatórios mais importante a ser considerado no âmbito da natureza jurídica da sanção imposta.

No âmbito da função das penas punitivas, desenvolvendo os conceitos primários estabelecidos acima com Kelsen, impõem-se verificar, ainda, as diferentes correntes desenvolvidas especialmente no ramo penal e que podem ser trazidas, por analogia ao direito tributário, como forma de conhecer melhor os fundamentos das sanções fiscais.

Quanto a função das penas, alguns juristas de direito penal entendem a sanção punitiva como aquela cuja característica é retribuir ou aquela com caráter retribucionista, aplicável por necessidade ética (Kant<sup>35</sup>) ou jurídica (Hegel<sup>36</sup>).

---

<sup>35</sup> KANT, Immanuel. *Crítica à razão pura*. 4a edição. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

<sup>36</sup> HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios Filosofia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

Trata-se da corrente absoluta da pena.<sup>37</sup> Para a teoria utilitária ou utilitarista (corrente relativa), aplica-se a penalidade como forma de prevenção geral negativa (caráter intimidatório) combinado com a prevenção geral positiva (garantia de estabilização das expectativas sociais). Finalmente, na dicotomia entre as funções retributivas ou preventivas da pena punitiva, encontra-se o art. 59 do Código Penal que estabelece a corrente mista ou eclética. O citado dispositivo, ao adotar esses diferentes fins da pena, acompanha as conclusões alcançadas pelo jurista Luís Regis Prado:

Em síntese: a justificativa da pena envolve a prevenção geral e especial, bem como a reafirmação da ordem jurídica, sem exclusivismos. Não importa exatamente a ordem de sucessão ou de importância. O que se deve ficar patente é que a pena é uma necessidade social - última ratio legis, mas também indispensável para a real proteção de bens jurídicos, missão primordial do Direito Penal. De igual modo, deve ser a pena, sobre tudo em um Estado constitucional e democrático, sempre justa, inarredavelmente adstrita à culpabilidade (princípio e categoria dogmática) do autor do fato punível. (...) O que resta claramente evidenciado numa análise sobre a teoria da pena é que sua essência não pode ser reduzida a um único ponto de vista, com exclusão pura e simples dos outros, ou seja, seu fundamento contém realidade altamente complexa.<sup>38</sup>

A pena, no direito penal brasileiro, possui, portanto, caráter de retribuição geral, para a sociedade, e especial, para o autor da infração, além de atuar de forma preventiva (geral e especial) para fins de garantir a estabilização das expectativas sociais. É o que se depreende das conclusões de Robson Maia Lins:

Enquanto o tributo é instituído pelo Poder Público com a finalidade, em tese, de fazer frente às despesas públicas, as sanções tributárias têm por objeto reprimir a conduta ilícita do sujeito passivo (função repressiva), além de, preventivamente, induzir os administradores a não praticarem determinadas condutas que, a juízo do legislador infraconstitucional – mas desde que dentro da moldura constitucional – sejam negativas para a convivência em sociedade.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> O penalista Inácio Carvalho Neto faz uma breve releitura dessas teorias: “Pela teoria absoluta, a pena tem uma finalidade retribucionista, visando à restauração da ordem atingida. HEGEL assinalava que a pena era a negação da negação do direito. Já KANT disse que, caso um estado fosse dissolvido voluntariamente, necessário seria antes executar o último assassino, a fim de que sua culpabilidade não recaísse sobre todo o povo. Para esta teoria, todos os demais efeitos da pena (intimidação, correção, supressão do meio social) nada têm a ver com a sua natureza. O importante é retribuir com o mal, o mal praticado.

<sup>38</sup> PRADO, Luiz Regis Prado. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. Volume 1. 5ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 567.

<sup>39</sup> LINS, Robson Maia. *A mora em direito tributário*. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2008, p. 99.

Em face dessas considerações, percebe-se que a noção mista do direito penal (Art. 59 CP) deve ser aplicada por analogia à interpretação das penas punitivas em direito tributário. Assim, tais sanções existem no âmbito dos tributos (i) para repreender atos ilícitos, retribuindo para a sociedade (geral) e para o autor (especial) as consequências da prática da conduta ilícita, assim (ii) para prevenir a continuidade desses atos em relação a todos jurisdicionados (geral) ou especificamente ao sujeito infrator (especial).

Passadas as considerações iniciais sobre os tipos sancionatórios, os critérios para sua classificação e as funções exercidas, tudo isso para afirmar o regime jurídico aplicável, vale agora determinar com maiores especificidades as normas que regulam cada uma das penas. Neste tópico, num primeiro momento, determinaremos os diversos tipos de multa no direito tributário e seus respectivos regimes jurídicos. Ao final, ainda que não seja o enfoque deste trabalho, traremos breves considerações quanto às penas não-pecuniárias. No aspecto pecuniário, as multas são, por excelência, as sanções a serem analisadas.

### **3.1. Naturezas de multas tributárias**

Determinar a natureza jurídica de um dado instituto de Direito consiste em identificar os elementos fundamentais integrantes de sua composição. Feito isso será possível delimitar o regime jurídico específico da matéria. Ademais, é a partir das naturezas jurídicas das multas que será possível contrapô-las às demais figuras de direito que com ela se conectam. Neste item, o intuito é encontrar os elementos constitutivos fundamentais das diferentes multas tributárias existentes.

Há muitos nomes dados às mais diferentes multas no Sistema jurídico tributário. Contudo, dentro das sanções pecuniárias, o ordenamento tributário prevê dois grandes núcleos de sanções ditas moratórias e punitivas. A importância desta classificação encontra-se na determinação do regime jurídico aplicável, uma vez que cada um desses conjuntos pecuniários são regidos pelos princípios gerais e, em especial, pelos seus princípios específicos.

A determinação da natureza jurídica das multas fiscais, todavia, ultrapassa o direito tributário, servindo, na mesma medida, na distinção das demais multas administrativas existentes no direito. É o que se observa deste julgado:

Decisão que está em consonância com precedentes desta Corte no sentido de que, sendo de natureza administrativa a multa a que se refere o art. 23, III, da Lei de Falências (Súmula 565 do STF) e não de débito tributário, é incabível a alegada afronta ao art. 150, § 6º, da CF.<sup>40</sup>

As multas fiscais recebem, portanto, toda a carga de garantias constitucionais que, a depender da natureza jurídica de cada qual, pode sofrer algumas alterações nos princípios aplicáveis ou, ainda, na forma como devem estes ser interpretados.

### **3.1.1. Multas Moratórias**

A Multa Moratória é imposta como forma de indenização ao Estado por prejuízo causado pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal com o pagamento a destempo. Trata-se de regra que atribui a consequência indenizatória objeto da responsabilidade civil-tributária objetiva do sujeito passivo. Normalmente, vem acompanhada de juros moratórios e correção monetária, institutos correlatos, mas com funções diferentes na quantificação do montante integral a pagar.

Sua qualidade cível também se confirma na medida em que decorrem de ato não punível na esfera penal. São exemplos de dispositivos que tratam a matéria de forma reflexa na ordem tributária aqueles previstos nos artigos 130 a 134 do CTN. A função desses dispositivos, na linha da responsabilidade civil-tributária, é indenizar o Estado pelo prejuízo causado com o não-pagamento do tributo.

Com base na natureza jurídica indenizatória, conclui-se que, no contexto fiscal, as multas moratórias são penalidades que envolvem apenas a obrigação

---

<sup>40</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 388.247/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 25 fevereiro 2003. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28388247%2EENUME%2E+OU+388247%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20030225%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jk9y3up> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

tributária principal.<sup>41</sup> Não é coerente que o Estado seja indenizado pelos prejuízos causados pelo descumprimento da obrigação acessória na medida em que estas ações ou omissões do sujeito passivo já recebem repercussões de ordem punitiva. E não poderia ser diferente pois o Estado, ao sancionar o descumprimento das obrigações acessórias, busca com isso repreender as atividades ilícitas produzidas e prevenir novas ações. Não há sentido jurídico em indenizar o Estado por um prejuízo no âmbito das obrigações acessórias, quando este, quando existente, já se coloca no âmbito da obrigação principal.

A conclusão do parágrafo anterior é corroborada com a própria definição da indenização a ser procedida ao Estado. Na medida em que a multa moratória tem natureza civil, cumpre aplicar à matéria as regras previstas no Código Civil, especialmente os artigos 186 (dever de indenizar), 927 (dever de reparar) e 944 (medida da indenização).

Segundo o Art. 186 do CC/02, “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.” O art. 927, citando o dispositivo anterior, continua: “Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.” Já o art. 944, “caput”, do Código Civil brasileiro estabelece: “a indenização mede-se pela extensão do dano”. E ressalta, em seu parágrafo único, que: “se houver excessiva desproporção entre a gravidade da culpa e o dano, poderá o juiz reduzir, equitativamente, a indenização.”

A leitura desse conjunto de enunciados, aplicando-os às multas moratórias em direito tributário, traz parâmetros que envolvem a constituição do dever de indenizar/reparar por parte do sujeito passivo ao Estado, medindo-se esse dever pela extensão do dano causado. Como uma relativização do “princípio da restituição” insculpido no *caput* do art. 944 do CC/02, a ressalva do seu parágrafo

---

<sup>41</sup> Robson Maia Lins entende diferente admitindo mora quanto aos deveres instrumentais: “(...) a mora, quer em relação ao descumprimento de dever instrumental, quanto a multa, ou mesmo de descumprimento de dever instrumental tem por instrumento introdutor o Auto de infração e imposição de multa.” (LINS, Robson Maia. *A mora em direito tributário*. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2008, p. 98.)

único, em tese, não deveria ser aplicada ao setor fiscal. Primeiro, porque reduz o valor da indenização considerando o grau de culpa do agente, quando o direito tributário, por sua vez, atribui às multas moratórias responsabilidade objetiva. Segundo, na medida em que, limitando-se o dano ao tributo não pago, o contexto dessa norma individual e concreta constitutiva da obrigação principal já garante, em face da capacidade contributiva inerente ao fato jurídico tributário, a proporção desejada pela norma civil. Fala-se, todavia, em tese, pois, muitas vezes, as sanções moratórias fundamentam-se em normas tributárias inconstitucionais porque não observam os limites quantitativos constitucionais no âmbito da própria obrigação principal ou tomam por base de cálculo na multa situações diferentes do próprio tributo não-pago, dentre outros motivos. A criatividade do legislador ou aplicador é infinita e, logo, descabe generalizar a matéria diante de uma realidade tão plural e, com frequência, inconstitucional.

Em termos ressarcitórios, a reparação, objeto da responsabilidade civil, tem por objetivo reintegrar o prejudicado, no caso tributário ao Estado/Sociedade, ao *status quo ante*. Segundo o civilista José de Aguiar Dias, ao comentar o antigo Código Civil de 1916: “A reparação civil reintegra, realmente, o prejudicado na situação patrimonial anterior”.<sup>42</sup> Na mesma linha, Carlos Alberto Menezes Direito e Sérgio Cavalieri Filho afirmam:

“O fim da responsabilidade civil é a restituição do lesado ao estado em que se encontraria se não tivesse havido o dano. Indenizar significa tornar indene a vítima; reparar todo o dano por ela sofrido (...). O dano causado pelo ato ilícito rompe o equilíbrio jurídico-econômico anteriormente existente entre o agente e a vítima. Há uma necessidade fundamental de se restabelecer esse equilíbrio, o que se procura fazer recolocando o prejudicado no *status quo ante*”.<sup>43</sup>

No direito tributário, o rompimento do equilíbrio jurídico-econômico anterior extrapola a relação Fisco-contribuinte. Mais que isso, atinge e recebe

---

<sup>42</sup> AGUIAR DIAS, José de. Da responsabilidade civil, 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 9.

<sup>43</sup> MENEZES DIREITO, Carlos Alberto; CAVALIERI FILHO, Sergio. Comentários ao novo Código Civil – Da responsabilidade civil. Das preferências e privilégios creditórios, vol. XIII, Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 331-332.

repercussões do vínculo existente entre contribuintes nas mesmas situações, na forma do princípio da igualdade. Assim, de modo a privilegiar o bom pagador, reprimir ato ilícito, prevenir novas ações e reequilibrar a situação do contribuinte perante os demais jurisdicionados, a multa moratória restabelece esses equilíbrios (fisco-contribuinte e contribuinte-contribuintes), recolocando o infrator em estado de paridade com os demais jurisdicionados e o Estado/Sociedade no *status quo ante* da falta de recolhimento. Nessa linha, a multa moratória funciona também como forma de realização do princípio da isonomia no plano da igualdade entre sujeito infrator e demais contribuintes.

A indenização, portanto, além de possuir diversas funções, possui limite quantitativo bem delimitado. Deve se ater ao ressarcimento do dano, em sua exata medida, na forma como bem coloca por C. A. Menezes Direito e S. Cavalieri Filho. Aplicando-se a teoria de tais juristas civilistas no âmbito tributário, cabe à multa moratória “impor uma reparação que alcance a satisfação do lesado e a punição do causador do dano na justa medida”.<sup>44</sup>

A dimensão do dano funciona, portanto, como critério quantitativo na determinação da multa moratória. A lei não estabeleceu o limite desse dano no contexto tributário. Por outro lado, a jurisprudência fixou o patamar de 20% sobre o valor do tributo devido. Com isso, podemos notar que mesmo na relação Fisco e contribuinte o dano a ser ressarcido pela multa moratória deve possuir parâmetros claros e não se constituir em meio ilícito de cobrança por parte do Fisco. A jurisprudência é farta em julgados nessa linha, confira-se:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. MULTA MORATÓRIA. LIMITE DE 20% (ART. 61, § 2º, DA LEI N. 9.430/96). PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO DA PENALIDADE APLICADA. 1. Conforme consta dos autos (informações sobre os valores da inscrição, fl. 37), a multa moratória aplicada à embargante pela Autoridade Fazendária corresponde 60% (sessenta por cento) sobre o valor do débito. 2. Tal penalidade tem nítido caráter confiscatório (art. 150, IV, da Constituição Federal), devendo, portanto, como entendeu o Juízo a quo, ser reduzida para o percentual de 20% (vinte por cento), em consonância com a jurisprudência pátria e com o estabelecido no art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, segundo o qual "o percentual de multa a ser

---

<sup>44</sup> *Idem, Ibidem.* pp. 351.

aplicado fica limitado a vinte por cento". 3. Nesse sentido, esta egrégia Corte sufragou o entendimento, segundo o qual "A multa moratória aplicada em 20% (vinte por cento) afigura-se em patamar razoável, obedecendo à limitação prevista na Lei n. 9.430 (art. 61)". (AC 0018297-70.2002.4.01.9199/MG, Rel. Conv. Juiz Federal Lino Osvaldo Serra Sousa Segundo, 7ª Turma Suplementar, e-DJF1 p.1554 de 19/12/2013). 4. Apelação não provida. Sentença mantida.<sup>45</sup> MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.<sup>46</sup>

No ambiente tributário, o mencionado dano remete, necessariamente, ao descumprimento da obrigação principal, isto é, ao tributo. Sendo assim, o que acontece se esse tributo é inexistente ou declarado inconstitucional? Esta dúvida deve ser tratada, ainda, no dialogo proposto neste capítulo entre direito civil e tributário. Desse modo, consideremos que:

(...) a unanimidade dos autores convém em que não pode haver responsabilidade sem a existência de um dano, e é verdadeiro truísmo sustentar esse princípio, porque, resultando a responsabilidade civil em obrigação de ressarcir, logicamente não pode concretizar-se onde nada há que reparar.<sup>47</sup>

Nesse sentido, inexistindo tributo ou sendo este declarado inconstitucional, não pode haver responsabilidade moratória do sujeito passivo, na medida em que falta dano. Ou seja, sem a existência de concreta obrigação principal não se pode concretizar a responsabilidade civil-tributária, aplicando-se multa moratória, justamente porque não há nada a reparar.

Para a incidência das multas moratórias, diz-se que *independem* de atividade da Administração Pública. Em verdade, pela teoria da linguagem, a

<sup>45</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Apelação cível n° 0033244-12.2014.4.01.9199-MG. Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Diego Pedro Won Kim. Relator: Juiz Federal RAFAEL PAULO SOARES PINTO. Minas Gerais, 14 de abril de 2015. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

<sup>46</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 727.872/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 28 abril 2015. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28727872%2E%2E+OU+727872%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20150428%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zqouxoh> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>47</sup> AGUIAR DIAS, José de. *Da responsabilidade civil*. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 712

incidência só se dará com o *Auto de Infração e Imposição de Multa*, mas este, em relação à mora, terá *efeito constitutivo retroativo (ex tunc)*, ou seja, constituirá a mora desde o tempo do inadimplemento, qual seja, o dia seguinte à data em que o contribuinte ou responsável deveria ter pago o tributo.

Conclui-se, pois, que as multas moratórias são penalidades pecuniárias de cunho indenizatório ou reparador decorrente de aplicação da responsabilidade objetiva no âmbito tributário. Possuem a natureza jurídica de *sanção civil* e, nesse sentido, deve respeitar ao regime jurídico civil sobre a matéria indenizatória. As multas moratórias, na medida em que buscam a reposição de prejuízos sofridos pelo Erário, devem observar esta máxima tanto sob o ponto de vista legal quanto no âmbito administrativo sendo inexigível caso o dano (tributo) não ocorra. Sua qualidade cível também se confirma na medida em que decorrem de ato não punível na esfera penal.

### ***3.1.1.1. Atribuição de caráter sancionatório às multas moratórias***

Uma das grandes polêmicas existentes no direito tributário é a atribuição de caráter sancionatório às multas moratórias. Aliás, esta dúvida ultrapassa este campo do conhecimento e alcança inevitavelmente o direito civil e outros ramos jurídicos com tal instituto.

Para alguns doutrinadores, as multas moratórias teriam efeito punitivo em sentido genérico e secundário. Ou seja, seriam portadoras de uma função indenizatória principal, originária da responsabilidade civil-tributária, que vem acompanhada de uma função punitiva geral.

No direito civil, este pensamento é minoritário, encontrando respaldo em autores como Caio Mário da Silva Pereira. Segundo esta doutrina, ao lado do objetivo de reparação do dano:

Na responsabilidade civil estará presente uma finalidade punitiva ao infrator aliada a uma necessidade que eu designo como pedagógica, a que não é estranha a ideia de garantia para a vítima, e de solidariedade que a sociedade humana lhe deve prestar<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> SILVA PEREIRA, Caio Mário. *Responsabilidade civil*. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 10-11.

O autor, todavia, não esclarece se o Direito Civil assume este viés punitivo. Refere-se apenas a um efeito punitivo em sentido genérico e secundário, decorrente da simples imputação de responsabilidade, independentemente do valor da condenação.

José de Aguiar Dias, por sua vez, é explícito em reconhecer um efeito punitivo na obrigação de indenizar. Por outro lado, entende que a função punitiva da responsabilidade civil é incapaz de justificar a majoração do valor a ser pago pelo responsável:

Para o sistema de responsabilidade civil que esposamos, a prevenção e repressão do ato ilícito resulta da indenização em si, sendo-lhe indiferente a graduação do montante da indenização. Mesmo os ricos sofrem um corretivo moral enérgico, que conduz à prevenção e repressão do ato ilícito praticado, quando lhes é imposta a obrigação de reparar o dano sofrido por outrem.<sup>49</sup>

Dentre os doutrinadores que negam o caráter sancionatório da responsabilidade civil e, logo, da multa moratória, encontra-se Humberto Theodoro Jr. Segundo o jurista:

A partir do momento em que o Estado moderno assume a função de aplicar sanção aos culpados para reprimir os atos danosos, a noção de responsabilidade sofre notável transformação, provocando seu desdobramento: de um lado, estabelece-se a responsabilidade penal, que busca o castigo do delinquente; de outro, a responsabilidade civil, que tende apenas a ressarcir à vítima o dano particular sofrido.<sup>50</sup>

José de Aguiar Dias, na mesma linha, reforça que “a diferença entre responsabilidade civil e responsabilidade penal (...) é a distinção entre direito penal e direito civil”<sup>51</sup>, sendo ambas formas de restauração da ordem social. Enquanto cumpriria ao direito civil a indenização; o direito administrativo-penal, por sua vez, trataria da punição.

Na jurisprudência, as duas correntes também podem ser facilmente encontradas. Negando o caráter punitivo das penalidades civis, o Min. Luís Felipe Salomão do STJ, em caso relacionado aos danos morais ambientais, entendeu ser “inadequado pretender conferir à reparação civil dos danos ambientais caráter punitivo imediato, pois a punição é função que incumbe ao direito penal e

---

<sup>49</sup> AGUIAR DIAS, José de. *Da responsabilidade civil*. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 735

<sup>50</sup> THEODORO JR, Humberto. *Dano moral*. 4. ed., São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 54

<sup>51</sup> AGUIAR DIAS, José de. *Da responsabilidade civil*. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp. 7-8

administrativo”.<sup>52</sup> Mais à frente, considera a necessidade de se distinguir as funções dos respectivos ramos do direito – civil (ressarcitória) e administrativo-penal (punitiva) – sob pena de constituir em “bis in idem”. Segue trecho da ementa:

(...) A doutrina realça que, no caso da compensação de danos morais decorrentes de dano ambiental, a função preventiva essencial da responsabilidade civil é a eliminação de fatores capazes de produzir riscos intoleráveis, visto que a função punitiva cabe ao direito penal e administrativo, propugnando que os principais critérios para arbitramento da compensação devem ser a intensidade do risco criado e a gravidade do dano, devendo o juiz considerar o tempo durante o qual a degradação persistirá, avaliando se o dano é ou não reversível, sendo relevante analisar o grau de proteção jurídica atribuído ao bem ambiental lesado. Assim, não há falar em caráter de punição à luz do ordenamento jurídico brasileiro – que não consagra o instituto de direito comparado dos danos punitivos (*punitive damages*) –, haja vista que a responsabilidade civil por dano ambiental prescinde da culpa e que, revestir a compensação de caráter punitivo propiciaria o *bis in idem* (pois, como firmado, a punição imediata é tarefa específica do direito administrativo e penal). Dessa forma, conforme consignado no REsp 214.053-SP, para “se estipular o valor do dano moral devem ser consideradas as condições pessoais dos envolvidos, evitando-se que sejam desbordados os limites dos bons princípios e da igualdade que regem as relações de direito, para que não importe em um prêmio indevido ao ofendido, indo muito além da recompensa ao desconforto, ao desgosto, aos efeitos do gravame suportado” (Quarta Turma, DJ 19/3/2001). Com efeito, na fixação da indenização por danos morais, recomendável que o arbitramento seja feito com moderação, proporcionalmente ao grau de culpa, ao nível socioeconômico dos autores e, ainda, ao porte da empresa recorrida, orientando-se o juiz pelos critérios sugeridos pela doutrina e jurisprudência, com razoabilidade, valendo-se de sua experiência e do bom senso, atento à realidade da vida e às peculiaridades de cada caso. Assim, é preciso ponderar diversos fatores para se alcançar um valor adequado ao caso concreto, para que, de um lado, não haja nem enriquecimento sem causa de quem recebe a indenização e, de outro lado, haja efetiva compensação pelos danos morais experimentados por aquele que fora lesado.<sup>53</sup>

A Ementa é relevante para este momento de análise na medida em que nega o caráter punitivo das penalidades civis, retirando do ordenamento civil brasileiro as considerações dos danos punitivos (*punitive damages*). A negação se justifica no caso analisado tendo em vista ser hipótese objetiva de responsabilidade civil, como ocorre de praxe no dano ambiental. Segundo o Min. Luís Felipe Salomão, o caráter

<sup>52</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.354.536/SE - Sergipe. Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 26 março 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201202466478&dt\\_publicacao=05/05/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201202466478&dt_publicacao=05/05/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>53</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.354.536/SE - Sergipe. Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 26 março 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201202466478&dt\\_publicacao=05/05/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201202466478&dt_publicacao=05/05/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

punitivo nas sanções civis propiciaria o *bis in idem*, na medida em que a punição imediata é tarefa específica do direito administrativo e penal.

Vale lembrar que o direito tributário trata as multas moratórias como objeto de responsabilidade civil objetiva, na forma como disciplinou o parágrafo único do art. 134 do CTN.<sup>54</sup> Ainda que se possa afirmar pelo efeito punitivo em sentido genérico e secundário das multas moratórias, tal função não caracterizaria sua específica natureza jurídica, referindo-se a apenas seu caráter de norma secundária ao direito material (obrigação principal).

O mesmo STJ, em julgamento agora procedido pelo Min. Benedito Gonçalves, fala exatamente o oposto, conceituando as multas moratórias, na linha desta ementa:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. REGIME DE IMPORTAÇÃO DRAWBACK. SUSPENSÃO. NÃO-CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES. RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS. MULTA MORATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Caso em que o contribuinte optou pela realização de importação de insumos pelo regime de drawback na modalidade suspensão, pelo qual os impostos incidentes sobre a importação (II e IPI) ficam suspensos até a posterior exportação das mercadorias produzidas, em prazo determinado. Ocorre que não houve a referida exportação, de sorte que a contribuinte efetuou o pagamento dos tributos, acrescidos de juros e correção monetária, entretanto, sem o recolhimento da multa moratória. Discute-se, então, a incidência ou não da referida multa nessas situações. 2. A multa moratória consiste em sanção imposta ao contribuinte que desrespeita o prazo de pagamento do tributo (pagamento a destempo), de forma que tem nítido caráter sancionatório e, ao mesmo tempo, a finalidade de coibir a referida prática. 3. Na espécie, não se configura o fator determinante à incidência da multa de mora, qual seja: a prática da irregularidade consistente no atraso do recolhimento, pois é o próprio Decreto 4.543/02, no intuito de incentivar as exportações de bens fabricados no País, que determina a suspensão da exigibilidade dos tributos por período determinado, bem como prevê a possibilidade de seu recolhimento em momento posterior, caso a exportação não se realize. Efetuado o pagamento no prazo previsto pelo Decreto (trinta dias após a não concretização das exportações), não se justifica a aplicação de penalidade em razão da mora. 5. Recurso especial não provido.<sup>55</sup>

Ao mesmo tempo em que reforça a necessidade de se ter um fato típico ilícito como antecedente para a aplicação das multas moratórias, o julgado

<sup>54</sup> CTN, Art.134, Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

<sup>55</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.218.319/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 26/08/2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201001958553&dt\\_publicacao=02/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001958553&dt_publicacao=02/09/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

reconhece a sua natureza indenizatória, ao impor ao contribuinte que desrespeita o prazo de pagamento do tributo o recolhimento a destempo acrescido do valor a título de reparação.

Isto posto, as multas moratórias são penalidades pecuniárias cuja natureza jurídica se define pela função reparadora ou indenizadora da norma. O efeito punitivo em sentido genérico e secundário não caracterizaria sua específica natureza jurídica, referindo-se a apenas seu caráter de norma secundária ao direito material (obrigação principal).

### 3.1.2. Multas Punitivas

Já adiantamos que punir é função incumbida ao direito administrativo e penal. O segundo tipo de multas fiscais são as punitivas. Estas, diferentemente das moratórias, têm caráter de *sanção administrativa* ou *sanção penal* a depender de norma sancionatória e do regime jurídico aplicável.

Todas pressupõem fato ilícito como antecedente normativo. Desse modo, descabe ao legislador imputar penalidades, pecuniárias ou não, utilizando-se de fato que constitui exercício regular de direito. Foi o que se decidiu na Súmula nº 17 do CARF:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.<sup>56</sup>

As multas punitivas são constituídas por norma individual e concreta pela autoridade: administrativa, mediante auto de infração e imposição de multa; e/ou judicial, quando a conduta configura hipótese de crime tributário, por sentença ou acórdão. Administrativamente, é aplicável de ofício; no processo judicial, depende de iniciativa das partes para iniciar o procedimento (rito), mas, uma vez feito isso, prossegue por impulso oficial.

---

<sup>56</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 201-74351, de 21/03/2001 Acórdão nº 203-07480, de 11/07/2001 Acórdão nº 202-15710, de 10/08/2004 Acórdão nº 202-15782, de 15/09/2004 Acórdão nº 202-16437, de 06/07/2005.

As multas punitivas podem ser de cunho pecuniário (tal como a multa isolada, de ofício, agravada e qualificada) ou não-pecuniário (ao modo da apreensão de bens; certidão positiva de débito; ou, ainda, a própria sujeição do agente a regime especial). A jurisprudência dos tribunais superiores, em diversas situações, reforça que as penas não-pecuniárias são inviáveis como sanção política ou meio coercitivo indireto para o pagamento de tributos. É o entendimento consolidado na súmula n. 323 do STF: “inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. O Fisco, para arrecadar, tem que seguir o procedimento vinculado em lei para tanto: *lançamento*. Descabe ao Estado modificar tal meio constitutivo de direitos e obrigações, principalmente utilizando-se de medidas que afetem os direitos individuais dos contribuintes, tais como a liberdade de ir-e-vir, a livre iniciativa, a livre concorrência, a liberdade de associação, dentre outros.

Como já antecipado, as multas punitivas tributárias, de caráter administrativo, foram ganhando, ao longo dos tempos, diferentes nomes para o fim de distinguir suas causas e seus regimes jurídicos. Passemos à análise isolada de cada uma dessas figuras.

### ***3.1.2.1. Multa punitiva isolada***

A multa punitiva isolada incide quando há o descumprimento de deveres instrumentais, seja pelo contribuinte, seja pelo responsável tributário. É uma forma de fazer impor com maior potência o mandamento legal, reforçando o dever de todos em colaborar com o Fisco na arrecadação e fiscalização de tributos.

São isoladas as multas punitivas aplicáveis diretamente pelo Fisco - de ofício - em face do descumprimento do contribuinte de suas obrigações instrumentais. Sem observância pelo sujeito passivo de seus deveres de informar ou pagar antecipadamente, tanto a obrigação principal quanto as sanções decorrentes de seu descumprimento dependem de ato do Fisco constituindo e sancionando, de ofício, os deveres inobservados pelo agente particular.

Quando analisamos a incidência das multas no tocante ao descumprimento das obrigações acessórias, partimos da premissa de que só há possibilidade de incidir multa de cunho punitivo nas infrações aos deveres instrumentais. Tal conclusão se depreende da ilogicidade em imaginar a incidência de uma multa moratória – cuja finalidade é a remuneração pelo atraso no pagamento do indébito tributário – sobre obrigação essencialmente de fazer ou de tolerar que se faça. Por isso mesmo só se admite a incidência de uma multa, de cunho punitivo, pelo descumprimento da obrigação acessória, com o fim de estimular sua correta observância no prazo legal.

As obrigações acessórias, sabemos, são deveres instrumentais definidos pela legislação tributária e passíveis de serem exigidos pelo Fisco conforme as imposições do caso em concreto. São variáveis portanto e, em algumas hipóteses, não são pré-definidas. Isso não significa que o Fiscal possui cartas brancas para impor multas punitivas por descumprimento de obrigações acessórias ilegitimamente exigidas, por não serem pertinentes aos fatos a serem provados, ou cujas informações são obtidas por outros documentos já apresentados. Este último caso, a propósito, possui posicionamento consolidado pelo CARF, inadmitindo multa isolada. Veja-se:

Súmula nº 93 do CARF: A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.<sup>57</sup>

Outro debate que deve ser colocado no ambiente das multas isoladas diz respeito à sua incidência mês a mês. Em recente julgado, o STJ trouxe interessante situação concreta, tecendo argumentos a favor da incidência mês a mês de multas sobre o descumprimento dos deveres instrumentais. Ao julgar os incisos I e II do art. 7º da Lei 10.426/2002<sup>58</sup> – estipulando multa de 2% *ao mês-calendário* por atraso

---

<sup>57</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 9101-001.578, de 24/01/2013; Acórdão nº 9101-001.325, de 24/04/2012; Acórdão nº 101-95.977, de 26/01/2007; Acórdão nº 1103-00.277, de 04/08/2010; Acórdão nº 1201-00.732, de 07/08/2012.

<sup>58</sup> Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo

no cumprimento de obrigação acessória atinente à entrega de declarações (DIPJ, DCTF, DSPJ ou DIRF) – entendeu que, haja vista o caráter extrafiscal da referida multa, o termo “*ao mês-calendário*” admitiu a incidência *em cascata* da referida sanção. Justificou a posição tomando por base a existência, na lei, de limitação de tal incidência cumulativa ao percentual de 20% do valor total da exação declarada, limite este que, a princípio, evitaria a configuração do confisco.

Para o Tribunal, havendo obrigação de entrega da DCTF dentro dos prazos estipulados, a multa pelo descumprimento dessa obrigação seria aplicada a cada mês de atraso na sua apresentação. E reconhece que a literalidade do termo “mês-calendário” na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória legitima a incidência “mês a mês” da penalidade, pois não há dúvidas quanto à gradação da penalidade e a degradação da conduta com o passar do tempo. Eis a ementa:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA. ART. 7º DA LEI N. 10.426/2002. INCIDÊNCIA MÊS A MÊS. PRECEDENTES ANÁLOGOS. 1. Os incisos I e II do art. 7º da Lei 10.426/2002 estipulam multa de 2% ao mês-calendário por atraso no cumprimento de obrigação acessória atinente à entrega de declarações (DIPJ, DCTF, DSPJ ou DIRF). 2. A multa em questão tem caráter extrafiscal, porquanto vinculada ao descumprimento de obrigação acessória (art. 113, § 2º, do CTN), cujo objetivo é a coleta de subsídios para a fiscalização, pois a relevância da obrigação acessória, instituída como o dever de fazer ou não fazer ou de tolerar que se faça, tem o escopo de controlar o adimplemento da obrigação principal, mostrando-se, conseqüentemente, relevante para a atividade da administração tributária. 3. Os dispositivos legais de regência deixam claro que a entrega da declaração há de ser feita dentro dos prazos estipulados e a multa pelo descumprimento dessa obrigação aplicada a cada mês de atraso na sua apresentação. 4. O critério atende estritamente à finalidade da lei, sem desbordar em excesso, uma vez que está limitada ao percentual de 20% do valor total da exação declarada, limite este que evita a configuração do confisco por meio da multa. 5. Em precedentes análogos vinculados à incidência de multa tendo por base a interpretação do art. 57 da Medida Provisória n. 2.158/2001, que também remete ao termo “mês-calendário” na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória,

---

de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: ( Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004 )

I - de 2%(dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3;

II - de 2%(dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na DIRF, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a 20%(vinte por cento), observado o disposto no § 3º;

o STJ reconhece que a literalidade da lei legitima a incidência "mês a mês" da penalidade, pois não há dúvidas quanto à gradação da penalidade, o que torna inaplicável os preceitos do art. 112 do CTN. Recurso especial provido.<sup>59</sup>

Para muitos, o referido acórdão, por seus argumentos, desrespeita por completo as bases positivistas, multiplicando no universo jurídico uma mesma realidade fática para o fim de atribuir a ela inúmeras (mês a mês) consequências jurídicas. Para esta corrente, a cada fato corresponde determinados efeitos de direito. Ainda que este fato se perpetue no tempo, tal como o descumprimento de uma lei enquanto inobservada, isso não confere competência ao agente em multiplica-lo a cada mês, reinserindo-o no sistema jurídico como se fato novo fosse. A sua introdução no ordenamento se deu com a sua primeira descrição fática no Auto de Infração e Imposição de Multas – AIIM. As suas consequências jurídicas se deram, em paralelo ao fato, no momento em que este surgiu e se subsumiu à norma sancionatória correspondente. O fenômeno da subsunção se completou nesse instante e o fato, na mesma norma, é irrepitível haja vista que a reprimenda ou o ressarcimento, na forma e nos percentuais dados pela lei, já ocorreram. Tudo o mais, é excesso, é ilegítimo, é *bis in idem*, é nulo.

Ainda para essa corrente, outra coisa seria dizer que todo mês é exigida uma dada declaração ou a cada operação cumpre emitir a correspondente nota fiscal. Aí sim, cada mês é passível de se tornar um fato jurídico quando traduzido em provas competentes. Assim como cada operação com nota fiscal não emitida corresponde a um fato jurídico ilícito novo, as consequências são independentes. Lembrando que seria inviável nos deveres instrumentais falar que o mesmo fato ilícito dá ensejo a uma multa moratória e uma multa punitiva, tendo-se em conta que o caráter moratório é incompatível com o descumprimento de obrigações acessórias.

---

<sup>59</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.471.701/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 26 agosto 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401884602&dt\\_publicacao=01/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401884602&dt_publicacao=01/09/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

Como segunda corrente e não contraposta ao positivismo, podemos imaginar não haver multiplicação dos fatos e, sim, *progressividade da alíquota no tempo*. Dito de outro modo, o fato jurídico será sempre o mesmo e não se multiplicará. A relação sancionatória, contudo, é que sofrerá os efeitos do caráter extrafiscal da norma. Assim, por meio dessa técnica que mistura o caráter sancionatório e premial, o contribuinte inadimplente com suas obrigações se verá diante de um estímulo a cumprir o mais rápido possível e seu dever. O termo “mês a mês” não integra o fato, mas incide na relação jurídica, sendo determinante para o fim de concretizar a melhor alíquota aplicável ao caso. É, pois, elemento integrante do critério quantitativo da relação jurídica sancionatória pecuniária. Define o *quantum* da multa considerando o tempo de descumprimento de forma progressiva, realizando, com isso, a própria igualdade material entre os contribuintes que se encontrem em situações semelhantes e atrasos distintos.

O teto de 20% sobre a obrigação principal legitima a referida sistemática, de modo a adequá-la aos princípios da proporcionalidade e do não confisco. Aliás, lei que traga a referida sistemática sem o aludido teto é nula por permitir situações de excesso que não se compactuam com a atual sistemática da Carta Maior.

Trazido o limite, observada a tipicidade e a proporcionalidade entre a sanção pecuniária e a obrigação principal, a técnica dos incisos I e II do art. 7º da Lei 10.426/2002 é válida. Comprova que a extrafiscalidade também se faz presente nas normas sancionatórias a partir das premissas da progressividade da alíquota no tempo.

### **3.1.2.2. Multa punitiva de ofício**

A multa de ofício tem por objetivo tutelar o cumprimento de obrigação principal e tem por pressuposto o dolo, a fraude ou a simulação. As condutas são relevantes tanto para a esfera tributária quanto para a penal, de modo que cada um desses microssistemas busca proteger diferentes *bens jurídicos* ainda que a base fática seja a mesma. Isto é o que justifica a inexistência, neste caso, de *bis in idem*.

Enquanto a *sanção punitiva tributária* tem função de reforçar o teor vinculante do mandamento normativo fiscal, desestimulando condutas a ele contrárias; a *sanção penal*, por sua vez, reprime a conduta dolosa propriamente dita sob a ótica criminal, de modo a proteger a lisura do procedimento tributário, contribuindo para a correta arrecadação, fiscalização e função social do tributo. Ambas, contudo, têm caráter pedagógico, objetivando evitar irregularidades fiscais e frustração de pagamento oportuno do tributo.

Dito de outro modo, em tributo sujeito a lançamento por homologação, só faz sentido falar em multa isolada antes da declaração ou pagamento antecipado do sujeito passivo, quando ainda o Fisco não tem qualquer conhecimento do imposto devido. Se há declaração, e, portanto, relação jurídica tributária constituída ou se há pagamento parcial de tributo devido, fala-se apenas em multa de ofício, e não em isolada. A locução *de ofício* busca identificar na multa que esta não poderá ser considerada isolada pois há obrigação constituída pelo contribuinte – pela declaração ou pelo pagamento antecipado – e, por outro lado, que tal sanção pecuniária só será criada por *auto de infração e imposição de multa*, procedimento feito justamente *de ofício* pela Administração Pública.

A intenção de diferenciar as duas situações por tal critério não é a das melhores, tendo em vista que o nome pode causar – como causa – confusão entre os intérpretes do direito. Isto se dá tendo em vista que a multa isolada também deve ser produzida *de ofício*, mediante auto de infração e imposição de multa. Ao revés, a multa de ofício pode ser qualificada como isolada, haja vista somar o auto de infração e imposição de multa num só diploma tributo e sanção, cada qual com sua norma e possuindo, portanto, o seu isolamento normativo, ainda que o veículo material seja o mesmo. Eis o motivo de se ver tanta confusão entre tais expressões, o que as torna, por tal critério, menos valiosa para o nosso trabalho.

Outra coisa é entender que a diferença existente entre tais multas toma como critério o *fato antecedente* que dá causa às sanções. Segundo tal aspecto distintivo, a multa de ofício sancionaria o descumprimento da obrigação principal;

enquanto a multa isolada, em face da autonomia das obrigações acessórias, reprimiria tão só o descumprimento destas. O artigo 149<sup>60</sup> do CTN é rico em exemplos de multa isolada, quando o sujeito passivo infringe os deveres instrumentais, e de multa de ofício, quando desrespeita a obrigação principal.

Cumprir observar, todavia, o cerne do debate. Dificilmente se consegue trazer uma marca divisória precisa – no próprio artigo 149 do CTN – definindo esses dois grupos de multas. Isso, por si só, já é sinal de que obrigação principal e deveres instrumentais nem sempre são de fácil distinção ou isolamento no plano concreto, comparecendo na realidade fática num só tempo e mediante um só veículo normativo: lançamento, declarações, notas fiscais, etc. Uma única situação concreta poderá infringir ao mesmo tempo obrigação principal e dever instrumental. É, neste momento, que doutrina e jurisprudência divergem sobre a possibilidade ou constitucionalidade de se aplicar essas duas multas sancionando, por duas vias diferentes, uma mesma conduta. Seria hipótese de *bis in idem* no âmbito sancionatório? É o que veremos mais adiante.

### **3.1.2.3. Multa punitiva agravada**

Diz-se multa agravada quando se quer referir às infrações que, por dispositivo legal, recebem um preceito sancionatório superior em face de seu maior potencial lesivo para os cofres públicos ou da maior gravidade das condutas sancionadas. É o caso do agravamento que toma como causa a *reiteração* da conduta pelo mesmo sujeito passivo, elevando, ou melhor, *agravando* a sanção

---

<sup>60</sup> “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;  
III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (...)”

Cumprir observar que só há omissão verificável se houve uma ação (declaração) que lhe é anterior. A omissão indica trecho, parte ausente do todo. E a ausência só se percebe diante da existência de algo que expõe a omissão.

para patamares superiores ao da multa *isolada* ou *de ofício*. Veja como exemplo o Acórdão nº: 105-13.289 de 13/09/00, no 1º Conselho de Contribuintes:

(...) MULTA AGRAVADA - Cabível a multa agravada, quando o autor do procedimento fiscal demonstra, por elementos seguros de prova, que os envolvidos na prática da infração tributária conseguiram o objetivo de, reiteradamente, além de omitirem a informação em suas declarações de rendimentos, deixar de recolher os tributos devidos. A prática de reduzir indevidamente a receita oferecida à tributação, por força de erro de soma ou outro artifício, é forte indício de prática fraudulenta, merecendo a imposição da multa agravada de 150%.<sup>61</sup>

No caso, a multa ultrapassa em 50% do valor do principal, recebendo, por isso mesmo, a qualidade de “agravada”. Estaria isso dentro dos ditames do princípio da proporcionalidade? Mais adiante voltaremos ao assunto.

#### **3.1.2.4. Multa punitiva qualificada**

Por último, a multa qualificada comparece para o fim de diferenciar as condutas que, ademais de punidas na esfera tributária, são *qualificadas*, isto é, consideradas e sancionadas pelo direito penal. São práticas que trazem consigo o elemento subjetivo *dolo* – direto e, em muitos casos, também o eventual – agindo o sujeito com dolo, fraude ou simulação. Na ordem prática, a consequência da qualificação é principalmente voltada ao dever de provar do Fisco o aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de assumir o risco da sonegação.

Sem a comprovação da intensidade dolosa do infrator, a imposição da multa qualificada não se opera. Por isso mesmo que o mero erro na interpretação da lei não implica dolo e, logo, não é causa para a qualificação da multa. É o que se depreende do julgado abaixo no CARF:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS REFLETIDOS NAS HOLDINGS. MAJORAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. Na incorporação societária é indevida a majoração do custo de aquisição na capitalização de lucros ou reservas de lucros apurados pela empresa investidora (operacional) refletidos nas investidas (holdings), apurados pelo Método de Equivalência Patrimonial, por se tratar dos mesmos lucros. MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. INTENSIDADE DOLOSA DO

<sup>61</sup> Ministério da Fazenda, 1º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 10920.000715/99-84, Acórdão 105-13.289, sessão 13.09.2000, Rel. Não informado.

INFRATOR. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO. Diferente da multa de ofício de 75%, que é objetiva e decorre do tipo (lei), imposta com culpa ou dolo, na imposição da multa qualificada de 150% é necessário aferir o aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de assumir o risco da sonegação. A imposição da multa qualificada exige, assim, a comprovação da intensidade dolosa do infrator. Mero erro na interpretação da lei não implica dolo. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora.<sup>62</sup>

Cumpra observar um fato: o direito penal-tributário só se preocupou em criminalizar as condutas dolosas contra o Erário. Não há crime tributário culposo, apenas por dolo, direto (o sujeito quer praticar a conduta) ou eventual (o sujeito não quer praticar a conduta, mas tem ciência de suas consequências e assume o risco de prosseguir em seus atos e produzir efeitos sancionáveis).

Os artigos 137<sup>63</sup> e 149,<sup>64</sup> ambos do CTN, são repletos de exemplos de ações duplamente sancionadas: na esfera administrativa-tributária e na penal. No artigo 137, todos os incisos trazem consigo a referência a crimes e contravenções ou, ainda, a dolo específico do agente como elementar. Todas as condutas do artigo

---

<sup>62</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2.ª Câmara, Processo 19515.000901/2011-91, Acórdão 2201-002.530, sessão 11.09.2014, Rel. FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, p. 01.

<sup>63</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>64</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexecução, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

137 do CTN, portanto, são necessariamente dolosas, afastadas os casos de culpa (por negligência, imprudência ou imperícia). Em algumas situações, o inciso vai além do *dolo geral*, pedindo uma razão motivadora específica do agente: *dolo específico*. Inexistindo essa finalidade particular, incorre o crime ou a contravenção por ausência de um dos elementos do tipo. O dolo geral é insuficiente para tipificar a conduta.

Interessa notar que, enquanto o direito penal-tributário é desinteressado em tipificar penalmente condutas culposas no campo dos tributos, o direito tributário, por sua vez, traz consequências fiscais tanto para as ações culposas quanto para as dolosas, de modo a ser ambas relevantes para fins de tributo. Todavia, só poderão receber a qualificação da multa, as condutas necessariamente dolosas, devendo o fisco comprovar tal intenção mediante prova em direito admitidas.

É o que se depreende dos tipos previstos nos artigos 71 e 72 da Lei 4.502/64. Ao qualificar a multa de ofício em face da sonegação e/ou fraude, a lei traz o dolo como elemento qualificador das condutas (ação ou omissão). Mas para que essa qualificação aconteça no plano individual e concreto, cumpre à Autoridade Administrativa identificar e comprovar a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo (vontade ou intenção) do agente de prejudicar ou fraudar. Exige-se comprovação, por um conjunto de provas suficientes e convergentes, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude. O elemento subjetivo passa a ser o divisor de águas entre a elisão e a evasão fiscal, razão pela qual o tema enseja muitos debates e inúmeros processos. Ora, levar em conta tão somente elemento subjetivo do autor (vontade, ânimo, intenção) para distinguir a evasão da elisão é insuficiente, constituindo grau intolerável de subjetivismo no âmbito da matéria. Em qualquer dos casos, evasão e elisão, o motivo do contribuinte será sempre o de não pagar tributo, pagá-lo a menor ou diferi-lo.

Assunto complexo é o que prova o dolo. Nessa linha, percebe-se que a prova da fraude, sonegação evasão, dentre outros, quase sempre se apresenta como

indiciária, ou seja, é composta por uma soma de elementos fáticos convergentes para a conclusão da existência de falsidade.

A experiência estrangeira revela que o estabelecimento de referidos parâmetros, ao mesmo tempo em que não "engessa" a qualificação dos fatos na medida em que não define a priori se determinado tipo de negócio é legítimo ou não para fins fiscais, confere certa racionalização no exame dos casos futuros pelo órgão julgador, mesmo que seja para rever ou aprofundar determinado parâmetro anteriormente fixado pelo mesmo órgão.

Feitas essas considerações, é necessária prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude, como condição para a qualificação da multa de ofício. Como não há forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal intenção, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as consequências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica exteriorizada.

A jurisprudência do CARF vem mostrando alguns dos critérios admitidos no âmbito comprobatório, tais como: (i) a natureza dos meios utilizados para sua consecução: a fraude é realizada mediante meios ilícitos, onde se incluem falsidade ou adulterações de documentos, etc; (ii) atos não caracterizados como simulação, entendida toda hipótese em que há divergência entre a vontade real e a declarada; (iii) o momento da utilização dos meios, caracterizando a anterioridade da incidência para a elisão e posterioridade para a evasão. Destaca-se ainda outros elementos de indícios levados em consideração: (a) a existência de propósito negocial, isto é, razões de outras ordens que justifiquem o ato tais como motivos econômicos, negociais, patrimoniais ou de outra ordem; (b) publicidade das ocorrências; (c) proximidade de datas entre fatos sucessivos ou a inexplicada diferenciação de valores entre eles; (d) partes dependentes, ou seja, operações dentro do mesmo grupo econômico ou entre pessoas ligadas por algum vínculo de associação; (e) retorno a situação original, mediante o desfazimento do negócio

jurídico simulado ou a neutralização de seus efeitos através de outros atos ou negócios simultâneos ou subsequentes.

Nada impede, portanto, que o contribuinte, diante de diversas formas de desenvolver a sua atividade, realize determinado negócio jurídico, ainda que referida forma adotada não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional (negócio indireto). Para fins de demarcar a licitude de sua atuação, basta que o sujeito passivo assumam todas as consequências e ônus dela decorrentes. E deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática. Só poderão ser sancionadas as situações onde o contribuinte mascara a realidade, ocultando, por formas artificiosas, determinadas transações.

A qualificação da multa só tem sido admitida quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, ou qualquer forma de falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), etc.

Dito isso, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas/rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual; a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato; a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos. Tudo isso, por si só, não evidencia o intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no §1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430/96. Este entendimento já foi sumulado pelo CARF inclusive:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.<sup>65</sup>

---

<sup>65</sup> CARF, Súmula nº 25, DOU 22/12/2009.

No CARF, a propósito, existem inúmeras decisões que corroboram este posicionamento. Senão vejamos:

ATIVIDADE RURAL NOTAS FISCAIS NÃO RECONHECIDAS PELO EMITENTE. DESPESAS NÃO PROVADAS. A escrituração de despesas fictícias, fundamentadas em notas fiscais não reconhecidas pelo emitente, ensejam a sua. MULTA QUALIFICADA. É cabível a qualificação da multa de ofício no caso de apresentação de notas fiscais fictícias.<sup>66</sup>

Para aplicação da multa qualificada, deverá o Fisco, minuciosamente, justificar e comprovar o intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte.<sup>67</sup>

Muito bem, definidos os conceitos de multas moratória, punitiva (de ofício ou isolada), agravada e qualificada, cabe, nesse momento, iniciar um complexo debate, de extrema atualidade, sobre a possível cumulação de tais multas.

Ainda que as expressões supra elucidadas, muitas vezes, sofrem de atecnia, para fins de manter uma premissa metodológica, iremos utilizá-las como ponto de partida, referindo-se a multa de ofício, quando for infração a obrigação principal, e a multa isolada, quando a deveres instrumentais. As demais são multas derivadas destas: a agravada, em razão de reincidência das infrações já sancionadas pelas multas isoladas ou de ofício; e a qualificada, pela presença do elemento subjetivo dolo e, por consequência, de sua tipificação também no direito penal.

### **3.2. Caráter acessório das multas**

Tratamos as multas como consequência atribuída pela norma sancionatória ao sujeito infrator de uma obrigação tributária. Nessa linha, a sanção é apresentada como norma secundária, exigindo, necessariamente, a norma primária que lhe antecede.

Partimos da premissa de que tanto nos casos das infrações fiscais, cujo pressuposto seja a arrecadação do tributo, como nos de crimes fiscais materiais, a validade (ou existência) do tributo deve ser levada em consideração no momento da prática da conduta até a determinação da penalidade. Na ordem tributária,

---

<sup>66</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.<sup>a</sup> Câmara/ 1.<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo 15868.720090/2012-78, Acórdão 2301-004.543, sessão 08.03.2016, Rel. JOAO BELLINI JUNIOR, p. 01.

<sup>67</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.<sup>a</sup> Câmara/ 1.<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo 15956.000380/2008-26, Acórdão 2301-004.396, sessão 09.12.2015, Rel. JOAO BELLINI JUNIOR, p. 02.

sendo o tributo o núcleo significativo convergente de todas as demais estruturas normativas, a norma sancionatória também a ele está vinculada intrinsecamente, ainda que de modo abstrato tendo em vista as hipóteses de não-incidência por quaisquer das razões admitidas pelo sistema (imunidade, isenção, etc.).

Isso permite concluir que mesmo existindo todos os elementos do tipo infracional no instante em que a ação ou omissão é praticada, mas, por decorrência de outras repercussões tributárias, o tributo seja declarado indevido, cai, por fato superveniente, os elementos do fato típico e, logo, descabe a sanção. No caso concreto ou em controle difuso, o Estado, em face da posição assumida pelo Poder judiciário em prol da invalidade ou improcedência da cobrança tributária (obrigação principal), perde o direito de sancionar o agente, em direito tributário ou penal, justamente porque inexistente mais razão de ser da repreensão.

Dito em outras palavras, a regra sancionatória é norma acessória, que pressupõe a existência e validade da regra primária (tributo). Se inexistente tributo, evidentemente não houve ação ou omissão contrária ao recolhimento pretendido, porque indevido ou sem fundamento de validade. Na mesma linha de que o acessório segue o destino do principal, descabe afirmar, nos casos de infração à obrigação principal ou em crimes materiais, em positividade da norma secundária (sancionatória) se a primária é insubsistente.

Dito isso, entre o direito material tributário e a sanção, existe uma correlação lógica de modo a instaurar uma relação de acessoriedade entre a norma secundária e a primária. E esta posição doutrinária implica na máxima de que o acessório segue o principal e todas as consequências decorrentes dela.

A importância dessa premissa se mostra no julgado abaixo, quando, em face à insubsistência da obrigação tributária, a multa é inadmitida:

PERIODICIDADE NA ENTREGA DA DCTF PELO CRITÉRIO DE RECEITA BRUTA. RECEITAS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. EXTENSÃO DO CONCEITO NÃO CONCEBÍVEL. As receitas geradas por equivalência patrimonial, por não serem decorrentes da atividade fim (objeto social) da pessoa jurídica não fazem parte do conceito para receita bruta e faturamento, mormente, não podem entrar no cômputo do valor para definição da periodicidade da entrega da DCTF, se mensal ou semestral, não sendo possível a aplicação do conceito trazido pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que inclusive foi revogado pela Lei nº

11.941, de 27 de maio de 2009, após ter sido declarado inconstitucional pelo Excelso Pretório. MULTA. ENTREGA DA DCTF FORA DO PRAZO NORMATIVO. NÃO CABIMENTO. O contribuinte entregou a DCTF Semestral dentro do prazo normativo. Contudo, pelos sistemas da Receita Federal do Brasil constando como pendência a não entrega da DCTF Mensal, obrigou o contribuinte a cumprir a pendência, pela entrega fora do prazo normativo da obrigação acessória, o que lhe acarretou a multa pelo atraso. Contudo, como a obrigatoriedade da entrega da DCTF Mensal não possui fundamento, sua multa também não pode perseverar - o acessório segue o principal. Os dados declarados pela DCTF Semestral se mostram válidos e cumprem o objeto normativo que, declarados no prazo legal supre por completo o objeto da DCTF Mensal.<sup>68</sup>

A ausência de fundamento da obrigação qualificada pela norma sancionatória implica, necessariamente, na impossibilidade de aplicação da multa. Para se ter o fato típico do descumprimento da obrigação tributária, o direito pressupõe norma de direito material válida. Inexistindo esta, torna-se impossível o seu descumprimento, faltando ao fato-infracional um dos elementos do fato típico.

### **3.3. Tipos sancionatórios não-pecuniários: atos de polícia administrativa**

Poder de Polícia é a faculdade do Estado estabelecida em lei cujo objetivo é preservar o interesse público. Trata-se de limitação administrativa à liberdade e à propriedade para evitar comportamentos danosos do particular ao conjunto dos valores que mantém a sociedade em ordem. Assim, só há poder de polícia onde exista livre iniciativa que, por sua vez, será limitada, restringida ou condicionada na medida em que há um interesse coletivo a ser perseguido. Neste caso, na ponderação dos valores, a livre iniciativa deve ceder espaço à realização do interesse público subjacente. É o que se depreende, em outras palavras, de Paulo de Barros Carvalho:

‘Poder de polícia’ consiste na possibilidade do Estado praticar atividades condicionantes da liberdade e da propriedade dos seus administrados, em nome de interesses coletivos. (...) Objetivando proteger tais interesses, o funcionamento de algumas atividades requer autorização administrativa, o que implica controle e fiscalização.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.ª Seção de Julgamento/ 2.ª Turma Especial, Processo 16327.000427/2010-45, Acórdão 1802-002.123, sessão 09/04/2014, Rel. NELSO KICHEL, p. 01.

<sup>69</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.



Os tipos sancionatórios não-pecuniários são atos de polícia frutos dessas prerrogativas da Administração, sendo legítimos apenas quando admitidos em lei, cumprindo-a, e, cumulativamente, quando não caracterizem desvio de função do próprio ato de polícia ou de outros atos da Administração Pública.

O uso dos atos de poder de polícia como sanção política vem se tornando cada vez mais frequente no contexto sancionatório e deve ser objeto de estudos mais aprofundados tanto da doutrina quanto da jurisprudência.

A jurisprudência dos tribunais superiores, em diversas situações, reforça que as penas não-pecuniárias são inviáveis como sanção política ou meio coercitivo indireto para o pagamento de tributos. É o entendimento consolidado na súmula n. 323 do STF, sendo “inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. A sanção política nada mais significa do que o desvio de função do ato de polícia que, ao invés de perseguir o interesse social subjacente ao ato, é desvirtuado para fins de cobrança de outros valores devidos pelo contribuinte. Segundo Bim:<sup>72</sup>

a constante nas sanções políticas é a utilização de meios diversos, sempre restritivos ou impeditivos de aquisição de algum direito, que impeçam ou dificultem a atividade do contribuinte para obrigá-lo a pagar o tributo. O meio é variável, mas o fim é constante: garantir o adimplemento fiscal.

Ora, os meios de cobranças das dívidas fiscais possuem procedimento próprio no direito tributário e não justificam o uso do poder de polícia, privativo da livre-iniciativa, em nome do interesse público do simples intuito arrecadatório. O Fisco, para arrecadar, tem que seguir o procedimento vinculado em lei para tanto: *lançamento*. Descabe ao Estado modificar tal meio constitutivo de direitos e obrigações, principalmente utilizando-se de medidas que afetem os direitos individuais dos contribuintes, tais como a liberdade de ir-e-vir, a livre iniciativa, a livre concorrência, a liberdade de associação, dentre outros.

---

<sup>72</sup> BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no estado de direito: violação ao substantive due process of Law. In: ROCHA, V. DE O. *Grandes Questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 67-92.

As sanções políticas são inconstitucionais, infringindo num só tempo os direitos fundamentais de propriedade (artigo 5º, inciso XXII, CF), a liberdade, especialmente a garantia do livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (artigo 5º, inciso XIII, CF); a livre iniciativa (artigo 170, caput, CF); e o livre exercício de qualquer atividade econômica (artigo 170, §º único). No plano procedimental, também fere o princípio do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV, CF), uma vez que o Fisco impede, com a coerção, o acesso do sujeito passivo aos mecanismos do processo administrativo ou judicial (execução fiscal).

Os atos de polícia mais comuns em direito tributário são a apreensão de mercadoria e perdimento de bens. Vamos a um estudo mais profundo sobre eles.

### **3.3.1. Apreensão de mercadoria**

A apreensão de mercadoria é ato de polícia praticado pelo Fisco de caráter sancionatório não-pecuniário. A controvérsia deste tema toca os limites da atuação do Estado quando no seu exercício deste poder de polícia administrativo, usando da apreensão de bens do sujeito passivo como meio coercitivo indireto de cobrança de tributos.

Já vimos que a atividade fiscalizatória procedida pelo Fisco deve ser exercida segundo padrões estabelecidos pela legislação tributária. A competência e os poderes de polícia das autoridades administrativas para apreender bens estão adstritos aos regramentos estipulados especialmente nos artigos 194 a 200 do CTN. Assim, a despeito de discricionária, as competências fiscalizatórias das autoridades fiscais são admitidas na exata medida da lei, isto é, na proporção em que o legislador considerar necessária para o eficiente exercício das atividades de fiscalização e arrecadação, considerando as peculiaridades de cada tributo administrado.

Inferre-se, a partir daí, que a especificidade presente para cada tributo tornou necessária a existência de legislações específicas para cada um destes, o que, em contrapartida, inexistente, em nível nacional, uma legislação que norteie a relação fisco-contribuinte no âmbito das apreensões, a qual possa tratar de assuntos

diversos, dentre os quais os limites da atividade de fiscalização, evitando dubiedade de entendimentos e coibindo abusos, quer do contribuinte, quer do Fisco.

Importando, portanto, o poder de polícia tributário em restrições a direitos individuais, a sua utilização não deve ser excessiva ou desnecessária, ultrapassando os limites legais assinalados para o campo de seu exercício. Em caso de atuação fora da lei ou excedendo-a, configure-se o “abuso de poder” por parte do Fisco.<sup>73</sup>

A apreensão de mercadorias, neste sentido, somente é admissível para que se apure o *quantum* devido e o impute a alguém, ou seja, até que se identifique o sujeito passivo da relação tributária e lavre-se o auto de infração. Feita a prova da posse legítima das mercadorias, devem ser estas liberadas. Do contrário, estará caracterizado o uso da apreensão com instrumento coercitivo na cobrança de tributo, configurando sanção política. Voltaremos ao assunto mais adiante.

### 3.3.2. Perdimento de bens

A segunda hipótese de sanção punitiva não-pecuniária no contexto sancionatório é o perdimento de bens. Como espécie de penalidade, a pena de perdimento de bens ou mercadorias encontra amparo constitucional no artigo 5, incisos XLV e XLVI, alínea “b” da CF/88. Por outro lado, inadmiti que seja feito de forma aleatória. Atem-se aos demais parâmetros constitucionais e, em especial, ao princípio da proibição de tributo com efeito de confisco. Para Balleiro,<sup>74</sup> os tributos confiscatórios são aqueles que: “absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem exercício de atividade lícita e moral”

Trata-se de matéria a ser estabelecida pelo legislador ordinário, detalhando os limites desse ato ao Fisco. De todo modo, a pena de perdimento deve ter respaldo legal e obedecer ao procedimento administrativo em que se oportunizou à impetrante demonstrar sua regularidade junto à Fazenda.

---

<sup>73</sup> CRETELLA Jr., J. *Direito administrativo brasileiro*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 551

<sup>74</sup> BALLEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 7ª. ed., 1997, p.564.

Como se depreende do Art. 675 do Regulamento Aduaneiro, no contexto das importações e exportações, existe um rol de penalidades a que estão sujeitos os contribuintes: I - perdimento do veículo; II - perdimento da mercadoria; III - perdimento de moeda; IV - multa; e V - sanção administrativa. Tais modalidades são aplicáveis separada ou cumulativamente. Caberá à autoridade competente determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração e fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais. Tudo na forma da lei.

Como exemplo de perdimento de bens, vale lembrar ainda as inúmeras hipóteses enumeradas no Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/09), em seus artigos 689, 690, 691, 693, 694, 695, 696 e 697. Tais dispositivos disciplinaram a matéria no âmbito das relações do comércio internacional. Aplicada a pena de perdimento, o procedimento deve seguir os parâmetros estabelecidos nos art. 774 a 776 do Regulamento Aduaneiro. Lavra-se o auto de infração, que deve seguir acompanhado do termo de apreensão e, se for o caso, de termo de guarda fiscal. Aplicada a pena de perdimento, deve-se apurar qualquer irregularidade mediante processo administrativo fiscal a ser instaurado nos moldes do exposto no Decreto 70.235, de 06 de março de 1972.

De acordo com o Art. 689 do Regulamento aduaneiro, aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:

- I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;
- II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;
- III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;
- IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;
- V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;<sup>75</sup>

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

IX - estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova do pagamento dos tributos aduaneiros;

X - estrangeira, exposta à venda, depositada ou em circulação comercial no País, se não for feita prova de sua importação regular;

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;<sup>76</sup> (...)"

O § 1o desse enunciado dispõe ainda que a pena de perdimento se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. A aplicação da multa não impede a apreensão da mercadoria no caso de ela não possuir licença de importação, ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território aduaneiro. Havendo multa, após a instauração do processo administrativo para aplicação da multa, será extinto o processo administrativo para apuração da infração capitulada como dano ao Erário

Analisando o art. 689 do Regulamento Aduaneiro, verifica-se que a lei cria verdadeira presunção legal que tipifica uma infração e sua consequente penalidade (sanção). Inexiste uma presunção *hominis* como a princípio dá a parecer. A norma (presunção legal de tipo sancionatório) produzida pelo legislador, em verdade, tipifica no antecedente uma infração do contribuinte e, no consequente, sua correspondente penalidade. Determina o que a lei considera suficiente para caracterizar o fato-típico sancionador. Não sendo presunção *hominis*, não estamos naquela discussão de ser ou não aplicável a regra geral do 148 do CTN e, por outro lado, não caberá ao aplicador juízo de discricionariedade, no sentido próprio da palavra. Pelo contrário, sendo o lançamento/auto de infração ato vinculado, cabe

<sup>75</sup> § 3º-A. O disposto no inciso VI do caput [VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado] inclui os casos de falsidade ideológica na fatura comercial. (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

<sup>76</sup> § 4º Considera-se falsa declaração de conteúdo, nos termos do inciso XII, aquela constante de documento emitido pelo exportador estrangeiro, ou pelo transportador, anteriormente ao despacho aduaneiro.

ao Fisco manter-se nos estritos termos do tipo elaborado, ainda que este traga palavras/conceitos abertos. Caso o Fisco aplicar a lei, ou melhor, o tipo como ele está lá presumido pelo legislador. Sendo assim, construindo a norma geral e abstrata do caso, ficaríamos com esta fórmula normativa:

Antecedente: Se ocorrer ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, presumindo-se esta última em toda operação de comércio exterior onde não há comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados;

Consequente: Então deve-ser aplicada a pena de perdimento da mercadoria, por configurar dano ao Erário.

No fundo, o legislador já se antecipou ao intérprete do caso concreto, dando indicações do que ele quer que seja feito. Dentre estas, destaco o fato de que o § 6º do art. 689 fala em "não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados" para caracterizar a "interposição fraudulenta de terceiros". Do termo "não-comprovação" podemos entender o caráter "relativo" desta presunção de modo que cabe ao Fisco dar a oportunidade de prova em contrário a todos os sujeitos mencionados na norma (sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação), a depender da operação.

Note-se, ainda, a problemática dos conceitos usados pelo legislador para tipificar, tais como "fraude" ou "simulação", de modo que figuram como cláusulas em abertos para o aplicador do direito. Como se dá a fraude? Quais as formas? Isso será objetivo do intérprete autêntico. O legislador trouxe conceito aberto para justamente o aplicador inserir tudo aquilo que seja dado como "fraude" ou "simulação". Todavia, na forma como dispostos no regulamento aduaneiro, os termos são tão amplos e indeterminados que se constituem praticamente em ausência de tipo. Para alguns autores, os conceitos abertos são inadequados; para outros, são a única forma de se positivar tais tipos normativos. Em outras palavras, o tipo cerrado impede a aplicação do direito em face da complexidade e multiplicidade de aspectos a serem considerados, principalmente em situações como esses casos aduaneiros. Por outro, traz segurança, aplicação isonômica e parâmetros para o aplicador e para o contribuinte. Tipos demasiadamente abertos

fazem o caminho oposto e, no campo sancionatório, contradizendo os ditames superiores da Constituição. Qual a solução? Nem um nem outro, mas o equilíbrio.

A propósito, a realidade mostra isso. A dificuldade típica e o tratamento desigual para contribuintes na mesma situação são verificadas em julgados a respeito do Decreto-Lei 37/1966. O Tribunal Federal da 3ª região, ao julgar sobre o tema, aplicou a pena de perdimento uma vez constatada a inidoneidade da fatura comercial apresentada para promover o despacho aduaneiro, assim como de indícios de subfaturamento daquelas, utilizadas pelo Fisco para a aplicação da pena de perdimento. É o julgado:

MANDADO DE SEGURANÇA - ADUANEIRO - CONSTATAÇÃO DE FALSIDADE DA FATURA COMERCIAL UTILIZADA PARA PROMOVER O DESPACHO ADUANEIRO - INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO - PENA DE PERDIMENTO - DECRETO-LEI 37/66, ARTIGO 105, INCISOS VI E XI - AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

1. Configura-se legítima a imposição da pena de perdimento das mercadorias importadas pela apelante, uma vez que lastreada no Decreto-lei 37/66, artigo 105, incisos VI e XI, diante da constatação de inidoneidade da fatura comercial apresentada para promover o despacho aduaneiro, assim como de indícios de subfaturamento daquelas.

2. Havendo indícios de fraude ou simulação em operações de comércio exterior, cabe à autoridade alfandegária adotar as providências tendentes a coibir tais práticas, providenciando a pertinente fiscalização. Ademais, a pena aplicada tem respaldo legal e obedeceu a procedimento administrativo em que se oportunizou à impetrante demonstrar sua regularidade junto à Secretaria da Receita Federal.

3. A tese ventilada pela apelante segundo a qual teria ocorrido cerceamento de defesa por ter a Alfândega deixado de comunicar o importador a suposta irregularidade, nos moldes do artigo 45 e 46 da IN/SRF 69/96, seguramente não goza de qualquer respaldo jurídico, tendo em vista que tal comando normativo refere-se ao procedimento para caracterização do abandono da mercadoria, o que não é o caso dos autos, em que se discute a legalidade da imposição da pena de perdimento ante a constatação de irregularidades no procedimento de despacho aduaneiro.

4. Apelação improvida.<sup>77</sup>

Já o Superior Tribunal de Justiça entendeu aplicar a hipótese de subfaturamento de mercadoria importada apenas a pena de multa (art. 108 do Decreto-Lei 37/1966), não sendo o caso de pena de perdimento (art. 105, VI):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PENA DE MULTA PREVISTA NO ART. 108 DO DECRETO-LEI 37/1966.

<sup>77</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Apelação cível n° 220475/SP. Apelante: Velox Importadora e Exportadora LTDA. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal LAZARANO NETO. São Paulo, 27 de agosto de 2009. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

É aplicável a pena de multa (art. 108 do Decreto-Lei 37/1966) – e não a pena de perdimento (art. 105, VI) – na hipótese de subfaturamento de mercadoria importada. A pena de perdimento incide nos casos de falsificação ou adulteração de documento necessário ao embarque ou desembaraço da mercadoria. A de multa, por sua vez, destina-se a punir declaração inexata de valor, natureza ou quantidade da mercadoria importada. Precedentes citados: AgRg no REsp 1.341.312-PR, Segunda Turma, DJe 8/3/2013; e REsp 1.242.532-RS, Segunda Turma, DJe 2/8/2012.<sup>78</sup>

Não bastassem os problemas de tipicidade e de efeito confiscatório do bem na aplicação desmedida da pena de perdimento, cumpre ainda falar-se no princípio da proporcionalidade a ser considerado neste tocante. Verifica-se que a pena de perdimento configura uma das penalidades não-pecuniárias mais severas no ambiente tributário. Deve, portanto, ser aplicado em situações extremas que mereçam esse tipo de intervenção, justamente porque existe um interesse público a se sobrepor o direito de propriedade do contribuinte (segurança, saúde, etc).

Nesta medida, vale colacionar o julgado abaixo que entendeu impertinente a pena de perdimento quando há o simples erro no enquadramento do Regime de Admissão Temporária a que se sujeita a embarcação. É o julgado:

REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA COM SUSPENSÃO TOTAL DE TRIBUTOS. EMBARCAÇÃO CIVIL ESTRANGEIRA USADA: SUPOSTO DESVIO DE FINALIDADE. OCULTAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO POR MEIO DE SIMULAÇÃO. IMPOSIÇÃO DE PENA DE PERDIMENTO: DESCABIMENTO. SUBSTITUIÇÃO PELA MULTA DE 1% DO VALOR ADUANEIRO DO BEM (ART. 737 DO DECRETO 6.759/2009): IMPOSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO. PERICULUM IN MORA DEMONSTRADO. LIBERAÇÃO DA EMBARCAÇÃO MEDIANTE DEPÓSITO DOS TRIBUTOS E MULTAS DEVIDOS: POSSIBILIDADE. 1. O Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária com suspensão total de tributos somente é aplicável a bens e veículos que ingressam no país, tendo como proprietários não residentes no Brasil, sem a finalidade de importação ou de uso comercial, e apenas durante o período em que seu proprietário permanecer no país, vedada a sua utilização, ainda que a título gratuito, nos períodos em que o proprietário estiver ausente do país. 2. Assim sendo, se o suposto proprietário da embarcação, por qualquer motivo que seja, não chegou a entrar no país, a sua utilização por amigos e/ou terceiros residentes no Brasil, durante o período de Admissão Temporária, com fundadas suspeitas de finalidade comercial, caracterizam desvio de finalidade que autorizaria, em tese, a readequação do regime para Admissão Temporária com suspensão parcial de tributos proporcional ao tempo de permanência do bem no país. 3. No entanto, o errôneo enquadramento do Regime de Admissão Temporária a que se sujeita a embarcação não justifica a imposição da pena de perdimento com base em ausência de licença de importação (art. 23, I e IV, do Decreto-Lei

---

<sup>78</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.240.005/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministra ELIANA CALMON. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 05 novembro 2013. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201100421311&dt\\_publicacao=17/09/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100421311&dt_publicacao=17/09/2013)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

n. 1.455/76 c/c art. 105, X, do Decreto-Lei n. 37/66 e c/c art. 27 da Portaria DECEX n. 8/1991), nem tampouco com base em configuração de fraude ou simulação na importação se, a toda evidência, a intenção do proprietário do bem não era importá-lo, mas apenas legitimar sua estada temporária no Brasil. 4. Constitui um paradoxo afirmar, ao mesmo tempo, que é vedada a importação de uma mercadoria usada (cf. art. 27 e § 1º da Portaria DECEX n. 8/1991), e impor uma pena de perdimento a essa mesma mercadoria por ter ela sido depositada em território nacional sem prova de sua regular importação. 5. De mais a mais, o art. 33 da Lei 11.488/2007 estabeleceu pena mais branda (multa) para a interposição fraudulenta de terceiros, sem ressaltar a possibilidade de aplicação concomitante de outras penas já previstas em lei. Assim sendo, não se justifica mais a decretação do perdimento do bem unicamente com base nesse fundamento. (AC 0015301-26.2008.4.01.3400/DF, Rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 p.1190 de 28/03/2014; REsp 1144751/DF, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJe 15/03/2011). 6. Inadmissível a relevação da pena de perdimento mediante o pagamento de multa de 1% (um por cento) do valor aduaneiro do bem, nos termos do art. 737 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759, de 05 fev 2009), se existem, no caso concreto, indícios de que a infração detectada pela autoridade alfandegária resultou em falta ou insuficiência do recolhimento de tributos federais. 7. É direito do contribuinte depositar, em juízo, o valor da penalidade e/ou dos tributos objeto de controvérsia, providência essa que, ao mesmo tempo, resguarda o interesse do Fisco. (REsp 1105931/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 16/12/2010, DJe 10/02/2011 e AG 0059168-79.2011.4.01.0000/DF, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.940 de 01/03/2013). 8. O periculum in mora autorizador da concessão da antecipação de tutela advém do fato de que a apreensão do iate não constitui garantia imprescindível do pagamento de eventuais dívidas para com o Fisco e implicará em deterioração do bem estacionado e sem uso, assim como em pagamento de vultosos e desnecessários valores para manutenção e armazenagem do bem enquanto durar a demanda judicial. 9. Agravo de instrumento a que se dá parcial provimento, para autorizar a liberação da embarcação “BIG ARON” e sua partida para o exterior, condicionada tal liberação ao depósito prévio, em juízo, do valor dos tributos proporcionais que teriam incidido caso a embarcação “BIG ARON” tivesse sido enquadrada no Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária com suspensão parcial de tributos, assim como de eventuais multas que a autoridade alfandegária entender cabíveis.<sup>79</sup>

Nessa linha, verifica-se que o perdimento é desproporcional à conduta ilícita qualificada. A discricionariedade do poder de polícia no caso de perdimento deve atentar-se não só aos parâmetros expressos da lei, mas, principalmente, aos ditames constitucionais da individualização da pena e da proporcionalidade.

Apresentadas as diferentes sanções pecuniárias ou não e os diversos casos de multa, cumpre agora percorrer o tema das competências para a sua imposição.

---

<sup>79</sup> BRASIL, Tribunal Regional Federal (1. Região). Agravo de Instrumento n° 0049266-97.2014.4.01.0000-BA. Agravante: Tango Bravo Maritime LTDA. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal REYNALDO FONSECA. Brasília, 18 de novembro de 2014. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

#### 4. TIPOS DE COMPETÊNCIAS E MULTAS

Competência é matéria preliminar para se pensar na positivação da norma jurídica. Nas multas, isso não mudará, uma vez ser fundamental conhecer, no processo de positivação, todos os agentes autênticos para expedir a norma sancionatória.

Nessa linha, observada a hierarquia das normas, percebe-se que a competência atinente as multas são múltiplas, devendo o intérprete percorrer desde a ponência da lei a até a aplicação das normas individuais e concretas sancionatórias.

Por isso mesmo, este capítulo é dedicado a diversas competências envolvidas no processo de positivação das multas. De início, será determinada a competência legislativa em face das diferentes funções das sanções tributárias, considerando os papéis determinados na Constituição. Nela, encontra-se a competência regulatória (material), tributária (formal) e extrafiscal. Feita uma abordagem mais geral, passaremos a examinar a competência para instituir multas fiscais e, em seguida, a competência para exonerar tais sanções tributárias. Nesse último tópico, faremos a distinção entre as situações de exoneração geral e abstrata, por anistia ou por remissão, e de exoneração individual e concreta, pela via da denúncia espontânea. Na sequência, passaremos à competência administrativa para aplicar as sanções tributárias. E, finalmente, a competência processual para executar as multas tributárias.

Com isso, pretendemos percorrer as principais considerações a respeito do tema das competências em matérias das multas fiscais, sob um olhar doutrinário denso e, acima de tudo, jurisprudencial.

##### **4.1. Competência legislativa em face das diferentes funções das sanções tributárias**

Sabemos que as infrações fiscais podem ter consequência em diversas ordens jurídicas, a saber, na esfera administrativo-tributária e penal. A competência legislativa sobre infrações fiscais na esfera administrativo-tributária

acompanha plenamente a esfera da competência tributária, competindo, a depender do caso, a União, aos Estados e ao Distrito Federal ou aos Municípios traçar as sanções fiscais relacionadas ao contexto de seus respectivos tributos.

Já no campo penal, a competência é exclusiva da União na forma do artigo 22, inciso I, da CF/88. Assim, é apenas dela a competência para criar crimes e dar-lhes efeitos penais. Os crimes tributários são todos do tipo doloso como vistos. Logo, serão necessariamente originários dos tipos infracionais subjetivos tributários. É esfera jurídica que protege bens jurídicos diferentes. O fato de o direito penal assumir para fins penais as condutas típicas subjetivas dolosas não retira desse campo as imposições de competência legislativa tributária. Dito de outro modo, os demais Entes políticos poderão perfeitamente disciplinar, por leis próprias, as infrações subjetivas tributárias referentes aos seus tributos, quando limitada a sua repercussão à esfera administrativa tributária.

#### **4.1.1. Competência regulatória (material), competência tributária fiscal e extrafiscalidade (formal)**

A *competência legislativa tributária* é o poder de legislar sobre tributos, constituindo-os, alterando-os ou extinguindo-os. É competência reconhecidamente fiscal, pois está na Constituição discriminada minuciosamente nos artigos 145 e seguintes, delimitando-se seja em termos afirmativos, como nos artigos 153, 155 e 156, seja em termos negativos, ora como imunidades, no artigo 150, VI, ora como princípios, no artigo 150.

Ao lado da competência legislativa tributária caminha outra chamada *competência regulatória tributária*. Esta, menos evidente nos estudos doutrinários,

está também disposta no Texto Maior nos artigos 21,<sup>80</sup> para a União, e 23,<sup>81</sup> para a União, os Estados e os Municípios.

---

<sup>80</sup> Competência da União: Art. 21. Compete à União: I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais; II - declarar a guerra e celebrar a paz; III - assegurar a defesa nacional; IV - permitir, nos casos previstos em lei complementar, que forças estrangeiras transitem pelo território nacional ou nele permaneçam temporariamente; V - decretar o estado de sítio, o estado de defesa e a intervenção federal; VI - autorizar e fiscalizar a produção e o comércio de material bélico; VII - emitir moeda; VIII - administrar as reservas cambiais do País e fiscalizar as operações de natureza financeira, especialmente as de crédito, câmbio e capitalização, bem como as de seguros e de previdência privada; IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social; X - manter o serviço postal e o correio aéreo nacional; XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95:) XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95:) b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos; c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária; d) os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território; e) os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros; f) os portos marítimos, fluviais e lacustres; XIII - organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público e a Defensoria Pública do Distrito Federal e dos Territórios; XIV - organizar e manter a polícia civil, a polícia militar e o corpo de bombeiros militar do Distrito Federal, bem como prestar assistência financeira ao Distrito Federal para a execução de serviços públicos, por meio de fundo próprio;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) XV - organizar e manter os serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia de âmbito nacional; XVI - exercer a classificação, para efeito indicativo, de divisões públicas e de programas de rádio e televisão; XVII - conceder anistia; XVIII - planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações; XIX - instituir sistema nacional de gerenciamento de recursos hídricos e definir critérios de outorga de direitos de seu uso; XX - instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos; XXI - estabelecer princípios e diretrizes para o sistema nacional de viação; XXII - executar os serviços de polícia marítima, aeroportuária e de fronteiras; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) XXIII - explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições: a) toda atividade nuclear em território nacional somente será admitida para fins pacíficos e mediante aprovação do Congresso Nacional; b) sob regime de permissão, são autorizadas a (1) comercialização e a (2) utilização de radioisótopos para a pesquisa e usos médicos, agrícolas e industriais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006) c) sob regime de permissão, são autorizadas a (1) produção, (2) comercialização e (3) utilização de radioisótopos de meia-vida igual ou inferior a duas horas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006) d) a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006) XXIV - organizar, manter e executar a inspeção do trabalho; XXV - estabelecer as áreas e as condições para o exercício da atividade de garimpagem, em forma associativa.

<sup>81</sup> Competência comum entre os Entes Federativos: Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público; II - cuidar da saúde e assistência pública, da proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência; III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos; IV - impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de obras de arte e de outros bens de valor histórico, artístico ou cultural; V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência; VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; VII - preservar as florestas, a fauna e a flora; VIII - fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar; IX - promover programas de construção de moradias e a melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico; X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores

É somente com a somatória das competências tributárias *legislativa e regulatória* que o legislador tem em si a autorização de exercer a extrafiscalidade para fins de constituição ou aumento de tributos e, ainda mais, para a determinação das infrações e as consequências penalizadoras. Como para tudo no âmbito tributário, é fundamental ter a competência, ou seja, ter a autorização constitucional para legislar e alcançar o patrimônio do particular, trazendo-o para o Estado. Quando se trata de extrafiscalidade, há de se dar um passo além da competência legislativa, esta pressuposta, exigindo-se também a competência regulatória. A soma das competências, por si só, ainda não autoriza esta manipulação de tributos, pois esta ainda deve se justificar pelas exigências sociais concretas. Sendo assim, a extrafiscalidade só se justifica por um valor que está sendo perseguido pela via arrecadatória objetivando ajustar a realidade aos fins e propósitos da norma. Inverte-se a lógica de modo que o dinheiro nos cofres públicos é um mero efeito secundário da tributação. O que se quer alcançar ou regular com o tributo ou a sanção é o fim último ou primário da norma extrafiscal tributária. O valor que se busca é a *ratio legis* da norma e, como tal, é a finalidade que se deve encontrar toda vez que a cobrança se põe.

Ora, transportado este pensamento para o campo das multas veremos que o mesmo raciocínio sobre a extrafiscalidade deve ser aplicado pelo legislador na criação das hipóteses jurídicas. Já vimos que a pena, no direito penal brasileiro, possui caráter de retribuição geral, para a sociedade, e especial, para o autor da infração, além de atuar de forma preventiva (geral e especial) para fins de garantir a estabilização das expectativas sociais. Essas diferentes funções da sanção exigem que, no âmbito da competência, mais do que competência tributária (formal), o fundamento de validade da instituição de uma multa deve observar, ainda, o caráter regulatório (material) e extrafiscal desta.

---

desfavorecidos; XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios; XII - estabelecer e implantar política de educação para a segurança do trânsito.

Dizendo de outro modo, toda multa, em face da sua *ratio legis preventiva*, é norma indutora que se utiliza do contexto tributário para reforçar um determinado comportamento. Servem, portanto, como:

(...) instrumentos de que se vale o legislador para conduzir, por indução, o comportamento dos contribuintes, gerando estímulos positivos ou negativos, conforme o contribuinte incorra, ou não, na hipótese prevista em lei.<sup>82</sup>

O texto supra trata de definição do Prof. Luís Eduardo Schoueri sobre norma indutora. Aproveitando desses dizeres para o campo sancionatório, depreende-se deste enunciado que *toda multa é norma de indução*, estimulando os contribuintes a cumprir, ou não, a hipótese prevista no direito material tributário. Sobre o tema, vale lembrar ainda que Geraldo Ataliba apresenta a possibilidade de sanção-prêmio. Para o autor, a sanção como reação da ordem jurídica:

não quer dizer que toda sanção seja uma punição, toda sanção seja um castigo, toda sanção seja aflitiva, toda sanção seja desagradável. A sanção pode ser um prêmio.<sup>83</sup>

Sendo assim, a matéria de competência no âmbito das multas exige que o intérprete extrapole o simples conhecimento das regras de competências tributárias para pensar a matéria de forma sistematizada, conforme os estímulos que a tipificação infracional requer e de acordo com as bases legislativas regulatórias subjacente a toda atividade legislativa.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes<sup>84</sup> enaltece a importância das competências regulatórias ao determinar que: “as Pessoas Políticas não podem manejar seus tributos para influir na prática de condutas que não se incluam na sua competência regulatória”. Assim, no campo das multas, a competência legislativa também depende e requer competência regulatória, funcionando esta como alicerce para a atuação da primeira.

---

<sup>82</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro : Forense, 2005, p. 351.

<sup>83</sup> ATALIBA, Geraldo. Curso de Especialização em Direito Tributário (Aulas e Debates). In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). VI Curso de Especialização em Direito Tributário – Notas taquigráficas das aulas e debates. V. II. São Paulo, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 747.

<sup>84</sup> SANTOS MENDES, Guilherme Adolfo dos. *Extrafiscalidade – análise semiótica*. Tese de doutorado. Universidade de São Paulo : São Paulo, 2009.

Ao tratar sobre extrafiscalidade das normas tributárias, Luís Flavio Neto propõe que a matéria competencial seja pensada formando-se uma equação de duas espécies de normas constitucionais sobre competência. Leia-se:

decorre ser indispensável a cumulação de duas espécies de normas constitucionais de competência, que legitimam ou infirmam a intervenção do legislador por meio do tributo: (i) normas de competência tributária (competência formal), na qual se analisa a espécie tributária utilizada como instrumento; (ii) normas de competência regulatória (competência material).<sup>85</sup>

O autor exemplifica a forma de raciocinar esta somatória de competências, formadora da própria atuação extrafiscal:

São conferidas competências materiais privativas à União pelo art. 22 da Constituição. Assim, por exemplo, somente a União detém a aptidão para enunciar normas cujo conteúdo material seja o “comércio exterior” (inciso VIII). Estados, Distrito Federal e Municípios, portanto, são incompetentes para legislar quanto às questões de mercado externo. O Texto Constitucional não delimita quais as modalidades de medidas capazes de influenciar o mercado externo seriam privativas à União, de modo que todas estão sob o seu âmbito de competência.<sup>86</sup>

Do mesmo modo, no campo das multas, a matéria da competência deve ser pensada de forma sistematizada. Na constituição das multas, haja vista especialmente seu caráter preventivo (geral e especial), é indispensável a cumulação de, pelo menos, duas espécies de normas constitucionais de competência: (i) normas de competência regulatória (competência material) (ii) normas de competência tributária fiscal e/ou extrafiscal (competência formal).

Havendo compatibilidade entre competência regulatória e legislativa, outro ponto ganha destaque: as funções de fiscalidade e de extrafiscalidade no âmbito das normas sancionatórias, especialmente nas multas. Seria possível considerar caráter extrafiscal nas multas? É o que veremos.

Para exemplificar o que acabamos de afirmar, vale mencionar o caso das multas moratórias. As multas moratórias, além de garantidoras da justa indenização, funcionam de modo preventivo, inibindo a continuidade das

---

<sup>85</sup> NETO, Luis Flavio. A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS DE MODERNIZAÇÃO DO SISTEMA DE SAÚDE: INCENTIVOS DE ICMS À IMPORTAÇÃO DE APARELHOS MÉDICO-HOSPITALARES. ITEM 2.

<sup>86</sup> NETO, Luis Flavio. A tributação como instrumento de políticas de modernização do sistema de saúde: incentivos de ICMS à importação de aparelhos médico-hospitalares. In HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação na saúde. Ribeirão Preto: Altai, 2013, p. 123-148.

condutas. A sanção moratória previne de modo geral as ações de todos os jurisdicionados ao servir de norma indutora para o cumprimento dos prazos de pagamento do direito tributário. Ao ser aplicada e sentida no bolso pelo agente infrator, desestimula, de forma específica e individualmente, a reiteração da conduta pelo sujeito infrator. Por isso mesmo, é que, em termos quantitativos, deve ser bem formulada a ponto de fazer cumprir com esta função e, logo, “não valer a pena” o pagamento a destempo. Aliás, este pensamento econômico está por trás da grande maioria dos contribuintes infratores e, por isso mesmo, é fundamental a justa-medida desta indenização ao se fixar na lei os critérios indenizatórios e de repreensão.

Vale observar, ainda, que em algumas jurisprudências é possível verificar a separação das competências tributárias de acordo com a obrigação tributária a que remete. Sendo assim, teríamos a competência fiscal, voltada para a previsão de multas sancionadoras do descumprimento da obrigação principal, e a extrafiscalidade, cujo objetivo é assegurar o adimplemento dos deveres instrumentais. É o que se observa do julgado abaixo:

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA. ART. 7º DA LEI N. 10.426/2002. INCIDÊNCIA MÊS A MÊS. PRECEDENTES ANÁLOGOS. 1. Os incisos I e II do art. 7º da Lei 10.426/2002 estipulam multa de 2% ao mês-calendário por atraso no cumprimento de obrigação acessória atinente à entrega de declarações (DIPJ, DCTF, DSPJ ou DIRF). 2. A multa em questão tem caráter extrafiscal, porquanto vinculada ao descumprimento de obrigação acessória (art. 113, § 2º, do CTN), cujo objetivo é a coleta de subsídios para a fiscalização, pois a relevância da obrigação acessória, instituída como o dever de fazer ou não fazer ou de tolerar que se faça, tem o escopo de controlar o adimplemento da obrigação principal, mostrando-se, conseqüentemente, relevante para a atividade da administração tributária. 3. Os dispositivos legais de regência deixam claro que a entrega da declaração há de ser feita dentro dos prazos estipulados e a multa pelo descumprimento dessa obrigação aplicada a cada mês de atraso na sua apresentação. 4. O critério atende estritamente à finalidade da lei, sem desbordar em excesso, uma vez que está limitada ao percentual de 20% do valor total da exação declarada, limite este que evita a configuração do confisco por meio da multa. 5. Em precedentes análogos vinculados à incidência de multa tendo por base a interpretação do art. 57 da Medida Provisória n. 2.158/2001, que também remete ao termo "mês-calendário" na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, o STJ reconhece que a literalidade da lei legitima a incidência "mês a mês" da penalidade, pois não há dúvidas quanto à gradação da penalidade, o que torna inaplicável os preceitos do art. 112 do CTN. Recurso especial provido.<sup>87</sup>

---

<sup>87</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.471.701/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 26 agosto 2014. Disponível em:

A extrafiscalidade deste julgado, associada aos deveres instrumentais, não é a mais correta, na medida em que esta função também se apresenta para as obrigações principais. Afinal, poderíamos falar em multas de carácter apenas fiscal? Ou seja, seria viável que a multa tenha como única finalidade a arrecadação? Talvez para fins moratórios, a realidade seja mais próxima a esta ideia, tendo em vista que o fim da norma é justamente recuperar o que não foi pago, acrescido de um quantum a título indenizatório. Contudo, a rigor, também no âmbito moratório, a competência formal ultrapassa a mera fiscalidade para atingir a repressão e prevenção, geral e individual, via extrafiscalidade. Sendo assim, conclui-se que toda multa, na competência legislativa formal, possuirá um tanto de fiscalidade e outro de extrafiscalidade em face de suas múltiplas funções já estudadas neste trabalho.

O jurista Luís Flavio Neto, ainda quanto ao estudo sobre o instrumento de incentivo à modernização do sistema de saúde, traz um método de estudo eficaz para se pensar a matéria, definindo o fundamento de validade da norma passando-se por três estágios:

Basicamente, para se aferir a presença de elementares fundamentos de validade constitucional (competência), as normas em estudo devem ser analisadas a partir dos seguintes estágios, cuja ordem é adotada não por questões de necessária precedência, mas apenas por conveniência expositiva:

Primeiro estágio: a medida encontra fundamento de validade nas normas de competência tributária?

Segundo estágio: a medida encontra fundamento de validade nas normas de competência regulatória?<sup>88</sup>

Podemos acrescentar o terceiro estágio, referido mas não destacado autonomamente pelo autor de avaliação, no seguinte sentido:

Obviamente, as normas tributárias indutoras estão sujeitas a outros testes, a exemplo da proporcionalidade (razoabilidade, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito).<sup>89</sup>

---

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401884602&dt\\_publicacao=01/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401884602&dt_publicacao=01/09/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>88</sup> NETO, Luis Flavio. A tributação como instrumento de políticas de modernização do sistema de saúde: incentivos de ICMS à importação de aparelhos médico-hospitalares. In HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação na saúde. Ribeirão Preto: Altai, 2013, p. 135-136.

<sup>89</sup> *Idem. Ibidem.*

Percebe-se que dos três níveis de avaliação, os dois primeiros são positivos, pois olham a existência ou não de competência em sentido amplo do tributo criado. Já o terceiro, ainda no campo das competências, buscaria os limites negativos que também demarcam o fundamento de validade da regra tributária a ser inserida. E como tal figurariam tantos as imunidades como os próprios princípios constitucionais que longe estão de serem meramente programáticos ou aspirações axiológicas do constituinte originário.

Trazendo esses pensamentos para o setor das multas, em resumo, deverão ser pensadas em três níveis de sua autenticação de validade jurídica:

Primeiro estágio: a multa encontra fundamento de validade nas normas de competência tributária ou formal (sentido estrito)?

Segundo estágio: a multa encontra fundamento de validade nas normas de competência regulatória ou material?

TERCEIRO estágio: a multa encontra fundamento de validade nas demais restrições constitucionais de caráter negativos (imunidades e princípios)?

A somatória dessas três respostas vai constituir o sentido amplo da competência da regra sancionatória tributária, trazendo todos os elementos constitucionais que compõem o fundamento de validade desse especial modo de penalizar.

O terceiro estágio será tratado mais adiante no capítulo sobre princípios. Todavia, vale mencionar que as multas, como normas tributárias indutoras, devem necessariamente passar pelo crivo dos princípios constitucionais para se manterem no âmbito de seu fundamento de validade, em especial a proporcionalidade (razoabilidade, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Esses valores insculpidos na Constituição passam a formar a regra de competência de modo que, não observados, devem ser rechaçados do sistema. Mesmo na esfera sancionatória, o Estado está limitado às atuações razoáveis, vedando-se qualquer abuso no âmbito da lei inclusive. O caráter punitivo não é chancela para atuações desmedidas e expropriatórias.

Os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público traduzem-se em atividade legislativa fora da rígida observância de diretriz fundamental. Nesses termos, a proporcionalidade é regra voltada a inibir e a

neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, ainda que punitivas, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de sancionar, reconhecida ao Estado pelo Direito, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. Os princípios e garantias constitucionais, como limitadores de competência, constitui regime jurídico de proteção destinado a amparar os sujeitos passivos contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.

De tudo o exposto, percebe-se que, na mesma linha dos tributos, o fundamento de validade das normas impositivas de multas deve considerar duas espécies de normas constitucionais de competência: (i) normas de competência regulatória (competência material) (ii) normas de competência tributária fiscal e/ou extrafiscal (competência formal).

#### **4.2. Competência para instituir multas tributárias**

Como vimos, as multas fiscais são matéria legislativa competindo ao legislador tributário a definição de suas características com base nas (i) normas de competência regulatória (competência material) e (ii) normas de competência tributária fiscal e/ou extrafiscal (competência formal), de acordo com metodologia supra referida.

Vale lembrar que a competência para instituir multas tributárias segue a competência tributária do imposto que lhe dá palco. Assim, o Ente Político estatal que institui o ICMS deve ser o mesmo que cria as hipóteses de descumprimento das obrigações decorrentes deste tributo. O paralelismo de competência legislativa entre o contexto material tributário e o sancionatório a ele subjacente deve ser observado, sem que se possa falar em possível delegação ao executivo ou atuação positiva do judiciário na interpretação da lei.

No exercício dessa regra de competência, descabe ao legislador ordinário contrariar as vontades do constituinte originário, determinando novos critérios não exigidos pelo Texto Constitucional ou inviabilizando discriminantes. Sobre assunto análogo, o STF já se manifestou sobre a impossibilidade de o legislador impor outros critérios não exigidos na Constituição no tema da gratuidade tributária:

Analisou, em seguida, as questões tributárias postas no sentido de que: a) haveria campo de desoneração que não pressuporia desempenho de atividades em serviço de completa gratuidade; e b) não poderia a gratuidade tributária ser limitada por requisitos impostos por legislação infraconstitucional, a definir aspectos cruciais da entidade beneficente, como a proporção da receita bruta aplicada em gratuidade e a quantidade mínima de bolsas oferecidas.<sup>90</sup>

Do mesmo modo, o legislador ordinário no campo das multas não possui liberdade plena de atuação, devendo observar os limites dos princípios e garantias constitucionais sob pena de atuação inválida por ausência de fundamento de validade. Veremos de modo detalhado mais adiante como isso se coloca concretamente.

Ademais, na definição das multas, competirá ao legislador estabelecer todos os critérios fundamentais para sua positivação, tipificando fato e relação em sua inteireza. Descabe ao legislador, ainda, delegar essa tipificação ao executivo, por via de Decreto, Portarias ou outros instrumentos secundários. As multas devem estar plenamente caracterizadas na lei tanto no aspecto do antecedente quanto de seu conseqüente. Ao aplicador do direito, restará apenas cumprir e observar os critérios do texto legal, positivando-o validamente com alicerce em provas.

#### 4.3. Competência para exonerar as multas tributárias

O paralelismo exigido na competência para instituir multas tributárias se verifica, do mesmo modo, na competência para exonera-las. Compete ao mesmo ente que institui as multas a atribuição de exonera-la. Quando o faz de modo geral

---

<sup>90</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 3330/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro AYRES BRITTO. Pesquisa de Jurisprudências, Acórdãos, 03 maio 2012. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%283330%2EENUME%2E+OU+3330%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20120503%29&base=baseAcordaos&url=Error> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

e abstrato, pela via da anistia, será atribuição do poder legislativo do ente político. Já quando o faz de modo individual e concreto, mediante a verificação das situações de denúncia espontânea, cumprirá ao executivo declarar e constituir a norma para aquele específico caso em concreto. Vejamos em detalhe como isso ocorrerá.

#### **4.3.1. Exoneração por Anistia**

Embora apresentadas no CTN como causas de exclusão do crédito tributário, a isenção e a anistia distinguem-se, visto que a primeira diz respeito à dispensa do cumprimento da obrigação tributária e a segunda exclui o crédito tributário relativo às penalidades pecuniárias. De acordo com Hugo de Brito Machado:

Anistia é a exclusão do crédito tributário relativo a penalidades pecuniárias. O cometimento de infração à legislação tributária enseja a aplicação de penalidades pecuniárias, multas, e estas ensejam a constituição do crédito tributário correspondente. Pela anistia, o legislador extingue a punibilidade do sujeito passivo infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito. Se já está o crédito constituído, o legislador poderá dispensá-lo pela remissão, mas não pela anistia.<sup>91</sup>

Percebe-se, pois, que, no tema das multas, a anistia possui uma correlação importante, especialmente no tema das competências exoneratórias. No âmbito normativo, ao exonerar a multa de determinado grupo ou categoria, o poder legislativo fará uma decisão de cunho político. Diferentemente do que afirmar o Prof. Hugo de Brito Machado, vamos mais longe ao identificar que, pela anistia, o legislador poderá extinguir não só a punibilidade do sujeito passivo infrator da legislação tributária, impedindo a constituição do crédito (pena pecuniária), mas também a própria infração. Positivará a norma geral e abstrata que ora excluirá a infração, fazendo desaparecer as consequências sancionatórias decorrentes dela, ora excluirá as multas e/ou demais penas não-pecuniárias, mantendo-se, todavia, a existência de fato ilícito. Com a anistia, a lei material tributária permanece, só deixando de alcançar determinados fatos. Assim, a anistia é instituto legal que pode

---

<sup>91</sup> MACHADO, Hugo De Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 247-249.

extinguir não só a sanção (consequente da norma sancionatória) como a infração propriamente dita (antecedente da norma sancionatória). Tudo dependerá dos termos expressos da lei. Pode ainda ser parcial, apenas diminuindo a pena ou substituindo-a por outra de menor gravidade (comutação). Cumprirá ao legislador, em sua atuação política, dar os devidos parâmetros legais para esta decisão política de anistiar.

Vimos que compete ao mesmo ente que institui a infração e suas consequências a atribuição de exonera-las, observados os mesmos campos da competência regulatória (competência material) e fiscal e/ou extrafiscal (competência formal). O diálogo entre a atribuição regulatória e disciplinadora das normas sancionatórias é de suma relevância para que o campo da competência exoneratória seja plenamente observado. A ausência desse paralelismo de normas competenciais, que devem ser lidos em conjuntos e de acordo com o teste que propomos acima, traduz-se em exoneração inválida e inadmitida pelo Direito. Foi o que se verificou na decisão do relator Min. Dias Toffoli em ADI n. 2.137-RJ quanto a Lei nº 3.279/99 do Estado do Rio de Janeiro que cancela as multas de trânsito anotadas em rodovias estaduais em certo período relativamente a determinada espécie de veículo. Para o Ministro, o legislador estadual extrapolou o campo de sua competência legislativa exoneratória na medida em que disciplinou campo regulatório de competência privativa da União, na forma do disposto no art. 22, inciso IX, da Constituição. É a ementa:

Ação direta de inconstitucionalidade. Lei nº 3.279/99 do Estado do Rio de Janeiro, que dispõe sobre o cancelamento de multas de trânsito anotadas em rodovias estaduais em certo período relativas a determinada espécie de veículo. Inconstitucionalidade formal. Violação da competência privativa da União para legislar sobre trânsito e transporte.

1. Inconstitucionalidade formal da Lei nº 3.279/99 do Estado do Rio de Janeiro, a qual dispõe sobre o cancelamento de multas de trânsito.
2. Competência privativa da União para legislar sobre trânsito e transporte, consoante disposto no art. 22, inciso IX, da Constituição. Precedentes: ADI nº 3.196/ES; ADI nº 3.444/RS; ADI nº 3.186/DF; ADI nº 2.432/RN; ADI nº 2.814/SC.
3. O cancelamento de toda e qualquer infração é anistia, não podendo ser confundido com o poder administrativo de anular penalidades irregularmente impostas, o qual pressupõe exame individualizado. Somente a própria União pode anistiar ou perdoar as multas aplicadas pelos órgãos responsáveis, restando patente a invasão da competência privativa da União no caso em questão.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.<sup>92</sup>

Isto posto, verifica-se que a jurisprudência respalda o entendimento de que o campo da competência legislativa exoneratória deve atender os limites regulatórios impostos pelo constituinte originário, observando o paralelismo competencial proposto neste estudo.

Ao exercer validamente a competência exoneratória geral e abstrata com a anistia, atingindo fato-infracional ou relação-sancionatória, de um ou de outro modo, a anistia abrangerá fatos e não pessoas. Isto é, fato-antecedente (infração) ou fato-consequente (sanção). Deste modo, a análise é objetiva, descabendo considerar qualquer requisito de ordem pessoal na lei para se exonerar determinado grupo de contribuintes.

Cumprido lembrar, por fim, que o objeto atingido pela anistia criará diferentes efeitos jurídicos, especialmente no tocante à reincidência. Dito de outro modo, a exclusão da infração “zera a ficha” infracional do sujeito, de modo que ele não será reincidente e, logo, não poderá sofrer as consequências da reincidência. Neste caso, a anistia não gera e apaga o efeito da reincidência porque a reincidência sequer se opera. Ou seja, abarcado pela anistia sobre a infração, o Fisco não poderá imputar ao sujeito multa agravada. Já no caso de exoneração legal apenas das consequências sancionatórias, a infração permanece e a qualidade de sujeito infrator também. Nessa linha, a anistia das multas não devolve ao sujeito passivo a qualidade de infrator primário, podendo deste modo ser imputado de reincidência e sofrer as consequências da qualificação da multa por este motivo.

Vale lembrar que na exoneração das multas, a anistia poderá ser parcial ou restrita, em contraposição à anistia geral ou plena, de modo que no primeiro caso só abrangerá as penas a que faz referência. A anistia própria ocorrerá antes de qualquer autuação pelo Fisco; enquanto que a imprópria virá depois da atividade

---

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 2.137/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 11 abril 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282137%2EENUME%2E+OU+2137%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20130411%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hwayjyt>>. Acesso em: 16 ago. 2016. Noticiado no Informativo 701.

da Administração Pública na constituição da norma individual e concreta. Antes do Auto de Infração, a Anistia sequer pode ser pensada como exclusão do crédito tributário, como pretende ao CTN. Inexiste lançamento procedido pelo Fisco. Neste caso, a lei da anistia atingirá o próprio da competência administrativa do Fisco ao expedir norma geral e abstrata retirando tais situações do âmbito de incidência da norma tributária sancionatória (também geral e abstrata). Quando a publicação da lei que prevê a anistia for publicada após a autuação, aí sim, existe hipótese de exclusão do crédito tributário, independentemente de a anistia atingir o fato-infracional ou a relação-sancionatória. O efeito será o mesmo: a exclusão do crédito tributário, uma vez que a norma geral e abstrata da lei de anistia modificará os efeitos jurídico-sancionatórias da norma individual e concreta prevista nos Autos de infração.

A determinação legal da anistia da infração possui efeito “ex tunc”, isto é, desde então e uma vez aplicada deve ser irrevogável. O direito subjetivo do sujeito passivo sobre a anistia surge na hora em que publicado a lei. Em regra, a anistia não pode ser recusada, salvo se condicionada.

Positivada a norma, havendo divergência em sua aplicação, caberá exclusivamente ao judiciário determinar seu alcance, como o faz, a propósito, para qualquer lei tributária. Todavia, no plano legal, se nada dispuser a lei em contrário expressamente, nem a coisa julgada material impedirá seus efeitos exoneratórios.

#### **4.3.2. Exoneração por denúncia espontânea**

Na linha exoneratória, agora no campo individual e concreto, comparece o dever da autoridade administrativa em aplicar corretamente as normas tributárias, o que inclui as de direito material e sancionatório deste subdomínio. Sob a premissa da vinculação dos atos administrativos, o Fisco está adstrito aos termos expressos da lei que, a rigor, pouca margem de dúvidas deixa para o intérprete autêntico.

A denúncia espontânea é instituto inserido no art. 138 do CTN, cuja função é servir de norma indutora de comportamentos. Sob a “ratio essendi” de

arrependimento fiscal, o direito tributário confere ao sujeito infrator a possibilidade de se antecipar a qualquer ação fiscal e regularizar sua situação. Para isso, a denúncia espontânea extingue a responsabilidade fiscal e exonera o sujeito passivo de qualquer consequência sancionatória, referente à obrigação principal, submetido apenas a juros e correção monetária. A ressalva quanto à abrangência do objeto alcançado pela exoneração é relevante, na medida em que os Tribunais Administrativos já assentaram jurisprudência no sentido de que a denúncia espontânea não alcança as sanções relacionadas ao descumprimento da obrigação acessória. Confira-se:

Súmula nº 49 do CARF: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.<sup>93</sup>

Nessa linha, a denúncia espontânea apenas exonera as multas moratórias ou punitivas, mas não as isoladas, uma vez que estas últimas sancionam o descumprimento da obrigação acessória.

O benefício, reconhecido individualmente para cada fato, tem por limite temporal a antecedência da ação do contribuinte a qualquer ato do Fisco no procedimento administrativo.<sup>94</sup> Observada a barreira temporal, o prêmio da exoneração das consequências sancionatórias – dentre as quais as multas são as mais relevantes – se impõe.

Todavia, nem sempre o aplicador do direito tem reconhecido o fim inspirador do instituto previsto no art. 138 do CTN, exigindo penalidades ainda que diante da espontaneidade da denúncia. Trata-se de situação que não pode subsistir, devendo o contribuinte se insurgir contra a imposição de obrigações

---

<sup>93</sup> Precedentes citados: Acórdão nº CSRF/04-00.574, de 19/06/2007 Acórdão nº 192-00.096, de 06/10/2008 Acórdão nº 192-00.010, de 08/09/2008 Acórdão nº 107-09.410, de 30/05/2008 Acórdão nº 102-49.353, de 10/10/2008 Acórdão nº 101-96.625, de 07/03/2008 Acórdão nº 107-09.330, de 06/03/2008 Acórdão nº 107-09.230, de 08/11/2007 Acórdão nº 105-16.674, de 14/09/2007 Acórdão nº 105-16.676, de 14/09/2007 Acórdão nº 105-16.489, de 23/05/2007 Acórdão nº 108-09.252, de 02/03/2007 Acórdão nº 101-95.964, de 25/01/2007 Acórdão nº 108-09.029, de 22/09/2006 Acórdão nº 101-94.871, de 25/02/2005.

<sup>94</sup> Sobre o tema, vale lembrar a Súmula nº 75 do CARF: “A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo. (Acórdão nº 105-16.359, de 28/03/2007 Acórdão nº 01-06.056, de 10/11/2008 Acórdão nº 02-02.844, de 16/10/2007 Acórdão nº 9101-00.020, de 09/03/2009 Acórdão nº 102-49.425, de 16/12/2008.)

sancionatórias pelo Fisco sem fundamento legal. Este, aliás, tem sido o posicionamento do STJ, em julgamento de Agravo Regimental n. 737506/RS em 15/02/2007. Confira ementa:

(...) a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a mesma à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao decisum fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

5. Obedecida essa ratio essendi do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art. 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

6. (...) a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. (...) reveste-se de contraditio in terminis impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar "multa", cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempe, bem como a correção monetária, mera atualização do principal. (...).<sup>95</sup>

Presentes os requisitos da denúncia espontânea, especialmente o limite temporal quanto ao início da ação fiscal, cumpre a Autoridade Administrativa exonerar o contribuinte de todas eventuais consequências sancionatórias, o que implica a impossibilidade de cobrança de multas moratórias ou punitivas sobre a obrigação principal. Todavia, inobservado o prazo exonerador, as condutas posteriores à ação fiscal serão irrelevantes para fins sancionatórios. É o entendimento da Súmula nº 33 do CARF:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.<sup>96</sup>

<sup>95</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 737.506/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro LUIZ FUX. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 15 fevereiro 2007. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200600098624&dt\\_publicacao=08/03/2007](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600098624&dt_publicacao=08/03/2007)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>96</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 102-49334, de 09/10/2008 Acórdão nº 106-17006, de 06/08/2008 Acórdão nº 106-16812, de 06/03/2008 Acórdão nº 106-16727, de 23/01/2008 Acórdão nº 106-17254, de 05/02/2009 Acórdão nº 103-22293, de 23/02/2006 Acórdão nº 106-16440, de 13/06/2007 Acórdão nº 106-14971, de 13/09/2005 Acórdão nº 104-23308, de 23/06/2008 Acórdão nº 104-23395, de 07/08/2008 Acórdão nº 104-23025, de 05/03/2008 Acórdão nº 201-80751, de 21/11/2007 Acórdão nº 201-79179, de 29/03/2006 Acórdão nº 201-76943, de 14/05/2003 Acórdão nº 201-74300, de 20/03/2001 Acórdão nº 201-73651, de 14/03/2000.

Na exoneração individual e concreta, pela via da denúncia espontânea, compete à Autoridade Administrativa tão só aplicar a lei, sem que possa criar regras que extrapolem os termos do Art. 138 do CTN. Aliás, tal dispositivo, com alicerce no art. 146 da CF/88, é norma geral de direito tributário que não pode ser contrariada pelo legislador ordinário, quanto mais pelo aplicador do direito. Assim, nem mesmo a lei poderia prever consequências diversas da que dispõe o art. 138 CTN, imputando ao contribuinte, por exemplo, multa moratória exonerada pela regra geral. Ao assim fazer, o legislador extrapola seu âmbito de competência exoneratória, criando sanção pecuniária onde ela não poderia se dar. Vale lembrar que o dispositivo do art. 146 da CF/88 é regra de competência de modo que a lei complementar, no exercício da função de *longa manus constitucional* como ocorre com o artigo 138 CTN, corrobora em formar a abrangência do campo de atuação do legislador. Contrariar tal norma superior significa infringir o mandamento constitucional, figurando em sanção sem fundamento legal.

#### **4.4. Competência administrativa para aplicar as sanções tributárias**

A competência administrativa para aplicar as sanções tributárias é regra que trata da aplicação do direito pela Autoridade Fiscal, elucidando o procedimento a ser seguido na ponência da norma individual e concreta. É norma de direito administrativo e rege-se pelo princípio da vinculação.

Existem vários dispositivos que tratam da aplicação da norma sancionatória tributária. A propósito, todos os enunciados sobre o lançamento de ofício e a autuação em geral devem ser pensados neste tópico, dentre os quais destacamos o art. 142 e 149 do CTN e Art. 9º do Decreto n. 70.235/72.

A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Assim, na competência administrativa, insere-se o dever do Fisco em

comprovar os fatos e formalizar as obrigações, devendo em ambos os casos o fazer com alicerce em provas em direito admitidas. Em sendo mais de uma infração em relação a um mesmo sujeito passivo e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, os autos de infração e as notificações de lançamento podem ser objeto de um único processo.

A competência administrativa, ao contrário da judicial, não é dividida em áreas de atuação, sendo impróprio, neste caso, falar-se em jurisdições ainda que o Art. 9º do Decreto n. 70.235/72 assim denomina a matéria. De todo modo, é válida a multa aplicada por autoridade competente de área (ou “jurisdição”) diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. Constituída a norma sancionatória por esta autoridade, a formalização da norma previne a “jurisdição” e prorroga a competência administrativa da autoridade que dela primeiro conhecer. O mesmo se dá quando, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias.

No caso de fiscalização relacionada a regime especial unificado de arrecadação de tributos, os autos de infração e as notificações de lançamento poderão conter lançamento único para todos os tributos por eles abrangidos. Ou seja, a competência administrativa que, em princípio, seria comum a diversos entes políticos de diferentes esferas, centraliza-se, neste caso, em uma só autoridade que responderá por todos os tributos e sanções envolvidos nesta atuação, ainda que fora de sua competência legislativa tributária. Tal hipótese só é ressalvada em relação às contribuições previdenciárias previstas no § 6º do art. 9º do Decreto n. 70.235/72. E não poderia ser diferente na medida em que esta modalidade de tributo exige destinação específica a ensejar a separação de contas na arrecadação e assegurar o equilíbrio econômico atuarial quando previdenciária.

O auto de infração deverá ser lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente os requisitos do art. 10 do Decreto

n. 70.235/72, quais sejam: I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; e VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. A falta de um desses elementos implica em desvio da norma e insubsistência da norma.

Exemplo de desvio dos comandos da competência administrativa é ilustrado com a infra citada decisão do CARF. Verifica-se que, no caso, a Autoridade apenas descreve o procedimento fiscalizatório (de coleta de documentos e dados), fundamenta a base legal de seus cálculos, com base na IN SRF nº 243/2002 e não da Lei nº 9.430/96 como o fez o contribuinte, e quantifica o tributo e a penalidade. A suposta ilegalidade do contribuinte não é demonstrada, inexistindo “um parágrafo sequer dedicado ao apontamento ou descrição de eventual ilicitude praticada pela impugnante”. Ora, como se depreende dos termos dos arts. 142 e 149 do CTN e Arts. 9º e seguintes do Decreto n. 70.235/72, compete a fiscalização não só indicar e provar onde estaria a ilegalidade da conduta do contribuinte, fundamentando a infração em lei vigente, como ainda deve analisar e descrever as supostas irregularidades observadas nos cálculos da impugnante. O dever de motivar os atos administrativos é requisito para a existência de Auto de Infração válido. O Acórdão vale a leitura. Confira-se:

A suposta dedutibilidade indevida de custos de mercadorias importadas no ano calendário 2006 e as diferenças entre os cálculos da fiscalização e os cálculos da impugnante (ambos realizados com base no método PRL60) decorrem da utilização da sistemática da Lei nº 9.430/96 por parte da impugnante, ao passo que a fiscalização, desconsiderando os cálculos da impugnante, adotou a sistemática da IN SRF nº 243/2002 para determinar o preço parâmetro; e da inclusão, pela fiscalização, das parcelas de frete, seguro e Imposto de Importação no preço praticado. Improcedência do lançamento. Da nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação. Se a fiscalização entendeu por bem autuar a impugnante é porque supôs ter esta incorrido em alguma ilegalidade na apuração do seu preço parâmetro. Esta ilegalidade (contrariedade à lei, por definição) deveria ter sido claramente demonstrada. Da leitura atenta do Auto de Infração, contudo, não se identifica um parágrafo sequer dedicado ao apontamento ou descrição de eventual ilicitude praticada pela impugnante. Simplesmente (1) enuncia o procedimento de coleta de documentos e dados, (2) explica que efetuou os cálculos com base na IN SRF nº 243/2002 e (3) quantifica o ajuste e o tributo complementar a ser recolhido. Não houve a descrição do fato ilícito, ou seja, do comportamento da contribuinte que contrariou o comando legal do artigo 18, inciso II, item 1, da

Lei nº 9.430/96. Ou seja, a fiscalização não só deixou de indicar onde estaria a ilegalidade da conduta da impugnante limitando-se a apontar a contrariedade a uma norma infralegal (a IN SRF nº 243/2002), como ainda deixou de analisar e descrever as supostas irregularidades observadas nos cálculos da impugnante. O dever de motivar os atos administrativos (gênero no qual se incluem os Autos de Infração) é tema incontroverso, dada a clareza do artigo 2º da Lei nº 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo Federal), a esse respeito. O próprio Decreto 70.235/72 (Processo Administrativo Fiscal) é explícito nesse sentido, ao tratar, em seu artigo 10, dos requisitos do Auto de Infração. Todavia, conforme já se disse, não se observa uma linha sequer no trabalho fiscal, dedicada à justificação e à demonstração de quais foram exatamente os critérios de apuração do preço parâmetro, adotados pelo contribuinte, que afrontaram a lei. Este fato, por si só, já demonstra a fragilidade do Auto de Infração, de forma que a sua nulidade resta evidenciada independentemente de qualquer outra discussão.<sup>97</sup>

Não basta a autuação para que a norma se coloque e produza seus efeitos. É fundamental que haja a notificação estabelecendo a inter-pessoalidade própria do direito. A notificação de lançamento cumpre este papel e deverá ser expedida pelo órgão que administra o tributo. Em seu conteúdo, deverá conter obrigatoriamente: I - a qualificação do notificado; II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação; III - a disposição legal infringida, se for o caso; e IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. Com a introdução do processo eletrônico, a notificação de lançamento prescinde de assinatura física bastando a certificação digital do documento. Os demais elementos notificatórios são fundamentais para a validade do ato e o correto exercício da competência administrativa na ponência da norma sancionatória. É a partir da notificação válida, com alicerce em auto de infração igualmente válido, que se dará a contagem de prazo para as próximas atitudes do sujeito passivo.

Vale lembrar que, no campo da matéria, a competência administrativa tributária limita-se às sanções fiscais, pecuniárias e não-pecuniárias, mas sempre todas pertinentes ao domínio do direito tributário. Está fora do alcance da Autoridade Administrativa Fiscal caracterizar no Auto de Infração tipo penal, cujo

---

<sup>97</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.<sup>a</sup> Câmara, Processo 16561.720047/2011-39, Acórdão 1301-001.779, sessão 03.03.2015, Rel. PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, p. 12/13.

tema é de competência exclusiva do Judiciário, como se depreende do julgado do Superior Tribunal de Justiça:

DIREITO ADMINISTRATIVO E PENAL. SANÇÃO PENAL E ADMINISTRATIVA DECORRENTE DA MESMA CONDUTA. COMPETÊNCIA.

Se o ato ensejador do auto de infração caracteriza infração penal tipificada apenas em dispositivos de leis de crimes ambientais, somente o juízo criminal tem competência para aplicar a correspondente penalidade. Os fiscais ambientais têm competência para aplicar penalidades administrativas. No entanto, se a conduta ensejadora do auto de infração configurar crime ou contravenção penal, somente o juízo criminal é competente para aplicar a respectiva sanção. Precedente citado: AgRg no AREsp 67.254-MA, DJe 2/8/2012.<sup>98</sup>

Conclui-se, pois, que a competência administrativa na imposição das sanções fiscais encontra limitações formais (ou procedimentais) e materiais (ou no plano do conteúdo). O procedimento, mais do que uma sucessão de atos, exige uma série de informações relevantes para que não só o devido processo seja garantido mas também a tipicidade da norma sancionatória seja realizada. A inobservância das regras gerais estabelecidas nos arts. 142 e 149 do CTN e Arts. 9º e seguintes do Decreto n. 70.235/72 torna o ato administrativo inválido, não subsistindo as penas pecuniárias e não pecuniárias impostas.

---

<sup>98</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial n° 1.218.859/ES – Espírito Santo. Relator: Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 27 novembro 2012. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201001985412&dt\\_publicacao=03/12/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001985412&dt_publicacao=03/12/2012)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

## 5. PRINCÍPIOS JURÍDICOS APLICÁVEIS ÀS MULTAS TRIBUTÁRIAS

Ao longo deste trabalho já tivemos oportunidade para antecipar a importância dos princípios às multas tributárias. E não poderia ser diferente pois são as normas supremas do ordenamento e deve ser o ponto de partida do intérprete, como bem elucidou o atual Ministro do Supremo e jurista Luís Roberto Barroso:

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins.<sup>99</sup>

Neste capítulo, assim como já procedemos acima, perceberemos que muitos dos princípios de direito penal serão utilizados nestes trabalhos para fins de delimitar o campo de atuação seja do legislador tributário seja da Fazenda Pública na positivação da norma sancionadora. E isso se dá por diversos motivos. Primeiro, porque o direito tributário sancionador muito se aproxima das concepções de base do direito penal. Segundo, uma vez que o direito tributário é escasso em normas mais precisas sobre a matéria, deixando em aberto regulações típicas necessárias para a correta aplicação das multas. Terceiro, tendo em vista a maturidade do direito penal, na doutrina e na jurisprudência, em temas que se encontram ainda muito imprecisos no direito sancionatório fiscal.

Para alguns doutrinadores, esse diálogo é impertinente e confunde ramos jurídicos com lógicas distintas. Esta visão já foi duramente criticada pelo Prof. Geraldo Ataliba ao tratar sobre o tema ainda na vigência da Constituição anterior:

Então, o dilema em que ficamos todos nós é o seguinte: ou estes diversos parágrafos do art. 153, da Constituição, estabelecem uma ampla proteção de todas as pessoas que habilitam o território nacional contra o *ius puniendi*, isto é, o direito do Estado tem de punir alguém, em toda a amplitude dessa expressão, desde a mera punição administrativa até a punição penal e que a posição que eu adoto, ou aqui só se estabelece proteção das pessoas contra o *ius puniendi* no seu grau mais exacerbado que é o penal. E, para o resto, não há proteção nenhuma. É um dilema trágico.<sup>100</sup>

---

<sup>99</sup> BARROSO, Luís Alberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 141.

<sup>100</sup> ATALIBA, Geraldo. Curso de especialização em Direito Tributário (Aulas e Debates). In ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). *VI Curso de especialização em direito tributário – Notas taquigráficas das aulas e debates*. V. São Paulo, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 735.

Na prática, perceberemos que o diálogo entre direito penal e direito tributário sancionador é fundamental para fins de traçar os verdadeiros limites necessários à matéria, reduzindo os limites subjetivos que tópicos como multas vêm ganhando no dia-a-dia dos contribuintes, ensejando inseguranças, desigualdades e normas desproporcionais. Este tema, tratado sob a alcunha da permeabilidade, foi objeto de especial atenção do jurista Paulo Roberto Coimbra Silva em sua obra *Direito Tributário Sancionador*, concluindo o que se segue:

Almejou-se, é bem verdade, apontar a permeabilidade do Direito Tributário Sancionador a tais princípios e regras gerais, na esperança de que essa comunicabilidade venha a reduzir o elevado grau de subjetividade do aplicado das leis tributárias na utilização, um tanto tímida e sistemática, da equidade na imputação das sanções que, não raro, se revelam excessivamente severas e desarrazoadas diante do fato infracional in concreto.<sup>101</sup>

É certo que fato típico e relação sancionatória devem manter coerência com a ordem constitucional. Os princípios estabelecidos na Carta Maior se dirigem de diferentes modos tanto ao antecedente quanto ao conseqüente da referida norma, de modo a conformar não só os limites da prescrição, como também os próprios sentidos em direito admitidos para tais figuras jurídicas.

A CF/88 trouxe uma série de inovações dentre as quais podemos considerar a constitucionalização do direito tributário sancionatório. Disso resulta que o poder de punir não é ilimitado ou absoluto, devendo na imposição das sanções considerar todas as implicações dos princípios constitucionais tributários. Os limites das sanções institucionalizadas são bastante destacados por Norberto Bobbio:

Quando se fala em sanção institucionalizada, entendem-se três coisas, ainda que nem sempre elas se encontrem juntas ao mesmo tempo: 1) para toda violação de uma regra primária, é estabelecida a respectiva sanção; 2) é estabelecida, mesmo que dentro de certos limites, a medida da sanção; 3) são estabelecidas as pessoas encarregadas de obter a execução.<sup>102</sup>

Legislador e aplicador estão submetidos aos limites normativos estabelecidos pelos princípios, de forma a ser dever de ambos perseguir os valores constitucionais a serem inseridos em todo ato de aplicação do direito. Por isso

---

<sup>101</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 31.

<sup>102</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 3a ed. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 153.

mesmo, é preciso sempre – legislador e intérprete autêntico (aplicador) – ponderar esses preceitos quando da ponência da norma. E tal percurso principiológico, delimitativo dos conceitos e competência como já vimos, será agora demoradamente desenvolvido, distinguindo-se aqueles voltados para o antecedente daquel’ outros para o conseqüente.

### 5.1. Legalidade tributária e Multas

O princípio da legalidade encontra-se como diretriz geral do sistema jurídico, especialmente no campo tributário e penal. Vem logo nas primeiras páginas da Carta Magna, art. 5º, II, dizendo: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” No âmbito penal, reforça no mesmo dispositivo do art. 5º, agora em seu inciso XXXIX, que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

O constituinte, preocupado em fazer prevalecer esse cânone, repete-o ao longo do Texto Maior sob diferentes formas. No âmbito tributário, o ditame da legalidade comparece novamente no art. 150, I, vedando-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. No nível infraconstitucional, a diretriz é ainda lembrada no art. 97 do CTN,<sup>103</sup> que requer lei tanto para instituição, majoração e extinção de tributos, em seus diferentes elementos da regra-matriz (incisos I, II, III e IV) quanto para a definição de infrações ou a cominação de penalidades para as ações ou omissões

---

<sup>103</sup> “Art. 97 do CTN. 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;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

contrárias aos dispositivos de direito material. A legalidade das infrações, finalmente, recebe mais apoio quanto a legalidade na leitura do caput do art. 112 do CTN.

A legalidade, pois, é pressuposto do sistema jurídico como um todo, sob seu aspecto de direito material-tributário e sancionatório. E não poderia ser diferente pois cumpre à lei o lugar por excelência da constituição da realidade jurídica. Eis a razão de Paulo de Barros Carvalho dizer ser o legislador o poeta do direito.<sup>104</sup> É nela que iremos encontrar os critérios para a correta incidência da norma sancionatória, no caso deste estudo, no universo social.

Ao legislador, caberá positivar fatos ilícitos que representem verdadeiros entraves ao sistema tributário, trazendo na *ratio legis* motivos constitucionalmente aceitos e merecedores de repreensão. Ao aplicador, por sua vez, cumpre aplicar a norma ao caso concreto, observando a finalidade da regra sancionadora. Este fim, por sua vez, não é estático porque a concepção cultural varia no tempo e no espaço. E, consciente disso, cumpre ao aplicador atualizar a *ratio legis* da norma à dinâmica da sociedade, modernizando o direito aos seus verdadeiros propósitos. É o que reafirma Rubens Requião:

Ao jurista deve caber uma função verdadeiramente criadora, procurando os motivos profundos e o sentido real do mundo em que vivemos, buscando o significado último das normas, com vista à sua adaptação a uma realidade em permanente evoluir.<sup>105</sup>

Evidentemente que nem sempre isso acontece e aos jurisdicionados caberá extrema atenção aos mandamentos constitucionais limitativos do trabalho do legislador. Se os fatos ilícitos não só não contrariam o sistema tributário nacional, mas representam evidente exercício regular de direito, sua constituição como antecedente da norma sancionatória é ilegítima.

Exemplo recente de fatos típicos infracionais contrários às garantias fundamentais são os trazidos pela Lei 12.249/10, alterando a redação dos parágrafos 15, 16 e 17 da Lei 9.430/96. Nos dispositivos 15 e 16 da referida lei, há

---

<sup>104</sup> HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson. *Flusser e Juristas*. São Paulo: Noeses, 2009.

<sup>105</sup> REQUIÃO, Rubens. *Abuso de direito e fraude através de personalidade jurídica: disregard doctrine*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v.410, n. 58, p.16, dez. 69.

previsão de multa de ofício de 50% ou 100%, na hipótese de fraude incidente sobre o valor do crédito de pedido de ressarcimento feito pelo contribuinte e indeferido pelo Fisco Federal. No artigo 17 do referido Diploma, a multa, nos mesmos patamares, ocorre em virtude de declaração de compensação não homologada pela Fazenda.

Dito de outro modo, tais enunciados possuem os seguintes fatos típicos infracionais: (i) indeferimento de pedido de ressarcimento e (ii) compensação não homologada pela Fazenda. Ora, salta aos olhos que o legislador federal prescreveu nessas hipóteses situações que configuram exercício regular de direito constitucional, contrários ao direito de petição tutelado pelo art. 5, XXIV, “a”, da CF. A finalidade dos parágrafos 15, 16 e 17 da Lei 9.430/96 subvertem as garantias constitucionais asseguradas aos contribuinte, cominando punições ao exercício lícito de um direito.

A inconstitucionalidade do fato típico escolhido pelo legislador nos casos supra mencionados tem sido reconhecida pelos Tribunais, preservando os mandamentos constitucionais. É o caso do TRF da 4ª Região em recente decisão:

TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NOS §§ 15 E 17 DO ART. 74 DA LEI Nº 9.430/96 E NOS INCS. I E IIDO § 2º DO ART. 3º DA PORTARIA MF Nº 348/10. INCONSTITUCIONALIDADE. Segundo jurisprudência deste Tribunal, firmada por ocasião do julgamento da Argüição de Inconstitucionalidade n.º 5007416-62.2012.404.0000, é inconstitucional a aplicação da multa prevista nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/96, por ofensa ao disposto no art. 5º, inc. XXXIV, alínea a, da Constituição Federal e ao princípio da proporcionalidade.<sup>106</sup>

O tema já teve sua repercussão geral reconhecida pelo plenário virtual do Supremo Tribunal Federal em maio de 2014, no REExt. 796.939 RG,<sup>107</sup> aguardando julgamento.

<sup>106</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação cível n° 5017224-40.2012.404.7001-PR. Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Agrícola Jandelle S.A. Relator: Juiz CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ. Porto Alegre, 26 de novembro de 2013. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

<sup>107</sup> “Ementa: CONSTITUCIONAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. INDEFERIMENTO DE PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. MULTAS. INCIDÊNCIA EX LEGE. SUPOSTO CONFLITO COM O ART. 5º, XXXIV. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. I - A matéria constitucional versada neste recurso consiste na análise da constitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art. 62 da Lei

Os parágrafos 15 e 16 do artigo 74 da Lei nº9.430/96 foram revogados pela Medida Provisória n. 656, de 7 de outubro de 2014, em seu artigo 56, permanecendo, ainda, a multa prevista no parágrafo 17 do art. 74, da Lei nº 9.430/96<sup>108</sup> com relação à hipótese de não homologação de declaração de compensação. O problema da tipificação, portanto, permanece na referida hipótese, sancionando o legislador direito constitucional garantida ao contribuinte.

O princípio da legalidade pode ser analisado ainda sob a óptica material ou sob a perspectiva formal. No primeiro caso, o exame busca a adequação formal, ou seja, verifica se o veículo introdutor foi enunciado pela autoridade e pelo procedimento competentes. Na segunda hipótese, conjectura-se se o princípio foi cumprido no plano semântico, isto é, se o conteúdo da norma afina-se com perfeição aos cânones normativos. As atenções aqui vão para a norma introduzida.

No tocante à legalidade material, mandamento voltado para o legislador, entende-se-a como a imposição de que todos os critérios da regra-matriz de incidência devem estar determinados na lei. Assim, deve o enunciado geral e abstrato determinar de modo taxativo (*numerus clausus*) as ocorrências infracionais e penalizadoras, esgotando na norma os dados necessários à identificação do fato jurídico antecedente e consequente. Com isso, não se admite à autoridade poderes extras para, num segundo momento e em termos discricionários, determinar se alguém deverá ou não pagar tributo em face de uma dada situação.

As multas postas em lei na forma de norma geral e abstrata subordinam-se a esse ditame. Positivada a ocorrência típica, o tipo jurídico suscita, como qualquer

---

12.249/2010. II – Questão constitucional que ultrapassa os limites subjetivos ad causa, por possuir relevância econômica e jurídica. III – Repercussão geral reconhecida.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 796.939/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 maio 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28796939%2E%2E+OU+796939%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/gpgtnzc> >. Acesso em: 16 ago. 2016.)

<sup>108</sup> “Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.”

outro tipo, a necessidade de trazer todos os elementos que o caracterizam em sua integridade no exato momento de sua positivação. Em outras palavras, as hipóteses sancionatórias devem trazer em seu bojo, no instante mesmo da publicação da lei, os elementos suficientes que caracterizem fato típico (ação/omissão; culpa/dolo, quando punitiva; resultado; nexos causal; tipicidade) e ilícito (fora das hipóteses excludentes de ilicitude, quando houver), ocorrentes num dado tempo e espaço. A culpabilidade, como vimos nos primeiros capítulos, é elemento que disciplina a aplicação da pena, sem afetar a formação do tipo. Faltando um desses critérios do tipo, a norma deverá ser considerada insuficiente para ensejar multa, devendo ser declarada inconstitucional por descumprimento do princípio da legalidade material pelo legislador.

O legislador que “esquecer” um desses elementos e quiser prescrevê-lo num momento subsequente, assim não o poderá proceder tendo em vista que a legalidade deve estar completa no exato momento da edição da lei que instituiu a norma sancionatória geral e abstrata. É por este motivo que a diretriz da legalidade é também entendida em âmbito tributário, e mais ainda no campo sancionatório, como o princípio da *estrita legalidade* ou ainda da *tipicidade estrita ou cerrada*. Este é um ditame integralmente assumido no campo das sanções.

Da mesma forma, descabe ao legislador remendar a lei com veículos normativos secundários, como Portaria e Instruções normativas. Sua atuação é sempre autorizada pela lei e nos estritos termos dela, como bem afirma Roque Antônio Carrazza:

“A faculdade de regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada.”<sup>109</sup>

O entendimento acima encontra inúmeros precedentes, como se observa abaixo:

TRIBUTÁRIO. MULTA. PREVISÃO LEGAL. SE  
A MULTA APLICADA, NO PERCENTUAL DE 300%, NÃO SE ENCONTRA

---

<sup>109</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 265.

PREVISTA NA LEGISLAÇÃO LOCAL, SUA IMPOSIÇÃO OFENDE O PAR-2.DO ART--153 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, COMO IGUALMENTE O ART- 97, V, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CANCELAMENTO DA MULTA, SEM PREJUÍZO DE OUTRA SER IMPOSTA, COM ATENÇÃO AS DISPOSIÇÕES LEGAIS PERTINENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.<sup>110</sup>

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DO DEVEDOR. PROGRAMA EMERGENCIAL E RACIONALIZAÇÃO DO USO DE COMBUSTÍVEIS. FUNCIONAMENTO DO POSTO DE COMBUSTÍVEL EM UM DOMINGO. MULTA. FUNDAMENTO LEGAL: ART. 9 DAPORTARIA DNC N. 0191 E N. 06, DE 28.01.1991. INCISO VII, DO ART. 12 DO DECRETO N. 335, DE 11.02.1991. PODER DE POLÍCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DA MULTA APLICADA. 1. O poder sancionatório do Estado pressupõe obediência ao princípio da legalidade. 2. Prevista a proibição de venda de combustível aos domingos e feriados, na Portaria DNC n. 1, de 17.01.1991, mas ausente qualquer previsão legal de multa para quem descumprir a norma, não há como prevalecer o auto de infração, a CDA e a execução fiscal proposta. 3. Apelação provida.<sup>111</sup>

Nessa esteira e a título de remate, a tipicidade cerrada comparece como garantia da Carta Maior que encerra uma série de limitações tanto ao legislador, no momento da criação do tributo em lei, quanto ao aplicador do direito, quando positiva a norma sancionatória no caso em concreto. Ao positivar a regra jurídica, cabe ao legislador promover verdadeira de-subjetivação dos critérios adotados, buscando formulações em lei que sejam precisas e determinadas, possibilitando aplicação uniforme e coerente da norma posta. Evidente que a própria natureza ambígua e vaga das palavras prejudica esta tarefa. Contudo, a utilização de conceitos determinados, previsão objetiva, precisão nos sentidos adotados, observância e manutenção das acepções da palavra já adotadas naquele subdomínio do ordenamento, boa redação da lei, uso do bom português, interpretação sistemática; tudo isso contribui para a melhor dinâmica do direito, como bem assevera Alberto Xavier:

O princípio da determinação ou da tipicidade cerrada (o Grundsatz der Bestimmtheit de que fala Friedrich) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão

<sup>110</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 99.436/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro ALDIR PASSARINHO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 14 setembro 1984. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2899436%2EENUME%2E+OU+99436%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+19840914%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z2r67vg>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>111</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Apelação cível n° 0022345-43.2000.4.01.9199-GO. Apelante: Auto Posto Humaita LTDA. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA. Brasília, 23 de novembro de 2010. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

de aplicação do direito não possa traduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários.<sup>112</sup>

Nesse momento, cumpre fazer uma última digressão quanto a legalidade material do legislador na temática das sanções. É intuitivo crer que todo critério é redutor de complexidade. Logo, sua previsão em termos subjetivos, usando conceitos demasiadamente amplo, atípicos para o linguajar técnico da lei, inaplicáveis como forma objetiva de se prescrever, ao invés de produzir facilitação ou efeito de objetividade ao discurso jurídico, revela, outrossim, abertura semântica que vai de encontro à sistemática do direito sancionatório tributário no momento mesmo da formalização das infrações, causando insegurança jurídica. E a assertiva se agrava em âmbito sancionatório, quando ensejar resultados penais. Por isso mesmo, a legalidade ganha força e importância no domínio dos ilícitos.

Corolário inevitável da aplicação desse princípio, a ordem positiva é *posta* para fazer conhecer a todos seus direitos e deveres. A previsão deve ser clara e de fácil cognição por todos a ponto de o direito enunciar, presumindo, que “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (Art. 3º da LICC). Conhecer a lei é também saber os limites de seus direitos e obrigações. Não pode o texto legal sancionatório abrir espaços para que, no momento da aplicação, existam surpresas e prejuízos a quem de direito quis e pretende continuar cumprindo os termos da lei.

Na legalidade material, o aplicador ao positivizar a norma deve verificar se todos os critérios da regra matriz sancionadora se encontram realizados no enunciado factual. Faltando quaisquer um dos aspectos essenciais ao tipo, inexistirá multa a ser aplicada. A subsunção do fato-infracional à hipótese normativa deve ser completa, razão pela qual aqui também, para o aplicador, a legalidade é mais que mera previsão em lei, é total submissão da norma individual

---

<sup>112</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, p. 19.

e concreta ao tipo da lei e, portanto, é *tipicidade estrita*. Ouçamos Ruy Barbosa Nogueira:

(...) não basta apenas a existência da norma de lei descritiva do fato, mas é preciso que além da norma in abstracto e prévia, o fato previsto ocorra com todos os elementos descritos na lei e possa ser demonstrado essa vinculação ou juridicamente por meio do ato de subsunção do fato à lei ou sua subjunção pela norma tipificadora.<sup>113</sup>

O aplicador do direito, por sua vez, para fazer prevalecer a legalidade formal, deve, no ato de positividade da norma jurídica individual e concreta, realizar o procedimento correto, preservando os aspectos intrínsecos<sup>114</sup> e extrínsecos<sup>115</sup> do ato jurídico perfeito.

Dou por assente que, na aplicação do direito, legalidade material e formal andam juntas. É nelas que o ato jurídico individual e concreto, assumido aqui em seu sentido mais amplo de norma introdutora e introduzida, irá buscar seu fundamento de validade. O princípio põe em evidência os limites da atividade do Poder Legislativo na criação das sanções, e do Poder Executivo, na figura da Administração Pública, ao positivá-las no caso em concreto. E quanto a esta última, relevemos que cabe ao Fisco ter este cânone sempre em vista para legitimar os atos sempre vinculados à esfera tributária, tal como nos lembrou Alberto Xavier:

a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa.<sup>116</sup>

O Poder Administrativo está adstrito aos preceitos normativos da norma sancionadora, dando-a interpretação restritiva. Esta é a diretriz ontológica da ordem pública. Não pode tributar ou sancionar fora da lei. No campo fiscal, a imposição é reforçada mais ainda de modo que, não havendo previsão hipotética legal expressa e específica, é vedado ao Fisco o emprego da analogia para resultar

<sup>113</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva; 1994, p. 113.

<sup>114</sup> São elementos intrínsecos ao ato: (i) motivação ou descrição do motivo do ato; (ii) sujeito enunciador ou emissor; (iii) sujeito receptor ou destinatário da norma; (iv) nexo normativo relacional; e (v) conduta prescritiva modalizada pelo relacional.

<sup>115</sup> São aspectos extrínsecos ao ato: (a) autoridade ou agente competente; (b) objeto lícito; (c) procedimento previsto em lei; (d) publicidade em sentido lato; (e) motivo do ato; e (f) finalidade ou objetivo.

<sup>116</sup> XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, P. 17.

na exigência de tributo não previsto em lei, como bem o prescreveu o parágrafo 1º<sup>117</sup> do art. 108 do CTN. O termo “tributo” nesse dispositivo deve ser interpretado em seu sentido lato, como muito o faz o Código Tributário ao longo de vários de seus enunciados. Inclui não somente os valores a título de obrigação principal, como também toda cobrança referente a multas. Assim, cabe a lei em sentido formal (princípio da legalidade), e somente a ela, determinar os critérios para a fixação de multas, especialmente no caso das multas qualificadas em patamares superiores ao valor do principal, assim como o fez o § 1º do artigo 60 do Código Penal, justificando-a teleologicamente (*ratio legis* em exposição de motivos). Na omissão da lei, é vedado ao aplicador criá-los, sob pena de infringir a vedação do § 1º do art. 108 do CTN.

No caso das multas qualificadas, não há para onde fugir. Ou a lei institui parâmetro seguro e isonômico para que as multas qualificadas ultrapassem o valor do principal ou, inexistindo, deve-se aplicar a regra geral do patamar máximo quantitativo do valor do tributo devido como veremos mais adiante no capítulo sobre a proporcionalidade. Descabe ao aplicador criar majoração *extra lege*, ainda que por aplicação analógica do § 1º do artigo 60 do Código Penal.

Logo, inexistindo previsão expressa criando infração e sua penalidade, não pode o Fisco introduzir por analogia ou por interpretação extensiva tributo ou sanção, alargando o conceito de lei para fazer incidir a regra-matriz no caso em concreto. Em face do enunciado acima indicado, é clara a prescrição: as presunções do tipo factuais são inadmitidas para fins de exigência de tributo não previsto em lei.

É pelas palavras do jurista Bernardo Ribeiro de Moraes que encerramos este tópico em resumo:

Em decorrência do princípio da legalidade, os seguintes pontos devem ser firmados: a) não há infração ou penalidade sem prévia lei formal que as configure; b) o Poder Executivo não pode, através de suas faculdades de regulamentação da lei, criar figuras repressivas; c) a lei não pode dar ao Poder Executivo autorização para sancionar infrações com penas variáveis a seu critério, sem qualquer limite. Nesta hipótese, haverá delegação de poderes e,

---

<sup>117</sup> CTN, Art 108, § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

consequentemente, penalidade sem lei anterior, isto é, sem norma baixada pelo Poder legislativo.<sup>118</sup>

Feitas as considerações necessárias quanto a legalidade formal e material no campo tributário sancionatório, passemos a analisar as imposições da legalidade no plano da tipicidade, considerando em seu aspecto formal e material, as implicações do princípio da insignificância como hipótese de atipicidade, as imposições da natureza acessória das multas em relação aos tributos, contingências dos princípios penais interpretativos do “in dubio pro reo” e da “analogia in bonam partem”, princípio da independência das instâncias e vedação ao *bis in idem*.

## 5.2. Tipicidade e multas tributárias

Tipicidade, sob o ponto de vista legal, é a definição do tipo sem o elemento valorativo. No plano da aplicação do direito, é a correspondência do fato à norma. O direito penal separa os conceitos de fato típico da tipicidade, identificando a tipicidade como um elemento que colore ou qualifica o fato típico. Mais à frente, conheceremos um pouco mais sobre essas teorias.

O tipo fundamental deve conter apenas os elementos necessários para individualização objetiva da conduta deixando para outro momento, em plano secundário, qualquer tipo de valoração de outras circunstâncias que servem para aumentar ou diminuir a pena (circunstâncias) ou são subsídios da sua dosagem (circunstâncias legais ou judiciais). No campo das multas, os tipos fundamentais são as *multas de ofício*, que infringem a obrigação tributária principal, e as *multas isoladas*, que contrariam as regras referentes às obrigações acessórias. Estão fora do tipo fundamental, mas corroboram na determinação da pena, as *multas qualificadas* (pelo dolo) e as *multas agravadas* (pela reiteração). As multas qualificadas ou agravadas são tipos derivados, uma vez que extrapolam o tipo fundamental, trazendo circunstâncias que envolvem o fato típico na forma de qualificadoras ou causas de aumento de pena. Significa dizer que derivam do tipo básico (de ofício e isolada), apresentando-se com especificações dependente,

---

<sup>118</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. A taxa no sistema tributário brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

decorrente de adições de certos elementos, tornando-se tipos privilegiados, agravados ou qualificados.

Dessas premissas, resulta que tipicidade, tipo penal, fato concreto e tipo do injusto são conceitos distintos. Enquanto a tipicidade qualifica o ato de subsunção, procedendo a adequação típica; o tipo penal é a descrição abstrata. Já o fato concreto ou fato material é o que o direito penal entende por *corpus delicti* e que, neste estudo, será compreendido como a realidade fática (evento) a ser comprovada pela Autoridade Fiscal na imputação das penalidades. Finalmente, o tipo do injusto é o desvalor da ação ou do resultado, reunindo os elementos que fundamentam o injusto específico de uma figura de infracional. Como já vimos, o típico não é a razão de ser do injusto, mas sim o que o concretiza e assinala.

O tipo infracional, preceito primário da norma sancionadora, será constituído de duas grandes categorias: fato típico (1) e antijurídico (2). A primeira categoria é composta de três elementos: fato material (1), imputabilidade (2) e tipicidade (3). O fato material, por sua vez, é formado pela combinação de conduta – ação/omissão e culpa/dolo, resultado, salvo ilícitos de mera conduta e nexos causal.

O fato típico, por sua vez, é um conceito bastante trabalhado no direito tributário, mas principalmente no penal. Neste último ramo jurídico, o fato típico é subdividido entre elementos (i) descritivos, (ii) normativos, (iii) subjetivos, e (iv) empíricos (ou extrajurídicos). Ainda que não concordemos plenamente com tal classificação da doutrina penal, uma vez que todos os critérios são descritivos, normativos e subjetivos, retratando uma realidade empírica (ou extrajurídica), o desenvolvimento doutrinário deste ramo do direito trazido nessa classificação traz pensamentos interessantes para a análise do tipo infracional tributário.

No direito penal, o elemento descritivo do tipo é assim compreendido quando inexistente a valoração do intérprete, contendo elementos puramente descritivos da conduta fática exigindo do intérprete mera constatação fática.

O elemento normativo do tipo, em contraposição, depende de juízo de valor de quem interpreta. Apresenta-se nos tipos penais em expressões como “indevidamente”, “justa causa”, “funcionário público”, “mulher honesta”, entre outras. Tais componentes podem ser de conotação jurídica ou apenas cultural, mas demandam do intérprete não só a busca pelos conceitos legais dessas locuções, como ocorre com “funcionário público” (Art. 327 do Código Penal), mas também requer dele uma imersão cultural para atualizar a verdadeira intenção da norma. Este elemento comparece como *imputação objetiva* e significa dizer, em outras palavras, que quem faz a análise deste elemento é o juiz, na medida em que ele não se apresenta abstratamente (conceito tópico). É critério restritivo à causalidade natural.

Já o elemento subjetivo descreve os fins com especificidades próprias. Trata-se de uma análise que se dá no fato material, no elemento conduta e sob o ângulo subjetivo.

E o elemento empírico (ou extrajurídico) é hipótese em que a lei não conceitua, sendo conteúdo a ser preenchido pela autoridade, tal como o faz em Processo Administrativo Fiscal para fins de apurar a existência dos verbos “suprimir ou reduzir” tributo previstos nos crimes fiscais da Lei 8137/91.

Existem ainda os elementos negativos do tipo, onde se encontram as causas de justificação (excludentes de ilicitudes) que integram o tipo de injusto (tipo do crime) e são excludentes da tipicidade e da ilicitude.

Constatar a infração à lei tributária (subsunção e provas) é condição *sine qua non* para formalizar o lançamento e as penalidades. Como se depreende dos elementos do tipo acima elucidado, a hipótese jurídica da multa, compondo o antecedente da norma tributária sancionatória, é situação definida em lei como “necessária e suficiente” à ocorrência típica, na linha como preceitua o art. 114 do CTN para a obrigação tributária principal. Sua importância é fundamental na medida em que figura como previsão genérica, servindo de modelo educativo e

repressivo para os jurisdicionados e, ao mesmo tempo, de limite à atividade vinculada do Estado em punir essas condutas.

O legislador, como político de direito, ao descrever a hipótese abstrata de uma conduta proibida ou permitida, apresenta, no antecedente, descrição de um fato como ele geralmente acontece. Fixa sua *ratio legis*, cuja repercussão deverá estar presente a cada aplicação concreta da norma. A reserva legal nesse tema, conferindo a atribuição descritiva dos fatos infracionais ao Poder legislativo, é defesa contra arbitrariedades. O tipo e sua finalidade requerem do intérprete autêntico a busca pela correta aplicação da lei, observando-se não só a correta subsunção do fato provado à norma, mas a percepção do fato no contexto em que praticado. Nesse percurso, construirá a norma não só pelo enunciado típico, mas percorrendo todo o Texto Constitucional, fazendo repercutir os excessos na sanção.

Ao aplicador, pela via da tipicidade informadora do ordenamento tributário, o sistema prescreve o comando de encontrar e constituir em linguagem competente – provas em direito admitidas – todos os critérios que necessariamente compõem o enunciado deôntico completo da regra matriz de incidência para fins de regular a conduta. No âmbito de suas igualdades, os casos devem ser tratados de forma equânime. Essa é garantia de todos perante o sistema jurídico. E o tipo funciona nessa toada, determinando, de modo objetivo, os elementos juridicamente relevantes afim de que não sobre muito mais espaço para o desvirtuamento da regra ao se expedir as normas individuais e concretas pelos aplicadores do direito. Afinal:

o agente fiscal, no exercício de suas funções, não pode converter-se em legislador, criando novas figuras típicas (penais ou tributárias) ou novas sanções, além das rigorosamente apontadas na lei.<sup>119</sup>

Logo, no Auto de infração, caberá ao Fiscal trazer, em linguagem de prova, descrição minuciosa dos elementos do antecedente presentes no caso em concreto,

---

<sup>119</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 276.

servindo de guia interpretativo a todos os aplicadores do direito, direta ou indiretamente, atingidos pela regra. É o que conclui Fabiana Del Padre Tomé em livro destinado ao estudo das provas:

Os princípios da legalidade e da tipicidade na esfera da tributação, por exemplo, exigem que as relações obrigacionais e sancionatórias sejam desencadeadas apenas se efetivamente verificados os fatos conotativamente descritos nas correspondentes hipóteses normativas, razão pela qual se faz imprescindível que tanto os atos de lançamento e de aplicação de penalidades como as decisões proferidas no curso de processos administrativos tributários sejam pautados em provas.<sup>120</sup>

As provas deverão contextualizar a incidência da norma tanto sob o aspecto fático quanto sob o plano constitucional.

A incidência normativa da regra sancionatória só se dá quando presentes e provados cada um desses elementos genericamente postos na hipótese de incidência, todos sendo conjecturados na situação em concreto. Ganha importância, nessa medida, a determinação de todos os elementos presentes no antecedente da norma posta, cujo entendimento firmará, para o aplicador, o guia e o limite para a formação do enunciado fático que dá ensejo à relação concreta entre Estado e pessoa infratora da norma. Presentes no fato concreto todos os critérios da norma, haverá fato típico e o Fisco deve, em face do seu poder vinculado, aplicar a lei e suas consequências, ainda que isso resulte em aplicação de penalidades mês a mês como vimos. As repercussões ocorrem tanto na ordem de direito material como no tocante às imposições processuais.

Cumpra observar nas obrigações tributárias, a presença, muito comum, de procedimentos a serem praticados todo mês ou a cada operação. E a inobservância da norma em cada uma dessas situações implica a presença de novo fato típico a cada mês considerado. A periodicidade da obrigação tributária não retira de cada uma delas sua condição de fato típico infracional, subsumindo-se um novo fato a cada ciclo completo de inobservância da lei. Confira-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. PERIODICIDADE DE MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIMOF.

A multa pela entrega tardia da Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof) incide a cada mês de atraso – e não por declaração atrasada. Conforme os arts. 57 da MP 2.158-34/2001 e 4º e 7º da

---

<sup>120</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *A prova em direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 286.

Instrução Normativa 811/2008 da Secretaria da Receita Federal, a não apresentação da Dimof até o último dia útil do mês gera multa de R\$ 5 mil por mês-calendário de atraso. Isto significa a aplicação de uma multa de R\$ 5 mil que se acumula com periodicidade mensal, e não a cada 30 dias. A óbvia intenção do legislador é a de forçar a entrega da declaração o quanto antes, cominando multa que é majorada a cada mês – para cada mês de atraso soma-se uma nova multa – e não a de fixar uma multa para cada conjunto de informações não apresentado – para cada semestre uma multa. Precedentes citados: REsp. 1.216.930-PR, Segunda Turma, DJe 15/3/2011, REsp 1.136.705-RS, Primeira Turma, DJe 1º/7/2010, REsp 1.118.587-SC, Primeira Turma, DJe 6/11/2009.<sup>121</sup>

No caso em tela, a *ratio legis* da lei é estimular a entrega da declaração o quanto antes. Com tal entendimento, havendo fato típico, haverá subsunção do fato à norma e incidência.

Evidentemente que, no âmbito das penas, a existência de mais de uma ação ou omissão no mesmo contexto, praticando dois ou mais ilícitos da mesma espécie e repercutirá na multa a ser aplicada, devendo os fatos ser havidos como continuação do primeiro. Esse entendimento é retirado do art. 71 do Código Penal, sub-ramo do direito com caráter mais repressivo que qualquer outro domínio jurídico. Inexistindo norma deste teor no direito tributário, cumpre utilizar, por analogia, este enunciado do art. 71 do Código Penal.

No contexto da sentença supra mencionada, de fato, o juiz não poderá negar a presença dos sucessivos fatos típicos e decorrentes subsunções, contudo, na cominação da penalidade pecuniária, a conclusão da ementa deverá ser repensada: será que a multa deve mesmo ser majorada a cada mês e para cada mês de atraso soma-se uma nova multa?

A interpretação pura e simples do fato, sem a consideração da continuidade do contexto em que se apresenta, leva a conclusões que infringem a lógica constitucional do sistema repressivo tributário, tal como proporcionalidade e vedação ao confisco. A jurisprudência supra acerta na subsunção do fato, mas erra

---

<sup>121</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.442.343/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 06 maio 2014. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201400578526&dt\\_publicacao=12/05/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201400578526&dt_publicacao=12/05/2014)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

a mão na determinação de suas consequências por desconsiderar o contexto concreto como um todo.

No direito penal, a descrição do Código quanto a conduta criminosa é chamada de capitulação (preceito primário penal). Esta é essencial para a compreensão do tipo e repercute nos elementos a serem trazidos na peça inicial do processo pelo Ministério Público. No momento de oferecimento da denúncia, caberá ao procurador capitular, de forma provisória, a narrativa e os elementos dos autos trazidos. Essa descrição na lei é vinculante na medida em que requer, para análise do mérito da ação penal, correlação entre os enunciados factuais provados na denúncia e a capitulação jurídica invocada. O representante do Ministério Público subsume o fato à norma penal (antecedente). Se a descrição dos fatos concretos na denúncia disser respeito a outra capitulação, o juiz poderá modificar de ofício a capitulação jurídica apresentada pelo Ministério Público, o que poderá repercutir inclusive na pena imputada.

Do processo de positivação da norma penal, conclui-se pela prevalência da realidade fática em detrimento da capitulação. E a aplicação da norma deve ser coerente tanto no antecedente quanto na consequência atribuída pelo sistema àquela conduta ilícita. Por isso mesmo se fala em subsunção do fato à norma e não o contrário, pois serão os elementos probatórios do caso que dirão em qual hipótese eles se enquadram. Feita a subsunção, o vínculo implicacional é automático e infalível, na medida em que não há como escapar da sanção (preceito secundário dos tipos incriminadores). Cada infração ou crime tem sua sanção e a capitulação faz diferença na pena.

No tocante às descrições típicas da infração tributária cujo elemento pecuniário esteja presente como resultado, o debate na definição do conceito de tributo, ou ainda, do momento em que este comparece ao universo jurídico ganha relevância. Para dificultar, tributo possui uma pluralidade de acepções. Pode ser visto como regra-matriz de incidência (norma geral e abstrata), regra posta no caso concreto, hipótese de incidência, relação jurídica tributária, etc. Enfim, serão

tantas definições quantos sejam os pontos de vistas, maior ou menor, dessa realidade.

Esse termo tem importância na medida em que é elemento fundamental para definir as infrações tributárias. No tocante, é preciso tomar uma posição quanto ao grau de repreensão a ser dado a certas medidas punitivas tributárias e de direito penal.

Desta forma, quero deixar bem claro que o aplicador deve resguardar o princípio da tipicidade cerrada na positivação da norma individual e concreta. Isto pode se dar de duas formas, mas as imposições do preceito constitucional são as mesmas: verificação objetiva, em linguagem das provas em direito admitidas, da existência de todos os critérios impostos em lei no fato jurídico (em sentido amplo). No primeiro caso, quando posto o tipo presuntivo em lei pelo legislador, o aplicador deverá fazer demonstrar na forma competente (provas) a existência do fato presumido e seu vínculo normativo com o fato jurídico em sentido estrito, este último ensejador do tributo.

Nesse sentido, ademais, cabe registrar uma última advertência. Na subsunção do fato à norma, cabe ao aplicador observar não os fatores econômicos presentes no ato presuntivo, mas restringir-se aos critérios jurídicos, constitutivos da hipótese antecedente, ainda que presumidos pela lei. Questões de ordem econômica não mais estão em jogo no plano da aplicação do direito. O ordenamento jurídico não toma emprestada a realidade econômica para incidir na ordem social. Constrói sua própria realidade e permanece nela, na auto-poiese constitutiva de sua condição de sistema. Na positivação da norma, são apenas os elementos da hipótese as condições jurídicas necessárias para se proceder a incidência da regra sancionadora, tal como reforça Alfredo Augusto Becker:

O intérprete da lei tributária deverá investigar sua incidência exclusivamente sobre o fato *jurídico* (e desde que revestido daquela *espécie* jurídica preestabelecida pelo legislador) e não sobre a realidade econômica que lhe corresponde ou corresponderia.<sup>122</sup>

---

<sup>122</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 537.

Vem a calhar decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes ao entender que os fatos alegados devem *estar, necessária e suficientemente, enquadrados no tipo legalmente descrito*:

PROCESSUAL. MULTA. ENQUADRAMENTO. TIPICIDADE CERRADA. Os fatos acusados como infração deverão estar **necessária e suficientemente enquadrados** no tipo legalmente descrito, sob pena de afronta ao princípio da tipicidade cerrada indispensável para sustentar a pena aplicada. Recurso negado.<sup>123</sup> (Grifos nossos)

Os atributos *necessário* e *suficiente* reforçam dois aspectos quanto a tipicidade cerrada em âmbito das presunções factuais, respectivamente: (i) perfeito enquadramento do fato presumido à hipótese legalmente prevista; (ii) sem que se altere os verdadeiros significados da palavra, levando-se em consideração seu sentido linguajero, técnico-jurídico e específico do subdomínio do direito adotado, assim como (iii) adequação do fato jurídico em sentido estrito aos fatos presuntivos. Por esse modo, é forçosa a ilação de que inexistem limites interpretativos ou imaginativos expressos ao intérprete no direito em âmbito das presunções factuais. As limitações estão presentes e suas imposições se fazem sentidas na forma dos três critérios exegéticos acima enunciados.

Partimos da premissa de que tanto nos casos das infrações fiscais, cujo pressuposto seja a arrecadação do tributo, como nos de crimes fiscais materiais, a validade (ou existência) do tributo deve ser levada em consideração no momento da prática da conduta até a determinação da penalidade. Na ordem tributária, sendo o tributo o núcleo significativo convergente de todas as demais estruturas normativas, a norma sancionatória também a ele está vinculada intrinsecamente, ainda que de modo abstrato tendo em vista as hipóteses de não-incidência por quaisquer das razões admitidas pelo sistema (imunidade, isenção, etc.).

Isso permite concluir que mesmo existindo todos os elementos do tipo infracional no instante em que a ação ou omissão é praticada, mas, por decorrência de outras repercussões tributárias, o tributo seja declarado indevido, cai, por fato

---

<sup>123</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 2.ª Câmara, Processo 10907.000925/96-43, Acórdão 02-01.525, sessão 26.01.2003, Rel. ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, p. 01.

superveniente, os elementos do fato típico e, logo, descabe a sanção. No caso concreto ou em controle difuso, o Estado, em face da posição assumida pelo Poder judiciário em prol da invalidade ou improcedência da cobrança tributária (obrigação principal), perde o direito de sancionar o agente, em direito tributário ou penal, justamente porque inexistente mais razão de ser da repreensão.

Dito em outras palavras, a regra sancionatória é norma secundária, que pressupõe a existência e validade da regra primária (tributo). Se inexistente tributo, evidentemente não houve ação ou omissão contrária ao recolhimento pretendido, porque indevido ou sem fundamento de validade. Na mesma linha de que o acessório segue o destino do principal, descabe afirmar, nos casos de infração à obrigação principal ou em crimes materiais, em positividade da norma secundária (sancionatória) se a primária é insubsistente.

### **5.2.1. Tipicidade formal, tipicidade material e princípio da insignificância**

Cada vez mais, percebe-se que o campo de aplicação de uma norma não se limita à simples adequação formal do caso em concreto aos elementos do tipo. Com a inauguração da Ordem Constitucional de 1988, contribuindo com seu caráter humanitário e socializante, seus reflexos no setor sancionatório, especialmente no campo penal, têm sido imensos.

Os limites quanto ao tipo e a tipicidade não traduzem a completude que a matéria da tipicidade enseja. Desse modo, com base nessa linha diretriz da Carta Maior, o Judiciário hoje requer mais que adequação típica formal dos ilícitos e, sim, a presença concreta da tipicidade material, como forma de legitimar a própria incidência da norma incriminadora. Quando se fala em tipicidade material, a ideia é superar os limites da própria formulação típica para atingir a essência da norma. É no plano semântico, do conteúdo, que poderemos entender a “ratio legis” determinada no tipo, o bem jurídico protegido e sua adequação ao contexto social que envolve o fato. A partir daí, surgem outros princípios, como o da insignificância, procurando entender o fato típico de acordo o histórico, as razões e os objetivos daquela norma. Por isso mesmo, a tipicidade material conhecerá o

tipo pensando-o segundo os quatro critérios interpretativos atribuídos à insignificância (conduta minimamente ofensiva, ausência de periculosidade social da ação, reduzido grau de reprovabilidade do comportamento dos autores, e lesão jurídica inexpressiva). O princípio da insignificância é, pois, *causa supralegal excludente de tipicidade material* que, ao atingir esse elemento do crime, exclui o próprio delito.

Importante notar que a tipicidade formal não deixou de estar presente e ser exigida pela jurisprudência. A vontade da lei, mediante correta subsunção dos elementos objetivos, subjetivos e normativos do fato típico, será sempre realizada. Mas isso só não basta para a adequação típica do ilícito fiscal. Será necessário ir além da lei, mas não fora dela. Em verdade, interpretar-se-á o texto legal de acordo com as imposições da própria Constituição, regulando as condutas e atribuindo as consequências de ordem sancionadora na vida do sujeito infrator, quando diante de situações que ensejam também a adequação típica material.

Se a tipicidade formal já foi largamente explicitada no item anterior, cumpre, nesse momento, desenvolver o conceito de tipicidade material. Foi a partir da *teoria da imputação objetiva*, desenvolvida por Roxin<sup>124</sup> que a tipicidade hoje possui uma dimensão a mais a ser estudada pelo intérprete antes mesmo de alcançar o plano subjetivo. Tal doutrina, acompanhada pela evolução da teoria nacional, constitucionalizando o delito e incrementando essa nova dimensão material ao elemento tipicidade do ilícito, acrescentou duas considerações a serem feitas pelo intérprete no momento mesmo da aplicação da norma: a necessidade de se produzir (a) juízo de valoração (de desaprovação) da conduta e (b) juízo de valoração (de desaprovação) do resultado jurídico. Ambos são elementos que integram a tipicidade material.

Quanto a conduta, deverá adequar-se à tipicidade formal e será valorada (desaprovação ou não pelo sistema) dentro da tipicidade material, de acordo com o seu potencial de criar um *risco proibido relevante* (imputação objetiva de Roxin).

---

<sup>124</sup> ROXIN, Claus. *Derecho Penal, Parte General (T. I): Fundamentos: La estructura de la Teoría del Delito*. Civitas ediciones, S.L., 1997.

A valoração da conduta pelo exegeta não é acriteriosa e a discricionariedade mencionada acima possui limites exatamente no critério formador da imputação objetiva, devendo ser feita com base no *risco proibido (ou permitido) pela lei*. A criação ou incremento de riscos proibidos relevantes é a essência do juízo de desaprovação da conduta e compõe a teoria da imputação objetiva.

Se a conduta, a despeito de ser formalmente típica no tributário, era permitida ou sancionada por outras ordens jurídicas, como o civil ou o societário, não há que se falar em criação de um novo risco proibido, salvo, no segundo caso, quando existir outro bem jurídico a ser protegido. A lógica é a mesma entre direito tributário e penal. A conduta permitida, ainda que sancionada pelo direito tributário (exemplos: puro e simples não-pagamento de tributo) não gera risco proibido no direito penal e, logo, não pode constituir-se em crime. Nesses termos, será atípica no direito penal na medida em que lhe falta a criação ou incremento de um risco proibido típico neste ramo. Assim, em resumo, hoje, só há infração ou crime quando a conduta, além de ser adequada à letra da lei em cada um de seus critérios ali enumerados (tipicidade formal), cria ou incrementa um risco proibido para o específico ramo do direito que a quer ver sancionada (tipicidade material).

Na imputação do resultado, que se aplica a todas as infrações e delitos (materiais, formais, mera conduta, comissivos ou omissivos, dolosos ou culposos etc.), importa saber duas coisas: (a) se existe conexão direta entre o agente e o risco criado e (b) se ele está inserido no âmbito de proteção da norma. Uma vez constatado o nexa causal entre conduta e resultado (causalidade natural, mecânica ou causal), importa depois, ainda no âmbito da tipicidade, verificar a presença da imputação objetiva no caso em concreto. Isto é, caberá ao juiz de direito considerar juízo valorativo de imputação do resultado ao seu agente.

A insignificância é caracterizada exatamente no âmbito do juízo de desaprovação da conduta produzido pelo juiz de direito. E conduta absolutamente insignificante será típica e proibida, mas não será juridicamente desaprovada (desvalorada) pelo direito tributário. Para exemplificar, confira-se Parecer

Normativo nº 5/1980 da Receita Fiscal, entendendo atípico, por ser insignificante, a variação do peso dos bens importados alterada em percentual não superior a 5%:

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PENALIDADES. MULTAS.** Não constitui infração administrativa ao controle das importações, prevista no artigo 169 do Decreto-lei nº 37/66, a variação do peso se o preço for contratado em função da quantidade dos bens importados, permanecendo esta inalterada, ou alterada em percentual não superior a 5%.<sup>125</sup>

Em face de resultado insignificante, o enquadramento adequado ocorre no âmbito das consequências próprias da ofensa, devendo ser concreta, intolerável, grave, objetivamente imputável ao risco criado. Além disso, deverá estar no âmbito de proteção da regra, ou seja, no campo do desvalor do resultado prevista na norma incriminadora. Resultado irrelevante possui reduzido grau de gravidade e é socialmente admissível ou tolerável. É o caso, no direito penal, do uso do limite de R\$ 20.000,00 da Portaria do Ministro de Estado da Fazenda n.75/12 (Artigo 1º, inciso II), ao dispor sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Art. 1º Determinar:

I - A não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e

II - O não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Com base nesse dispositivo, estabelecido em Portaria interna da PGFN, o STF passou a aplicar o princípio da insignificância nos crimes fiscais. Confira-se:

Ementa: PENAL. HABEAS CORPUS. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPETRAÇÃO NÃO CONHECIDA. FLAGRANTE ILEGALIDADE. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO. I – No caso sob exame, verifica-se que a decisão impugnada foi proferida monocraticamente. Desse modo, o pleito não pode ser conhecido, sob pena de indevida supressão de instância e de extravasamento dos limites de competência do STF descritos no art. 102 da Constituição Federal, o qual pressupõe seja a coação praticada por Tribunal Superior. II – A situação, neste caso, é absolutamente excepcional, apta a superar tal óbice, com consequente

<sup>125</sup> CST - Parecer Normativo nº 5/1980, DOU 22/02/1980.

concessão da ordem de ofício, diante de um evidente constrangimento ilegal sofrido pelo paciente. III – Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda, que, por se tratarem de normas mais benéficas ao réu, devem ser imediatamente aplicadas, consoante o disposto no art. 5º, XL, da Carta Magna. IV – Habeas corpus não conhecido. V – Ordem concedida para restabelecer a sentença de primeiro grau, que reconheceu a incidência do princípio da insignificância e absolveu sumariamente os ora pacientes, com fundamento no art. 397, III, do Código de Processo Penal.<sup>126</sup>

Sendo assim, seja diante da ausência de desvalorização da conduta seja perante inexistência desaprovação do resultado, fato é que, em quaisquer desses casos, incorre tipicidade material, justamente por irrelevância penal da conduta e do resultado produzido. Assim, em casos como este, a aplicação da sanção penal configura indevida desproporcionalidade, pois o resultado jurídico – a lesão produzida ao bem jurídico tutelado – há de ser considerado como absolutamente irrelevante.

A aplicação do princípio da insignificância aos crimes fiscais não foi estruturada pela lei, mas, sim, tem sido resultado de uma política judiciária, fruto de exegese dos tribunais aplicado ao caso em concreto. A jurisprudência interpreta o princípio com base no problema trazido nos autos, buscando alicerce não somente na lei, mas na legislação que gira ao entorno do tema e no ordenamento jurídico como um todo, traçando verdadeira política criminal e ultrapassando as limitações regulatórias do próprio legislador. Isso mostra que as imposições do caso em concreto são fundamentais para a compreensão do sentido e alcance do princípio da insignificância aplicado aos crimes fiscais, não sendo possível a lei delimitar previamente tais considerações.

A questão que se põe nesse momento será: quando se está diante de risco proibido criado insignificante, especialmente quando se está diante de um contexto de direito público (tributo)? Quando a conduta ou o resultado não serão

---

<sup>126</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 123.032/PR – Paraná. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 05 agosto 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28123032%2E%2E+OU+123032%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/joeg3t2> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

juridicamente desaprovada ou desvalorado pela ordem penal a ponto do fato se tornar atípico em termos materiais? Sob quais critérios devem ser avaliadas as imputações objetivas da norma dos crimes fiscais?

Bem, a lei não trouxe critérios firmes, enumerados taxativamente. Mas a aplicação do princípio da insignificância tem se dado criteriosamente, a partir de uma interpretação da ordem jurídica pelo judiciário, enumerando requisitos originários da experiência dos Tribunais em um verdadeiro retrato de uma política judiciária bem construída. Há que se considerar que o próprio princípio da insignificância não está positivado na Constituição. Ele também é fruto dessa política judiciária, cada vez mais alinhada aos ditames maiores do Texto Magno.

Para fins de aplicação do princípio constitucional (implícito) da insignificância nos crimes em geral, a jurisprudência requer a presença concreta de quatro requisitos, quais sejam:

1. conduta minimamente ofensiva,
2. ausência de periculosidade social da ação,
3. reduzido grau de reprovabilidade do comportamento dos autores
4. lesão jurídica inexpressiva.

Por *conduta minimamente ofensiva*, deve-se entender tudo aquilo que pouco ofende o sujeito passivo da norma incriminadora penal ou não fere a ordem jurídica a ponto de ensejar reprimenda penal. Há conduta típica (tipicidade formal), mas a ofensividade é mínima, o que enseja atipicidade material penal. Mais adiante, o termo *minimamente* será desenvolvido *quantitativamente* no contexto das multas fiscais.<sup>127</sup>

Na mesma linha, está o segundo critério – *ausência de periculosidade social da ação* – cujo tratamento deve ser observado conforme a teoria do risco proibido criado (imputação objetiva) de Roxin, supra referida. Assim, se o risco criado pela ação de determinado sujeito não possui periculosidade social, logo essa conduta

---

<sup>127</sup> Vide capítulo sobre o princípio da proporcionalidade.

não tem relevância penal. Cabe considerar que o termo periculosidade normalmente se associa à *capacidade de determinada pessoa* em cometer uma infração penal, filiando-se a imputabilidade. Dito de outro modo, é conceito que qualifica a pessoa e não a ação. No contexto do princípio da insignificância, a periculosidade tem sido admitida como qualificadora da ação. Mas, combinando as teorias, verifica-se que a consideração da imputação objetiva (ao agente), nesse momento, com base no risco proibido criado (da conduta), possui apoio da jurisprudência pátria que responde a ambas as teorias. Haja vista que o risco proibido criado, ausência de periculosidade social, por ser conduta típica, minimamente ofensiva, é insignificante. Não há desaprovação pelo sistema normativo.

Com relação ao *reduzido grau de reprovabilidade do comportamento* dos autores, percebe-se que a reprovação da conduta está nas próprias características enumeradas pelo legislador na determinação de sua tipicidade e imputação de consequências proporcionais, cujo objetivo nada mais é do que reprimir e desestimular esse comportamento. A reprovabilidade está em relação mútua com a tipicidade de modo que a reprovação referida no termo supera a própria pena cominada na lei, devendo-se considerar a *ratio legis* e a tipicidade material tanto no fato-antecedente como no fato-consequente da norma incriminadora. A reprovabilidade da conduta é, pois, instrumento de individualização que evita sancionar fatos típicos irrelevantes ou insignificantes, através da valorização da conduta em termos materiais.

E, finalmente, sob o ponto de vista do resultado da conduta no sujeito passivo, cabe considerar a presença de *inexpressiva lesão jurídica*, o que torna inaplicável a reprimenda penal. Esse ponto é o que mais gera polêmica na aplicação da insignificância aos crimes fiscais na medida em que evadir tributo, segundo o ponto de vista de sua função social, sempre causa lesão ao Erário e pode inviabilizar, quando produzido em massa, políticas públicas por falta de receita orçamentária. Assim, é preciso ponderar uma justa medida na interpretação do

conceito de *inexpressividade da lesão*. Se a lei nada diz a respeito, a abrangência dada ao termo retratará a própria noção de política judiciária construída paulatinamente através de decisões dos Tribunais.

Sobre o tema, vem a calhar o entendimento de inexpressividade da lesão jurídica aos crimes fiscais e suas repercussões no tocante a aplicabilidade do princípio da insignificância. No Habeas Corpus n. 165.003-SP, o Min. Sebastião Reis Júnior ressaltou a importância de se considerar os diferentes contextos arrecadatórios envolvido nos crimes fiscais, de modo a ser salutar considerar na interpretação do termo *inexpressividade da lesão jurídica* o sujeito passivo envolvido: Erário Federal, Estadual ou municipal. O que pode ser inexpressivo para um Ente Político, poderá não o ser para o outro. E sendo assim, as considerações de políticas judiciárias conferidas aos crimes fiscais federais não podem ser transportadas automaticamente aos delitos fiscais de outras ordens tributárias – estaduais e municipais – haja vista que a abrangência dos elementos do princípio da tipicidade e insignificância se alteram. É o julgado:

DIREITO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NO CASO DE CRIMES RELACIONADOS A TRIBUTOS QUE NÃO SEJAM DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO.

É inaplicável o patamar estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, no valor de R\$ 10 mil, para se afastar a tipicidade material, com base no princípio da insignificância, de delitos concernentes a tributos que não sejam da competência da União. De fato, o STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.112.748-TO, Terceira Seção, DJe 13/10/2009, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, consolidou o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da insignificância aos crimes referentes a débitos tributários que não excedam R\$ 10 mil, tendo em vista o disposto no art. 20 da Lei 10.522/2002. Contudo, para a aplicação desse entendimento aos delitos tributários concernentes a tributos que não sejam da competência da União, seria necessária a existência de lei do ente federativo competente, porque a arrecadação da Fazenda Nacional não se equipara à dos demais entes federativos. Ademais, um dos requisitos indispensáveis à aplicação do princípio da insignificância é a inexpressividade da lesão jurídica provocada, que pode se alterar de acordo com o sujeito passivo, situação que reforça a impossibilidade de se aplicar o referido entendimento de forma indiscriminada à sonegação dos tributos de competência dos diversos entes federativos. Precedente citado: HC 180.993-SP, Quinta Turma, DJe 19/12/2011.<sup>128</sup>

<sup>128</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma, Habeas Corpus 165.003-SP, Min. Rel. Moreira Alves, DJ. 20/03/2014 Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 18 setembro 2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28112597%2E%2E+OU+112597%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20120918%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hs4u2yp> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

Em algumas oportunidades, o STF já se manifestou no sentido de que é inaplicável o princípio da insignificância quando a lesão produzida pelo agente atingir bem de grande relevância para a população. A assertiva apenas desloca o problema de exegese da *inexpressividade da lesão* para *bem de grande relevância para a população*. E isso mais uma vez reforça que as opções estão dadas ao judiciário pela lei, cabendo a ele a determinação no caso em concreto dos limites desses termos. Nessa linha, o próprio STF salientou a necessidade de se analisar o caso perante o contexto jurídico, examinados os elementos caracterizadores da insignificância, na medida em que o valor da coisa lesada/danificada seria somente um dos pressupostos para escorreita aplicação do postulado. Asseverou-se que, em face da coisa pública atingida, não haveria como reconhecer a mínima ofensividade da conduta, tampouco o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento, destacando que as consequências do ato perpetrado transcenderiam a esfera patrimonial. Esse entendimento foi superado na maioria dos crimes fiscais, exceto ao crime de contrabando, negando-se aplicabilidade do princípio da insignificância a este justamente por ensejar lesão “bifronte”, isto é, que atinge não só a atividade arrecadatória do Estado, mas interesses públicos como a saúde e a atividade industrial. Na hipótese do contrabando de cigarros, por exemplo, o Supremo entendeu pela inaplicabilidade da insignificância tendo em vista não ser “o valor material que se considera na espécie, mas os valores éticos e jurídicos que o sistema normativo-penal resguarda”.<sup>129</sup>

Finalmente, vale ressaltar que o critério da Portaria do Ministro do Estado da Fazenda n. 75/12 também tem sido afastado no contexto da aplicação do princípio da insignificância à reiteração criminosa. O STF entendeu pela inaplicabilidade do aludido princípio ante a reprovabilidade e ofensividade da conduta do agente, considerando que o reconhecimento da insignificância não

---

<sup>129</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 118.359/PR – Paraná. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 05 novembro 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28118359%2EENUME%2E+OU+118359%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zgk8n3j> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

poderia levar em conta apenas a expressão econômica da lesão, mas, especialmente, a acentuada periculosidade do sujeito que faria do crime o seu meio de vida, apostando na impunidade. Nesse contexto, se se aplicasse o princípio, a política judiciária estaria estimulando esses modos de vida, contrariando o próprio sistema. Por isso mesmo, mais que a simples aplicação da Portaria ao caso concreto, a reiteração enseja um dever do magistrado em avaliar a censurabilidade concreta da conduta e não apenas na importância econômica dos bens subtraídos.

Confira-se na íntegra:

EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. CONSTITUCIONAL. INFRAÇÃO DO ART. 344, § 1º, ALÍNEA D, DO CÓDIGO PENAL. PRETENSÃO DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA: INVIABILIDADE. PRÁTICA REITERADA DE DESCAMINHO. PRECEDENTES. 1. A tipicidade penal não pode ser percebida como o exercício de mera adequação do fato concreto à norma abstrata. Além da correspondência formal, a configuração da tipicidade demandaria uma análise materialmente valorativa das circunstâncias do caso concreto, para se verificar a ocorrência de alguma lesão grave, contundente e penalmente relevante do bem jurídico tutelado. 2. O princípio da insignificância reduz o âmbito de proibição aparente da tipicidade legal e, por consequência, torna atípico o fato na seara penal, apesar de haver lesão a bem juridicamente tutelado pela norma penal. 3. Existência de outros processos administrativos fiscais instaurados contra o Paciente em razão de práticas de descaminho. Elevado grau de reprovabilidade da conduta imputada evidenciado pela reiteração delitiva, o que afasta a aplicação do princípio da insignificância no caso. 4. O criminoso contumaz, mesmo que pratique crimes de pequena monta, não pode ser tratado pelo sistema penal como se tivesse praticado condutas irrelevantes, pois crimes considerados ínfimos, quando analisados isoladamente, mas relevantes quando em conjunto, seriam transformados pelo infrator em verdadeiro meio de vida. 5. O princípio da insignificância não pode ser acolhido para resguardar e legitimar constantes condutas desvirtuadas, mas para impedir que desvios de conduta ínfimos, isolados, sejam sancionados pelo direito penal, fazendo-se justiça no caso concreto. Comportamentos contrários à lei penal, mesmo que insignificantes, quando constantes, devido à sua reprovabilidade, perdem a característica da bagatela e devem se submeter ao direito penal. 6. Ordem denegada.<sup>130</sup>

Esta compreensão, contudo, não tem sido aplicada de modo absoluto, como se depreende de julgado do Min. Sebastião Reis Júnior no contexto do furto:

<sup>130</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 112.597/PR – Paraná. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 18 setembro 2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28112597%2E+OU+112597%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20120918%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hs4u2yp> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

Nem a reincidência nem a reiteração criminosa, tampouco a habitualidade delitiva, são suficientes, por si sós e isoladamente, para afastar a aplicação do denominado princípio da insignificância.<sup>131</sup>

Ora, haveria ainda muito espaço para ser debatido na aplicação analógica desse entendimento aos ilícitos fiscais.

Nas multas fiscais, o princípio da insignificância é perfeitamente aplicável não só quando disposto expressamente na lei, como no caso do art. 169 do Decreto-lei 37/66, como também quando da aplicação da regra pelo Judiciário com base no enunciado do art. 112 do CTN. Segundo este dispositivo, podemos inferir que cumpre ao intérprete autêntico examinar se, nas multas punitivas, encontram-se presentes os elementos da tipicidade material (conduta minimamente ofensiva; ausência de periculosidade social da ação; reduzido grau de reprovabilidade do comportamento dos autores e lesão jurídica inexpressiva). Na presença de um deles, deverá ser interpretada a norma a favor do réu.

Na “conduta minimamente ofensiva”, o enfoque está na ação ou omissão sancionada pelo direito tributário. O juízo de valor (desvalor ou desaprovação) da conduta, como vimos, é a primeira exigência emanada da tipicidade material (ou normativa). Não há desaprovação da conduta quando o risco proibido criado é insignificante. Se o contexto da norma tributária sancionatória demonstra que a conduta não representa verdadeira ofensa ao Erário, a aplicação da multa punitiva deve ser rechaçada por atipicidade. Não ser ofensiva significa que um dos elementos do fato típico (conduta, nexa causal e resultado) possui alguma deficiência. Seria o caso, por exemplo, de diferença insignificante do tributo (resultado) devido. Ou ainda, existir alguma situação que afete o elemento volitivo do fato (culpa ou dolo), atuando o sujeito passivo por erro.

A conduta ilícita no âmbito das multas, como não poderia deixar de ser, está estritamente ligada ao resultado (tributo), ainda que estejamos falando de descumprimento de obrigação acessória. Na “lesão jurídica inexpressiva”, o

---

<sup>131</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n° 299.185/SP – São Paulo. Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 09 setembro 2014. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401734255&dt\\_publicacao=25/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401734255&dt_publicacao=25/09/2014)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

critério da atipicidade enaltece o resultado jurídico da conduta. Tal como a subdivisão aplicada ao critério imputação objetiva, a insignificância também pode se dar em relação à conduta ou ao resultado. Este critério da insignificância é bem retratado no art. 169 do Decreto-lei 37/66, ao considerar atípica a conduta se a variação do peso estiver alterada em percentual não superior a 5% quando o preço for contratado em função da quantidade dos bens importados. Tendo em vista inexistir ou ser inexpressiva a lesão ao Fisco neste caso, a conduta, por mais que esteja formalmente subsumida à hipótese, deve ser considerada atípica.

Entendo que o critério de “ausência de periculosidade social da ação” não se aplica no contexto tributário pois os ilícitos fiscais não agredem o indivíduo ou o patrimônio público, mas o direito subjetivo do Estado ao crédito tributário. O perigo em jogo nos ilícitos fiscais se encontra, portanto, no âmbito do “patrimônio em potencial” do Poder Público e, logo, este critério coincide com o tópico da inexpressividade da lesão.

No “reduzido grau de reprovabilidade do comportamento dos autores”, o critério deve ser interpretado de acordo com os dados a serem utilizados na dosimetria da pena. O direito penal é expresso em enumerar os elementos do artigo 59 do Código Penal.<sup>132</sup> No ambiente tributário, por ausência de norma mais específica, tal dispositivo deve ser interpretado em analogia na aplicação das multas punitivas. Deste modo, a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social, a personalidade do agente, os motivos, as circunstâncias e consequências do fato ilícito tributário estabelecerá ao grau de reprovação do comportamento dos autores. Após esta verificação, é que se saberá se a multa é justificável para o fim de prevenção ou repreensão do fato típico.

Isto posto, verifica-se perfeitamente admissível a aplicação do princípio da insignificância na ordem tributária, em especial no contexto das multas. Os critérios devem ser os mesmos utilizados pelo direito penal, agora repensados no

---

<sup>132</sup> “O juiz, atendendo à culpabilidade, aos antecedentes, à conduta social, à personalidade do agente, aos motivos, às circunstâncias e consequências do crime, bem como ao comportamento da vítima, estabelecerá, conforme seja necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime...”

contexto das multas fiscais para o fim de garantir a adequação que o tipo tributário materialmente recomenda.

### 5.2.2. Regras de interpretação do tipo infracional tributário

No campo dos ilícitos, existem regras de interpretação própria do tipo infracional tributário. Vale lembrar que tais regras de interpretação do tipo infracional, além de limitadas pelos próprios elementos da hipótese de incidência, reforçam que o intérprete, no campo do direito, possui menos liberdade na determinação dos significados normativos. Robson Maia Lins reforça essa ideia ao dispor:

Quando passamos à linguagem prescritiva do direito positivo, aí os agentes competentes que realizam a incidência, em função do sistema jurídico a ser organizado de forma hierárquica, têm menor nível de liberdade na doação de significado.<sup>133</sup>

A primeira delas, também conhecida como “in dubio pro reo” é garantia decorrente do princípio da presunção de inocência ou postulado constitucional da não culpabilidade, amplamente utilizado no direito penal. Previsto no art. 5º, inciso LVII, da CF/88, verifica-se que “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”. A ideia é reforçada em direito penal, estando disciplinada expressamente no art. 386, inciso VI, do Código de Processo Penal. O direito tributário também o aproveita no plano infraconstitucional, através do Artigo 112 do Código Tributário Nacional.

O primado da inocência é amplamente reconhecido pelo judiciário. O Supremo Tribunal Federal, como não poderia deixar de ser, reconhece-o como forma de enaltecer a prerrogativa jurídica da liberdade:

O postulado constitucional da não culpabilidade impede que o Estado trate, como se culpado fosse, aquele que ainda não sofreu condenação penal irreversível. A prerrogativa jurídica da liberdade – que possui extração constitucional (CF, art. 5º, LXI e LXV) – não pode ser ofendida por interpretações doutrinárias ou jurisprudenciais, que, fundadas em preocupante discurso de conteúdo autoritário, culminam por consagrar, paradoxalmente, em detrimento de direitos e garantias fundamentais proclamados pela Constituição da República, a ideologia da lei e da ordem. Mesmo que se trate de pessoa acusada da suposta prática de crime hediondo, e

---

<sup>133</sup> LINS, Robson Maia. A mora no direito tributário. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2008, p. 184.

até que sobrevenha sentença penal condenatória irrecorrível, não se revela possível – por efeito de insuperável vedação constitucional (CF, art. 5º, LVII) – presumir-lhe a culpabilidade. Ninguém pode ser tratado como culpado, qualquer que seja a natureza do ilícito penal cuja prática lhe tenha sido atribuída, sem que exista, a esse respeito, decisão judicial condenatória transitada em julgado. O princípio constitucional da não culpabilidade, em nosso sistema jurídico, consagra uma regra de tratamento que impede o Poder Público de agir e de se comportar, em relação ao suspeito, ao indiciado, ao denunciado ou ao réu, como se estes já houvessem sido condenados, definitivamente, por sentença do Poder Judiciário. Precedentes.<sup>134</sup>

Como elucida o penalista Eugênio Pacelli Oliveira, a partir do postulado constitucional da não culpabilidade, originam-se duas regras a serem aplicadas em relação ao acusado.<sup>135</sup> A primeira limita a possibilidade de qualquer restrição pessoal ao acusado fundada na possibilidade de condenação. Segundo André Nicolitt:

Embora recaiam sobre o imputado suspeitas de prática criminosa, no curso do processo deve ele ser tratado como inocente, não podendo ver-se diminuído social, moral nem fisicamente diante de outros cidadãos não sujeitos a um processo.<sup>136</sup>

A segunda, por seu turno e que mais vem ao ponto deste estudo, diz respeito ao ônus probatório, ou seja, no que tange à prova do fato delituoso e de sua autoria que recai exclusivamente sobre a acusação.

A regra interpretativa do “in dubio pro reo” é regra processual e fundamenta-se, pois, no princípio da presunção de inocência. Traz à acusação toda a carga probatória do ilícito. À defesa, incumbe à prova de excludentes de ilicitude e culpabilidade, quando existentes. Em sendo assim, para a caracterização do ilícito e imputação de suas responsabilidades, cumpre à acusação provar, além de qualquer dúvida razoável, o fato delituoso e a culpa do acusado. Como ensina Fabiana Del Padre Tomé, “os atos de lançamento e de aplicação de penalidades dependem de cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram.”<sup>137</sup>

<sup>134</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 89.501/GO – Goiás. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 12 dezembro 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2889501%2EENUME%2E+OU+89501%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20061212%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zwjsje9>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>135</sup> OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de Processo Penal*. 10 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 35.

<sup>136</sup> NICOLITT, André. *Manual de Processo Penal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 61.

<sup>137</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *A prova em direito tributário*. São Paulo: Noeses, p. 293.

Na incerteza, tem-se que a acusação não se desincumbiu do ônus que lhe cabe, restando necessária a absolvição ou liberação do acusado. Ou seja, no campo da ilicitude, a demonstração do fato e da culpa é dever integral da acusação e sua prova deve ser cabal, de modo que, na dúvida, prevalece a inocência presumida pela lei. Nesta acepção processual ou procedimental, a presunção de inocência confunde-se com o “in dubio pro reo”.<sup>138</sup>

Para o direito tributário, o pensamento se aplica no campo de suas ilicitudes identificando o princípio da presunção de inocência especialmente no seu viés probatório. O Código Tributário Nacional justamente prevê, de forma expressa, a garantia constitucional, agora do “in dubio pro contribuinte”, em seu artigo 112, estabelecendo a interpretação da norma mais favorável ao sujeito passivo no tocante a definição de infrações ou cominação de penalidades:

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.

Como se depreende do Artigo 112 do CTN, o princípio “in dubio pro contribuinte” em direito tributário, na mesma linha que o faz no direito penal, é regra destinada ao aplicador do direito, especialmente o Fisco. Funciona como garantia para que, sem provas suficientes dos elementos objetivos (do fato típico e ilícito) e subjetivos (da culpa), não seja possível a aplicação de pena pela Autoridade Administrativa.

Como regra processual, o “in dubio pro contribuinte” traz à acusação o dever de provar o ilícito, cumprindo à defesa tão somente à prova de excludentes de ilicitude e culpabilidade. O fato ilícito e a imputação da multa dependem do esforço da acusação em trazer todos os elementos de prova possíveis para caracterizar, acima de qualquer dúvida razoável, o fato delituoso e a culpa do acusado. A dúvida, em face de elementos genéricos de acusação, e a incerteza, em

---

<sup>138</sup> BADARÓ, Gustavo Henrique. *Direito Processual Penal*. Tomo I. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 17.

face de dados não-convergentes, tornam inviável a manutenção do ilícito e impossível a aplicação das multas. Tem-se que a acusação não se desincumbiu do ônus que lhe cabe. É o que se verifica do julgado abaixo:

IRPJ. DESPESAS COM ARRENDAMENTO. ARRENDATÁRIO PERTENCENTE AO MESMO GRUPO ECONÔMICO DO ARRENDANTE. Não subiste a constatação fiscal fundada meramente em dúvidas por conta da mera relação de proximidade entre as empresas que estabeleceram o arrendamento, eis que ambas, arrendante e arrendatária, detinham no quadro social a mesma sócia majoritária. É desacertado o caminho de reputar, genericamente, que os pagamentos eventualmente feitos pela recorrente à arrendante podem ser fruto de qualquer outra relação, sem demonstrar que realmente não se deram em contraprestação ao arrendamento em questão. OMISSÃO DE RECEITAS. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EXPORTADAS. ÔNUS DA PROVA. Tratando-se de imputação de omissão de receitas cumpre ao Fisco, ao impor a censura, demonstrar (provar) os elementos pelos quais chegou a tal convencimento, salvo as hipóteses de presunção contidas na própria lei. No caso dos autos a situação deu-se a concluir pela ocorrência de omissão de receitas apenas pela divergência encontrada entre os valores registrados no SISCOMEX com aqueles constantes na contabilidade da recorrente, ao fundamento de que a “devolução” não foi comprovada, mas ignorou-se a justificativa de que os produtos exportados eram perecíveis e, portanto, não retornaram fisicamente ao Brasil. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). ESPONTANEIDADE. O MPF não exclui a espontaneidade do contribuinte, mas, sim, o primeiro ato escrito da autoridade encarregada de realizar o procedimento fiscal. (...).<sup>139</sup>

A insuficiência da prova equivale à subsistência de uma dúvida positiva e invencível sobre a existência ou inexistência de determinado fato ou de sua autoria. E, na incerteza, considera-se como não provado o fato desfavorável ao imputado pelo Fiscal da Receita, devendo-se o intérprete autêntico dar por inexistente a infração e inaplicável qualquer tipo sancionatório.

O primado do “in dubio pro reo” tem incidência no momento do julgamento pelo intérprete autêntico, que, no campo das ilicitudes tributárias, será o fiscal da receita, o julgador em processo administrativo ou o magistrado. Nesse aspecto, é uma regra mais restritiva em relação à garantia da presunção de inocência, uma vez que esta, ao contrário, atua durante todo o curso do processo.<sup>140</sup>

A aplicação da multa deve pressupor a certeza ou convicção da Autoridade Administrativa ou Judiciária. Realizadas ou colacionadas todas as provas possíveis,

<sup>139</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara/ 1.ª Turma Ordinária. Processo 10380.732903/2011-41, Acórdão 1301-001.385, Rel. EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, p. 01.

<sup>140</sup> NICOLITT, André. *Manual de Processo Penal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 61.

se ainda persistir a dúvida, não há outra solução senão aplicar o princípio “in dubio pro reo” e impedir a caracterização do fato e a aplicação das penalidades pecuniárias ou não-pecuniárias.

Também se verifica como regra de interpretação própria do tipo infracional tributário a analogia “in bonan partem”, norma decorrente do princípio da legalidade.

Para Vicente Ráo,<sup>141</sup> analogia é conceito que traduz operação consistente em aplicar os princípios extraídos de norma existente para outros casos que não expressamente contemplados. Já Maria Helena Diniz<sup>142</sup> a compreende como modo interpretativo que aplica a um caso não previsto na norma, de modo direto ou específico, uma norma prevista para uma hipótese distinta, mas semelhante ao caso não contemplado, fundado na identidade do motivo da norma e não da identidade do fato.

A analogia se faz necessária quando a norma se omite em face de determinada situação concreta. É regra voltada também ao aplicador do direito que tem que se recorrer à analogia para regular determinado fato quando diante de uma lacuna ou omissão legal. Todas as formas de analogias, ainda que em bonan partem, pressupõem ausência de norma. Confira-se decisão do Supremo a este respeito:

EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL MILITAR. HOMICÍDIO CULPOSO. PERDÃO JUDICIAL PREVISTO NO CÓDIGO PENAL. ANALOGIA. INAPLICABILIDADE. LACUNA LEGAL INEXISTENTE.

1. A analogia, ainda que in bonan partem, pressupõe lacuna, omissão na lei, o que não se verifica na hipótese, em que é evidente no Código Penal Militar a vontade do legislador de excluir o perdão judicial do rol de causas de extinção da punibilidade.

2. Ainda que fosse o caso de aplicação da analogia, necessário seria o exame do conjunto fático-probatório para perquirir a gravidade ou não das consequências do crime para o paciente, o que é inviável na via estreita do writ.

3. Ordem denegada.<sup>143</sup>

<sup>141</sup> RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. V. 1 São Paulo: Max Limonad, 1952, p. 602.

<sup>142</sup> DINIZ, Maria Helena. *Lacunas no direito*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 121.

<sup>143</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 116.254/SP – São Paulo. Relatora: Ministra ROSA WEBER. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 25 junho 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28116254%2EENUME%2E+OU+116254%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20130625%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jq8vqr2> >. Acesso em: 16 ago. 2016. Noticiado no Informativo 712.

A possibilidade de analogia é prevista em diversos diplomas, todos com o pressuposto de ausência de norma. A Lei de Introdução ao Código Civil (também chamada de “LICC”, Decreto-lei 4657/42) prescreve em seu art. 4º que:

Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Já, o antigo Código de Processo Civil (Lei 5869/73) revigorou a regra enunciando em seu artigo 126 o abaixo transcrito:

O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º.10.1973)

Por tais dispositivos, podemos afirmar, com certa segurança, que o direito positivo brasileiro exige que *o juiz julgue todas as controvérsias que se apresentam ao seu exame e ele é obrigado a julgar com base em uma norma pertencente ao sistema* (Art. 5º, II e 150º I, ambos da CF/88).

O direito tributário traz, em seu artigo 108 do CTN, a possibilidade de a autoridade administrativa utilizar-se da analogia, salvo quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei.:

Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; (...).

Como regra geral, o CTN dispõe que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a lei tributária utilizará a analogia (Art. 108, I). Determinadas matérias voltadas à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos adquirem maior peso e, por consequência, rigidez em sua disciplina típica. Em várias ocasiões o Código enumera tais casos, vedando, pois, o uso da analogia nestes específicos casos. Assim se apresenta, por exemplo, as hipóteses de:

- (i) instituição ou aumento de tributo (Art. 108, §1º)
- (ii) reconhecimento de isenção (Art. 111, I e II)
- (iii) concessão de anistia (Art. 111, I)
- (iv) dispensa de obrigações acessórias (Art. 111, III)

Contudo, nada fala expressamente quanto ao uso da analogia sobre as ilicitudes, exceto no tocante ao previsto no Art. 112 CTN que tangencia a matéria. Mas a sua menção expressa, para fins de caracterização do ilícito, seria desnecessária, uma vez que a legalidade no campo das infrações é imposição inafastável. Conforme art. 5º, XXXIX, da CF/88: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. Assim, se nas hipóteses supra a legalidade é imposição e a exegese da lei é literal e restritiva, mais ainda o é no campo dos ilícitos, sendo desnecessária sua menção expressa nesse rol, uma vez que é restrição originária da própria Carta Maior. Este também é o entendimento de Ângela Maria da Motta Pacheco:

Tanto o Direito Tributário como o Direito Penal têm como núcleo o tipo. Descrevem-se os critérios identificadores da figura tributária e figura delituosa. Assim só a ação que puder rigorosamente ser enquadrada quer em tipo quer noutra será considerada fraudulenta (Direito Tributário) ou delituosa (Direito Penal Tributário). Não se aplica pois quer em um ou outro ramo do Direito, a analogia, uma vez que ambos, Direito Tributário e Direito Penal Tributário, são informados pelos princípios da legalidade estrita e tipologia cerrada.<sup>144</sup>

No tocante à aplicação da analogia na interpretação dos tipos infracionais em direito tributário, o instituto deve ser interpretado com maior rigor e de duas formas: vedação do uso da analogia para penalizar ou agravar e admissibilidade da analogia para beneficiar o contribuinte.

No sentido de vedação ao uso de analogia para penalizar, trata-se de uma consequência decorrente da legalidade material, voltada ao aplicador do direito. É previsão que inibe subterfúgios interpretativos que possam criar hipóteses ilícitas e penalidades decorrentes onde inexistem. Por este modo, como regra, não deve haver surpresas dadas pelo aplicador na ponência da norma individual e concreta sancionatória. E cabe ao aplicador resguardar os sentidos (conceitos) e propósitos iniciais (“ratio legis”) da norma para, observando as particularidades do caso em concreto e as imposições de ordem sistêmica, mantê-las em sua integridade, sem trazer critérios subjetivos de apreciação concreta.<sup>145</sup>

---

<sup>144</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 149-150.

<sup>145</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Revista Dialética, p. 19.

E o pensamento não poderia ser outro tendo em vista “o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei.”<sup>146</sup> A analogia deve ir até onde vai a formulação típica que menos exija variação ou ampliação semântica dos termos em lei adotados. O sentido dos critérios deve permanecer íntegro, na amplitude conceptual da palavra, levando-se em consideração, ademais, as particularidades do subdomínio do direito em que a previsão se insere. No subconjunto tributário, não há como fazer cumprir a tipicidade cerrada ou a legalidade material pelo aplicador nos tipos sancionatórios sem que se observem as imposições do art. 108 a 112 do CTN supracitados.

O Poder Administrativo está adstrito aos preceitos normativos. Esta é a diretriz ontológica da ordem pública.<sup>147</sup> Não pode tributar fora da lei ou reinventá-la. O que se impõe expressamente no parágrafo 1º do art. 108 do CTN para tributos, muito mais deve ser considerado para as sanções fiscais. Tanto é assim que o legislador ao não citar expressamente as multas no parágrafo 1º do art. 108 do CTN pressupõe que é inerente à legalidade e tipicidade das sanções a vedação ao emprego da analogia, imposição esta implícita no texto.

Logo, inexistindo previsão expressa criando infração e sua correspondente sanção, não pode o Fisco introduzir por presunção, e muito menos por ficção, o tipo factual ilícito por analogia ou por interpretação extensiva alargando o conceito de lei para fazer incidir a regra sancionatória no caso em concreto.

Reforcemos a ideia de que a vedação à analogia ou extensão analógica deve ser expressa na lei, tal como ocorre nos dispositivos acima indicados. Importante anotar que sendo desautorizado o uso de analogia por lei, deve-se aplicar a interpretação extensiva: a proibição do argumento “a simili” nos remete ao uso do argumento em contrário. Assim, “considera-se em geral que quando a extensão analógica é proibida, como, por exemplo, (...) nas leis penais e nas leis excepcionais,

---

<sup>146</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 91-2.

<sup>147</sup> HARET, Florence. *Teoria e prática das Presunções em Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 461-463.

a interpretação extensiva é lícita.”<sup>148</sup> Eis nossa primeira grande conclusão nesta difícil temática. No direito tributário, portanto, instituição e/ou aumento de tributo, como no caso acima, não admite extensão analógica.

Quanto a admissibilidade da analogia para beneficiar o contribuinte, percebemos este instituto deve ser associado às conclusões acima sobre o primado do “in dubio pro reo”. Verificando que, incidente no momento da interpretação da norma pela autoridade competente, a analogia é admitida no campo das sanções para o fim de, na ausência de norma, possibilitar a caracterização dos fatos impeditivos de identificação do fato ilícito e a aplicação das penalidades pecuniárias ou não-pecuniárias.

### 5.2.3. Vedação ao *bis in idem*

O princípio do “non bis in idem” não possui previsão constitucional. Contudo, mesmo na sua inerente implicitude, é garantia no sistema jurídico sancionatório do Estado Democrático de Direito Brasileiro. Traduz a máxima de que ninguém poderá ser punido mais de uma vez por uma mesma infração penal. Mas este ditame vem ganhando compreensão mais ampla, atacando a proporcionalidade a ser observada na dosimetria (cálculo) da pena realizada pelo intérprete autêntico. É o que se observa, por exemplo, no artigo 68 do Código Penal onde se inviabiliza que uma mesma circunstância seja valorada em mais de um momento ou em mais de uma das fases que compõem o sistema trifásico de atribuição de penalidade.

A mesma lógica deve ser considerada no âmbito das multas fiscais, seja no viés da tipicidade seja no viés da aplicação das penalidades. A máxima de que ninguém poderá ser punido mais de uma vez por uma mesma infração permanece íntegra no direito tributário. Contudo, determinadas situações fáticas, cuja conduta gera múltiplas consequências, ensejado fervorosos debates. É o caso da aplicação cumulativa de multa de ofício e isolada ainda que a conduta seja uma só.

---

<sup>148</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 294.

A questão que se coloca quanto a isso é se estamos em um caso de um “bis in idem” do fato típico ou se a regra deve ser compreendida no âmbito da dosimetria da pena. Passemos então a refletir mais profundamente sobre o assunto.

É muito comum, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, falar-se em incompatibilidade entre multa isolada e multa de ofício. Enquanto a primeira pressuporia a ausência de declaração; a segunda, por oposição, dependeria de cumprimento do dever instrumental pelo sujeito passivo. Seriam situações diferentes. Há que se considerar, contudo, andarem juntas as obrigações principal e acessória, aquela dependendo desta para se constituir, ainda que o contrário não seja verdadeiro.

Existem dois modos de solucionar esta questão e, ambos, são aplicáveis ao contexto tributário a depender da forma de tributação daquela específica espécie tributária. Em primeiro, é possível observar o problema sob o ponto de vista do antecedente da norma sancionatória e verifica-se que se trata de uma consideração a ser feita no setor da tipicidade da infração. Fala-se aqui em princípio da consunção ou absorção, crime-fim e crime-meio, etc. Em outras hipóteses, deve-se deslocar a compreensão para o campo da penalidade, entendendo que a existência de um mesmo contexto do fato típico atua na dosimetria da pena. De uma ou de outra forma, conclui-se que descabe a cumulação da multa isolada e da multa de ofício por tratar-se de uma mesma realidade.

Quando o problema da cumulação se dá no plano da tipicidade, outra analogia com o direito penal deve ser levantada. Trata-se do princípio da consunção ou absorção das infrações-meio pelas infrações-fim. Como regra que traduz no âmbito dos ilícitos a vedação ao “bis in idem”, esta máxima fixa critérios para solucionar conflitos aparentes de normas, afastando a dupla incriminação (bis in idem) de uma mesma conduta que, a rigor, adequa-se em dois fatos típicos. A regra incide no plano do antecedente da norma, justamente identificando os limites do fato típico. Mas isso não se dá aleatoriamente e para quaisquer fatos. Entre tais fatos, deve haver uma relação de meio-fim, de continente-conteúdo, uma

interdependência que possibilita essa absorção. Confira-se as palavras do penalista Fernando de Almeida Pedroso:

Na consunção (*lex consumens derogat legi consumptae*) ocorre uma continência de tipos. Alguns tipos são absorvidos e consumidos por outro, denominado consuntivo, dentro de uma linha evolutiva ou de fusão que os condensa numa relação de continente a conteúdo. O tipo consuntivo, que atrai os demais para o seu campo de força, prevalece e predomina a final como uma unidade, pois desintegra e dilui os outros em seu contexto. O tipo consuntivo pode exercer sua força atrativa sobre fatos típicos anteriores (efeito *ex tunc*), tornando-os *antefactum* impuníveis, ou absorver fatos ulteriores (efeito *ex nunc*), fazendo-os *post factum* impuníveis.<sup>149</sup>

Só é consumido em outro o fato típico que se constitui em meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro ilícito. Dito de outro modo, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. É o que acontece, por exemplo, no direito penal, quando o crime consumado absorve o crime tentado, assim como o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. Outro exemplo é a absorção do crime meio de falsidade de documento com o crime fim (mais grave) de estelionato, como bem pacificou o entendimento a súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*: "Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido".

O CTN nada dispõe sobre a absorção de infrações meio por infrações-fim, embora essa situação seja muito comum em matéria tributária. Isso porque, normalmente, há obrigações acessórias relacionadas às obrigações principais como vimos. Assim, se o contribuinte omite rendimentos, por exemplo, deixará de declará-los e de pagá-los. Não declara justamente para que não chegue ao conhecimento do fisco e para não formalizar o crédito tributário, o que pode ser observado como simples meio para deixar de pagar ou pagar menos tributo. Age para que suas declarações e suas guias de pagamento coincidam, com vista a inviabilizar que o Fisco perceba a infração consistente no não pagamento do tributo devido (único fim visado).

---

<sup>149</sup> PEDROSO, Fernando de Almeida. *Direito Penal*. Vol. 1. Método, 2008, p. 678

Podemos considerar que há consunção no caso de recolhimento antecipado por estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, e de recolhimento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual. Este último é a atividade-fim objetivada pela norma, de modo que os recolhimentos mensais por antecipação são meio para alcançar esta finalidade. Logo, não cabe duas multas de ofício, uma pelo descumprimento da estimativa e outro pelo descumprimento da apuração anual. Caberá, sim, apenas a infração-fim anual, sob pena de utilizar-se de uma mesma circunstância para imputar dupla penalização. Este entendimento tem ganhado força no CARF e foi sumulado:

Súmula nº 105 do CARF: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.<sup>150</sup>

Normalmente, o potencial lesivo da omissão nas declarações, nesses casos, restringe-se ao não pagamento do tributo. Se a lei tributária prevê punição para o inadimplemento em face de omissão ou de fraude (multas de ofício simples ou qualificada), deve ser aplicada com exclusividade, não sendo o caso de aplicar-se, também, multa pela prestação de informações inexatas quando digam respeito ao mesmo tributo. Essa ideia é o que o Direito Penal chama de absorção da infração meio pela infração fim ou mesmo da infração posterior que configure mero exaurimento da anterior. Nesse caso, aplicando-se a regra sobre conflito aparente de norma, impõe-se simplesmente a penalidade pela infração maior, desconsiderando-se a infração que lhe serviu de instrumento. É a linha que se adotou no julgado sobre multa abaixo:

NÃO CABIMENTO DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO. Ponto que reclama detida análise respeita à impossibilidade de cobrança cumulativa da multa de ofício e da multa exigida isoladamente, de sorte que ainda que a Recorrente tenha recolhido valor a menor de IRPJ e CSLL por estimativa, não pode haver sobre a mesma base de

---

<sup>150</sup> Precedentes citados: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade, como ocorreu no presente caso.<sup>151</sup>

IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Precedentes.<sup>152</sup> APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.<sup>153</sup>

Veja que essa linha não é só assumida pelo contribuinte ou pelo CARF. É, inclusive, admitida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, como se verifica do Parecer PFGN/CAT/Nº 433/2009, exarado pelo procurador Ronaldo Affonso Nunes Lopes Baptista, sobre a aplicação no tempo das alterações na legislação tributária pela Medida Provisória nº 449/08.

32... A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração. 33. Com efeito, observa-se que somente haverá o lançamento de ofício, na forma do art. 44, inciso I, se ainda não houver sido constituído o crédito tributário, em outras palavras, se o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida por não ter sido apresentada a declaração, ou porque a declaração apresentada foi incompleta ou omissa. Sendo assim, as duas infrações, nesse caso, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, da Lei 9.430, de 1997. Registre-se que tal multa, dirigida a punição de ambas as condutas, não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável bis in idem.<sup>154</sup>

---

<sup>151</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara/ 1.ª Turma Ordinária, Processo 10380.732903/2011-41, Acórdão 1301-001.385, Rel. EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, p. 01.

<sup>152</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.ª Câmara/ 2.ª Turma Ordinária, Processo 16561.720026/2011-13, Acórdão 1402-001.460, sessão 08.10.2013, Rel. CARLOS PELA, p. 03.

<sup>153</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Turma, Processo 10665.001640/2004-17, Acórdão 9101-00.285, sessão 24.08.2009, Rel. KAREM JUREIDINI DIAS, p. 01.

<sup>154</sup> Parecer PFGN/CAT/Nº 433/2009, assinado pelo Procurador da Fazenda Nacional Ronaldo Affonso Nunes Lopes Baptista

As conclusões acima levam em consideração o contexto de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata do Imposto sobre a renda e das contribuições sociais. Assim, concluiu o procurador ser obrigações simultâneas, cabendo, portanto, a absorção dos ilícitos em uma só consequência sancionatória, qual seja, 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição.

O mesmo entendimento é ainda aceito pelo Superior Tribunal de Justiça:

As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido.<sup>155</sup>

Na interpretação desse mesmo dispositivo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais seguiu a mesma linha concluindo que a multa isolada (da obrigação acessória) não pode ser aplicada quando a base para seu lançamento já tiver sido parâmetro para exigência da mesma multa por falta de pagamento de tributo (da obrigação principal). Segue o julgado:

MULTA ISOLADA. ART. 44, I, DA LEI Nº9.430/1996. INAPLICABILIDADE. NÃO-CUMULATIVIDADE. A multa isolada prevista no art. 44, § 1º, somente pode ser exigida uma vez, não podendo, portanto, ser aplicada quando a base para seu lançamento já tiver sido parâmetro para exigência da mesma multa por falta de pagamento de tributo. O legislador, quando quer, determina a cumulatividade de multas; na ausência de previsão legal, sobre o mesmo fato somente pode ser lançada uma multa.<sup>156</sup>

Neste outro julgado, a primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais negou a cumulação por incidirem sobre a mesma base de cálculo:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO.CONCOMITÂNCIA. MESMA BASE DE CÁLCULO. A aplicação concomitante da multa isolada(inciso III do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício(incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.<sup>157</sup>

<sup>155</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.496.354/PR – Paraná. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 17 março 2015. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201402967297&dt\\_publicacao=24/03/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402967297&dt_publicacao=24/03/2015) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>156</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Processo 10680.008712/00-10, Acórdão 01-05.078, sessão 25.02.2015, Rel. JOSÉ CLÓVIS ALVES, p. 01.

<sup>157</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 6.ª Câmara, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão 01-04.987, sessão 15.06.2004, Rel. LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, p. 01.

Para Edmar Oliveira Andrade Filho, a solução encontrada para sancionar conduta que descumpra obrigações principal e acessória num só tempo foi ora aplicar o princípio da absorção (afetando o fato típico) ora agravando a multa (alterando a consequência sancionatória). Segue a linha supracitada do duplo viés da máxima da vedação do “bis in idem”, concluindo que, de qualquer um dos modos, será incabível a duplicidade das multas sob pena de sancionar duas vezes o mesmo fato. Confira-se:

Ao não cumprir as obrigações acessórias, o sujeito passivo pode intentar esconder o fato tributável das autoridades fiscais, caso em que legitimaria a aplicação de uma multa agravada e não uma duplicidade de multas em ofensa ao princípio que veda o bis in idem. Por outro lado, se a fiscalização teve condições de levantar o valor do eventual tributo devido, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória deveria ser absorvida pela multa decorrente da falta de recolhimento.<sup>158</sup>

Outra corrente, observa esse mesmo problema de forma diferente, sob o ponto de vista da pena. Nessa linha, seria inadmissível a exigência cumulativa das referidas multas, sob pena de caracterizar dupla penalização sobre a mesma infração (um só contexto).

Esta corrente é, portanto, pela *admissibilidade da cumulação entre tais multas*, uma vez ter cada uma um pressuposto fático diferente: *multa de ofício*, pelo descumprimento da obrigação principal, e *multa isolada*, pela inobservância dos deveres instrumentais. Ainda que dentro do mesmo contexto, o direito busca sancionar e, pela via da punição, estimular o respeito às duas diferentes regras de direito material. Sendo assim, as regras-matrizes sancionatórias ora referidas não somente partem de pressupostos fáticos diferentes como também protegem bens jurídicos diversos. Inexiste ilogicidade na incidência das duas normas, nada impedindo o fato de estarem dentro do mesmo contexto de ações. Todavia, o mesmo contexto é significativo e deve ser considerado na dosimetria da pena.

O direito penal é cheio de exemplos de situações em que o agente, praticando uma só conduta, produz mais de um crime. Isto se chama *concurso*

---

<sup>158</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e Sanções Tributárias*. Dialética: 2003, p. 204

*formal*: exige-se que as duas sanções penais incidam sobre o mesmo réu de modo que a regra do concurso formal agirá no *quantum* da pena, reduzindo-a. Assim, o ordenamento consegue equilibrar a dupla incidência sancionatória no tocante à quantidade de pena a ser aplicada. O direito penal considera, pois, a existência de um só contexto fático, não no âmbito do fato-antecedente, mas em suas consequências. Logo, a circunstância da dupla criminalização de uma só conduta atingindo bens jurídicos diferentes é relevante penalmente. Não deixa de tipificar os respectivos atos: estão presentes todos os critérios típicos das duas hipóteses sancionatórias. Deve-se cumprir, pois, a tipicidade. Mas ameniza – e com isso equilibra – a pena, diminuindo-a. Tem como limite máximo a soma das duas penas (critério do *concurso material*), aplicando-se à pena-final (terceira fase da dosimetria da pena) um percentual<sup>159</sup> (“quarta” fase) a título de valorar, na quantidade de sanção, o concurso de crimes.

No campo tributário, tal pensamento deve ser considerado por analogia. Isto posto, nada impede a incidência da multa de ofício e da multa isolada sob um mesmo contexto fático. Cada uma dessas normas sancionatórias busca proteger bens jurídicos diversos. Não há *bis in idem* quando incidem sob a mesma conduta. Foi o viés que seguiram os seguintes julgados:

EMBARGOS DO DEVEDOR. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. SAÍDA DE VEÍCULOS NOVOS E USADOS. INTERMEDIÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. LEGALIDADE. Para ilidir a presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, cabia à embargante apresentar provas contrárias aos fatos apurados pela Fazenda Pública Estadual, de que as operações realizadas pela concessionária localizada no território mineiro constituíam-se de compra e venda e não mera intermediação. Tendo a embargante vendido os veículos novos e usados sem a emissão do devido documento fiscal e retenção do ICMS os impostos e as multas são devidos. As multas de revalidação e isolada possuem fundamentos diversos, sendo uma devida por falta de recolhimento do imposto na data do vencimento, e a outra, por descumprimento de obrigações acessórias. A finalidade de tais penalidades é coagir os contribuintes a cumprirem suas obrigações tributárias, de modo que não possuem caráter confiscatório. Sentença reformada no reexame necessário conhecido de ofício, prejudicados os recursos voluntários.<sup>160</sup>

<sup>159</sup> 1/6 a 1/2, se concurso formal, ou 1/6 a 2/3, se crime continuado ou até três vezes, se crime continuado doloso com vítimas diferentes e mediante grave ameaça. Todos, contudo, limitados ao valor máximo do quantum alcançado pela soma das duas penas aplicadas.

<sup>160</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação cível n° 1.0024.10.148765-0/001-MG. Apelante: Roma Automoveis Serv LTDA e outros. Apelado: Estado de Minas Gerais e outros. Relator:

AÇÃO ANULATÓRIA. CRÉDITO DE ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. ATIVOS IMOBILIÁRIOS. CLASSIFICAÇÃO. LAUDO PERICIAL. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PELO EXPORTADOR. LIMITAÇÃO TEMPORAL. OBSERVANCIA. MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE. (...) 6. Não há qualquer vedação na cumulação entre a multa de revalidação (arbitrada em razão do descumprimento da obrigação principal de recolhimento do tributo a tempo e modo), e a multa isolada (aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória, consubstanciada na apropriação de crédito de ICMS em desacordo com legislação tributária).<sup>161</sup>

Por outro lado, percebe-se que o Tribunal de Justiça deixou de considerar a unicidade da conduta no âmbito da pena, mantendo a existência de dois fatos típicos, mas atribuindo as duas penalidades sem ponderar o contexto único. Nesse sentido, a existência de um só contexto fático não pode passar despercebido aos olhos do legislador e/ou aplicador do direito tributário. Isso deverá ser sentido no *quantum da pena aplicada*, o que, em termos tributários, traduz-se em redução dos valores pecuniários cobrados, tendo como teto a soma das duas sanções.

É na quantidade das multas aplicadas que está o limite e o equilíbrio dessas considerações na esfera dos tributos. E falar em *quantum* é trazer à baila o princípio da proporcionalidade na interpretação da dosimetria da pena. Ou seja, interpretar a pena na “dose certa” para aquela conduta. É nessa sobre regra que estará a correta proporção das multas cumuladas, a justa medida em respeito à vedação de prática confiscatórias (princípio do não-confisco), perfeitamente concebidas no campo das multas. Aliás, como bem lembrado pelo Min Dias Toffoli, “o princípio da proporcionalidade serve para dosar a pena a ser aplicada, mas não para descaracterizar o tipo a que os fatos se subsumem”.<sup>162</sup> Enquanto a tipicidade resguarda o antecedente da norma sancionatória (infração tributária), a

---

Desembargador RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR, Belo Horizonte, 05 de agosto de 2014. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

<sup>161</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação cível n° 1.0024.10.204654-7/001-MG. Apelante: Vale S.A. e outros. Apelado: Estado de Minas Gerais e outros. Relator: Desembargador AFRÂNIO VILELA, Belo Horizonte, 24 de fevereiro de 2015. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

<sup>162</sup>BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 28.638/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 15 outubro 2013, Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2828638%2E%2E%2E%2E%29%28%40JULG+%3D+20131015%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hdsxqmy>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

proporcionalidade assegura a justiça das consequências (sanções tributárias) da aplicação dessa norma no caso em concreto. Eis o resguardo constitucional ao longo de todo os enunciados da norma das multas fiscais. Confira-se compreensão do Supremo:

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>163</sup>

Cumprir observar, ainda, que o Direito Penal soluciona estes casos sob o ponto de vista da pena. Cuida das reiterações delitivas, determinando a aplicação de um critério que afasta a simples soma das penas, para aplicar a pena da infração mais grave aumentada de um sexto a dois terços. Ou seja, considera a existência de tipicidade em cada fato reiterado, sancionando-os pelo conjunto, porém nunca alcançando duas vezes o quantum da pena-base. E, quanto às multas, especialmente as agravadas pela reiteração, isso se aplica? Entendemos que sim. Omitindo-se o CTN a respeito, deve-se aplicar, por analogia, as regras do Código Penal:

As regras do Código Penal podem ser aplicadas em infrações tributárias continuadas sempre que a lei tributária for omissa. De acordo com o artigo 71 do Código Penal, a pena aplicável em delitos continuados é a mais grave para o fato tipificado, acrescida de aumento de um sexto a dois terços. Conclui-se, portanto, que não se aplica às infrações tributárias continuadas a soma das penas individuais, vedação penal fundamentada pelo princípio da não cumulatividade das penas, e que visa ao tratamento benigno do infrator.<sup>164</sup>

Logo, é inadmissível a exigência cumulativa das referidas multas sob pena de caracterizar dupla penalização sobre a mesma infração, devendo o mesmo contexto formal dos dois fatos típicos serem considerados no âmbito da pena.

No tocante à continuidade, novamente o CTN nada dispõe. Mas é muito comum que os contribuintes pratiquem inúmeras vezes fatos geradores idênticos e que tenham que efetuar pagamentos a título do mesmo tributo todos os meses.

<sup>163</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação declaratória de constitucionalidade n° 8 MC/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 13 outubro 1999. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%288%2E%2E+OU+8%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+19991013%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hehmgf6>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>164</sup> MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. Atlas: 2013, p. 105

No caso de haver infrações relacionadas a tais tributos, é possível que se repitam com as mesmas características. É de se perguntar, nesses casos, se a aplicação da multa a cada infração, considerada isoladamente, constitui medida justa? Haveria algum tipo de imposição da máxima da vedação do bis in idem a ser considerado nestes casos de continuidades ilícitas tributárias? Veremos nos itens seguintes.

### **5.3. Direito à propriedade privada, capacidade contributiva e Multas fiscais**

Por mais grave que as condutas possam ser, a reprimenda não poderá infringir o direito de propriedade do contribuinte/responsável, assim como a sua subsistência na justa medida conferida pela máxima da dignidade da pessoa humana.

Assim como o tributo não pode ser usado para retirar todos os bens do contribuinte ou inviabilizar o exercício de atividade econômica, a multa, na mesma linha, deve limitar-se às funções de ressarcir ou de punir. Os princípios constitucionais da propriedade privada e da capacidade contributiva proíbem exageros, mantendo conexão direta com a noção maior de razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco que veremos mais adiante. Ao cobrar uma multa, o fisco não pode ser irrazoável.

A capacidade contributiva deve ser concretamente determinada pelo aplicador do direito. Mas, neste caso, não se aplicam os limites gerais quantitativos, isto é, o valor do principal do caso em concreto. E tal compreensão ganha reforço do § 1º do artigo 60 do CP ao deixar claro que a multa pode ser aumentada até o triplo, embora aplicada no máximo. O máximo tributário, como veremos, é o valor do tributo.

Pelo menos em tese, é perfeitamente admissível ao legislador prever multa qualificada que transponha o *quantum* da obrigação principal. Mas caberá a este, dentro de seus critérios legais, fazer cumprir os mandamentos da legalidade, capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana, direito individual da propriedade e vedação ao confisco. Não pode ser regra geral, mas, ao contrário, exceção que se justifica pela gravidade da conduta ou de seus resultados.

A capacidade contributiva é um instrumento de controle do abuso de direito, fraude a lei e outras patologias originárias da má aplicação do direito pelo intérprete autêntico. Trata-se de uma norma programática, porém de caráter positivo em todos os momentos da concretização dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. Segundo Marco Aurélio Greco,<sup>165</sup> possui eficácia jurídica não só para o legislador como também para os intérpretes e aplicadores do Direito.

Muito se discute no direito tributário se a capacidade contributiva é aplicável no âmbito das multas. Seria possível imaginar que o intuito punitivo da norma pudesse se sobrepor à máxima da capacidade contributiva? Pois bem, a resposta, mais uma vez, deve ser tirada do direito penal. Isto é, em mais uma oportunidade, o direito penal regulou de forma clara e cristalina aquilo que o direito tributário simplesmente ignorou. Omitiu-se deixando margem de dúvidas e discricionariedade justamente no campo dos ilícitos fiscais. O perigo disso resulta em aplicações desmedidas da norma e sanções desproporcionais sem que o Fisco realize a verdadeira dosimetria da pena necessária no campo dos ilícitos.

O direito penal traz regras que fazem cumprir de forma objetiva o princípio da dignidade da pessoa humana. É o caso do parágrafo 2º do artigo 50 do CP que limita os descontos em folha de salário, para fins de cobrança de multas penais, aos recursos que não comprometam o sustento do agente:

Pagamento da multa

Art. 50 ...

§ 2º - O desconto não deve incidir sobre os recursos indispensáveis ao sustento do condenado e de sua família.

Mas o CP regula a matéria para além da norma do parágrafo 2º do artigo 50 e disciplina, na dosimetria da multa penal, os parâmetros necessários para respeitar a verdadeira capacidade contributiva daquele que está sendo penalizado. Sem

---

<sup>165</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

deixar o enfoque da punição, o direito penal impõe limites à penalidade pecuniária, considerando o montante a ser pago com base no valor do dia do trabalho do sujeito infrator. A fixação do valor do dias-multas se depreende do art. 49 do CP:

Art. 49 - A pena de multa consiste no pagamento ao fundo penitenciário da quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa. Será, no mínimo, de 10 (dez) e, no máximo, de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa.

§ 1º - O valor do dia-multa será fixado pelo juiz não podendo ser inferior a um trigésimo do maior salário mínimo mensal vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes esse salário.

§ 2º - O valor da multa será atualizado, quando da execução, pelos índices de correção monetária.

O parágrafo 1º do dispositivo elege o juiz, aplicador do direito penal por excelência, como autoridade para conferir a justa medida deste valor. O Código limita-se a dar apenas mínimos e máximos, e no máximo mais uma vez reforça o respeito à capacidade contributiva.

Se o direito penal, que é o ramo do direito mais agressivo às liberdades individuais, respeita a capacidade contributiva, por que razão as multas não o fariam? Assim é que comparece no “quantum” a capacidade contributiva traduzida como os princípios da proporcionalidade e do não-confisco nas multas tributárias. Passemos a eles.

#### **5.4. Princípios da proporcionalidade e do não-confisco nas multas tributárias**

Não é pacífica a questão de se aplicar os princípios da proporcionalidade e do não confisco às multas tributárias. O motivo de se não admitir leva em consideração a finalidade sancionatória das multas. Assim, para muitos, diferentemente dos casos de tributos, inexistente atitude confiscatória do Estado quando este aplica sanções iguais ou acima do valor do principal. A norma sancionatória existe para fins de desestimular a conduta infracional, objetivo exigente de reprimenda mais grave que a própria incidência tributária.

A doutrina do entendimento acima tem argumentos fortes para justificá-lo. Contudo, em interpretação sistematizada da matéria e diante da jurisprudência mais atual, como veremos adiante, cremos existir na ordem jurídica elementos seguros para se afirmar a aplicabilidade destes princípios nas multas.

Vale lembrar que o tema é antigo e mesmo nos primórdios de seus debates a aplicação do princípio da proporcionalidade às multas sempre foi admitida. Isso se verifica em curioso trecho da Magna Carta, onde a proporcionalidade das multas se coloca como imposição superior, garantia de base para uma sociedade justa e equânime. Confira-se:

20. A multa a ser paga por um homem livre pela prática de um pequeno delito será proporcionada à gravidade do delito; e pela prática de um crime será proporcionada ao horror deste, sem prejuízo do necessário à subsistência e posição do infrator; a mesma regra valerá para as multas a aplicar a um comerciante e a um vilão, ressaltando-se para aquele a sua mercadoria e para este a sua lavoura; e, em todos os casos, as multas serão fixadas por um júri de vizinhos honestos.<sup>166</sup>

O princípio do não-confisco é tratado na Seção II “DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR” do Capítulo I “DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL”, inserido no Título VI “Da Tributação e do Orçamento”. O inciso IV do artigo 150 apenas dispõe o seguinte:

Art. 150, IV. 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.

O enunciado não diz muito, deixa em aberto os limites objetivos do não-confisco. Trata-se de valor de difícil delimitação. Por isso mesmo, o intérprete autêntico não pode reduzir sua análise do que seja *confiscatório* a apenas o texto do inciso IV do artigo 150 da CF/88. Cabe uma incursão completa no ordenamento jurídico, de modo que, combinando-se enunciados constitucionais e legais, normas gerais e específicas aplicáveis àquele caso concreto, o conjunto sistematizado possa servir de base normativa para uma incidência vinculada à legalidade, preservando-se a isonomia de tratamento entre os contribuintes.

Em nível constitucional, o não-confisco recebe apoio em vários enunciados como o que preserva a propriedade<sup>167</sup> observado acima. De fato, a atividade fiscal do Estado, seja pelo tributo propriamente dito, seja pelas multas aplicadas no ambiente da tributação, não pode ser onerosa a ponto de afetar a propriedade do sujeito passivo, confiscando-a a título de tributação. O não-confisco é mais que um

---

<sup>166</sup> Magna Carta 1215

<sup>167</sup> CF/88, Art 5º, XXII - é garantido o direito de propriedade;

limite ao poder de tributar: é uma garantia assegurada ao contribuinte. E isso se estende, evidentemente, às multas decorrentes de obrigações tributárias, ainda que estas não tenham natureza de tributo na forma como prevista pelo artigo 3 do CTN.

Em conclusão, *a multa também não pode ser confiscatória*. Mesmo que o enunciado constitucional quanto ao princípio do não-confisco se refira expressamente a tributo, no âmbito dos direitos individuais é assegurado o direito de propriedade e esta deve ser protegida. E a atuação confiscatória do Fisco, ainda que por multa tributária, viola o direito de propriedade.

Em resumo, a despeito do princípio do não confisco ser de impossível delimitação em termo abstrato, no plano concreto, ele é perfeitamente determinável. E é tomando em consideração as informações do caso submetido à análise ao aplicador do direito que será possível, finalmente, saber se estamos diante de uma situação confiscatória ou não. Mas qual seria o critério da situação concreta a ser tomado como limite objetivo ao cumprimento do não-confisco nas multas? A resposta é uma só: o valor da obrigação principal, teto ou valor máximo a ser admitido na multa.

Em sendo assim, cada caso em concreto adquirirá o seu limite objetivo à atividade confiscatória. Em ADI 551, em voto vencedor, o Ministro Marco Aurélio confirma esta compreensão:

Embora haja dificuldade (...) 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.<sup>168</sup>

Cumprе ressaltar: este entendimento põe por terra as inseguranças sentidas abstratamente pelo princípio do não-confisco em matéria sancionatória. Ao mesmo tempo, faz cumprir a sobre regra da proporcionalidade, tão na moda na jurisprudência atual, assim como a isonomia ou tratamento materialmente

---

<sup>168</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 551-I/RJ – Rio de Janeiro. Voto: Ministro MARCO AURÉLIO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 24 outubro 2002. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2EENUME%2E+OU+551%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j5tjucp> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

igualitário entre os jurisdicionados. Até mesmo a capacidade contributiva – objetiva ou absoluta – é cumprida reflexamente nos impostos na medida em que a multa passa a ser um percentual sobre o que já se definiu na obrigação principal como signo de riqueza, considerada as possibilidades de cada um. Dito de outro modo, a multa nada mais é que uma proporção sobre a capacidade contributiva anterior, incidente sobre a base do antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

O direito tributário não trouxe parâmetros para se definir que seja multa proporcional ou multa não-confiscatória. Diante do silêncio do Código Tributário e demais leis esparsas a esse respeito, a iniciativa caberá ao intérprete autêntico, dentro das regras gerais do ordenamento. Os parâmetros sempre devem ser tirados da lei, ainda que por aplicação subsidiária de outro subdomínio jurídico.

Já vimos que existem dois conjuntos de multas cujos regimes jurídicos se diferem porque possuem finalidades diferentes. Nessa toada, à multa moratória, cujo intuito é indenizar, caberá aplicar por analogia conceito do Estatuto Civil. Já as punitivas, cuja “ratio” é essencialmente punitiva, cumprirá tecer considerações em paralelo ao direito penal.

No campo moratório, talvez os melhores alicerces estejam na esfera cível, especificamente no capítulo que trata sobre o *enriquecimento sem causa e obrigação de indenizar*.

No artigo 884 do CC/02, o direito civil deixa claro que todo enriquecimento exige causa em direito admitida. Inexistindo, haverá obrigação de restituir o indevido com sua atualização monetária. O artigo 885 do CC/02 complementa o enunciado acima exigindo que a restituição se justifica não só quando não há causa, mas também quando esta deixar de existir. São os enunciados do Código:

Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários. (...)

Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.

Combinando-se as ideias de tais artigos com o capítulo sobre a obrigação de indenizar, o Código de 2002 acaba por delimitar quantitativamente o valor que entende ser devido quando se demandar por dívida já paga: restitui o principal e fica obrigada a pagar o mesmo valor daquele a título de indenização. Tudo que esteja acima desse limite, configuraria um enriquecimento sem causa. É o texto da lei:

Art. 940. Aquele que demandar por dívida já paga, no todo ou em parte, sem ressaltar as quantias recebidas ou pedir mais do que for devido, ficará obrigado a pagar ao devedor, no primeiro caso, o dobro do que houver cobrado e, no segundo, o equivalente do que dele exigir, salvo se houver prescrição.

As ideias desses enunciados são de suma importância para a compreensão do limite quantitativo da incidência cumulada das multas de ofício e isolada. Se não há regra no direito tributário para conferir proporcionalidade a incidência de ambas as multas, seja de uma só, seja das duas, onde encontramos os limites? A resposta está justamente no Direito Civil: vedação do enriquecimento sem causa do Fisco e limitação do valor a indenizar ao *quantum* da obrigação principal.

E a aplicação analógica do direito civil, neste caso, pode se justificar ainda pela exegese do art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Os padrões civis que definem o enriquecimento ilícito e a obrigação de indenizar, pelo menos em termos de determinação do direito material, não podem ser alterados para o fim de conferir competência tributária onde não se tem. O espaço do enriquecimento ilícito do Fisco é exatamente o lugar da inexistência de competência do Estado. O que excede o valor do principal nas multas de ofício ou isolada é cobrança indevida, desprovida de constitucionalidade seja em termos afirmativos, no âmbito das competências, seja negativo, enquanto vedação às práticas confiscatórias e cobranças desproporcionais.

Deixando de lado as hipóteses de reiteração e de qualificação, objeto de estudo mais adiante, as multas – de ofício e isolada –, incidindo autônoma ou

cumulativamente sobre o mesmo contexto fático, estão submetidas ao valor do principal, sob pena de, ao suplantarem tal limite quantitativo, incorrerem o Fisco em enriquecimento sem causa do Estado, em desproporção sancionatória sobre a prática do contribuinte, em rompimento com os ditames dos princípios da proporcionalidade e do não-confisco nos efeitos jurídicos moratórios ou repreensivos dos ilícitos praticados pelos jurisdicionados. A incidência dessas multas nesse contexto tem como limite máximo, necessariamente, a obrigação principal.

Situações de reiteração e de qualificação (por dolo do agente) são tratadas de forma diferenciada pelo direito tributário no campo sancionatório, o que tem por consequência a elevação do patamar máximo de referência e a própria aplicabilidade do princípio do não-confisco nesse contexto.

A lei, a doutrina e a jurisprudência são consonantes ao firmar, no campo das multas moratórias, de cunho civil, que a proporcionalidade é garantida quando respeitados 20% sobre o valor principal. Esse mesmo entendimento foi objeto de manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, e está previsto expressamente no art. 61, § 2º, da Lei nº. 9.430/96, que assim estabelece:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Mas isso nem sempre foi assim e, nas multas moratórias, é possível verificar sentenças atribuindo o patamar de 100% do valor do tributo devido. Senão, vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. CONSÓRCIO DE EMPRESAS. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA DO CONSÓRCIO. AUTONOMIA ENTRE O CONSÓRCIO E AS

EMPRESAS QUE O INTEGRAM. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA DESCABIDA. CONSULTA FISCAL. CARÁTER VINCULANTE. MULTA DE 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ARTIGO 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. (...) IV. Multas tributárias estipuladas para a hipótese de inadimplemento não podem ultrapassar o valor do tributo devido, sob pena de incorrer no efeito confiscatório vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal. V. Desde que haja previsão legal expressa, não vulnera a diretriz constitucional a aplicação de multa moratória no patamar de 100% do tributo devido. VI. Deixando de haver o recolhimento do tributo sujeito a lançamento por homologação, a sua extinção atende ao disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. VII. Recurso da embargante desprovido. Recurso do embargado provido.<sup>169</sup>

Tal pensamento, frise-se, não deve subsistir de modo que as multas moratórias possuem o limite remuneratório de 20% sobre o valor do tributo devido, como amplamente afirmado pela lei, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pela doutrina e pela jurisprudência mais atual. Aplicar o limite de 100% sobre o valor do tributo devido é atribuir efeito confiscatório à multa moratória, que possui o intuito ressarcitório, sem que se possa admitir enriquecimento por via indireta. É o pensamento que se tira do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul:

**EMBARGOS À EXECUÇÃO E EXCEÇÃO DE IMPENHORABILIDADE COM IDÊNTICOS FUNDAMENTOS E PEDIDOS. PLEITO DE COMPENSAÇÃO DE PRECATÓRIOS JÁ MANEJADO NO BOJO DA EXECUÇÃO FISCAL. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. (...) CONFISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.** O Supremo Tribunal Federal assentou entendimento no sentido de que é confiscatória se igual ou superior a 100% do valor do tributo devido. Caso concreto em que a multa é de 20%. Hipótese onde não se há falar em confisco. Em decisão monocrática, negado seguimento ao recurso.<sup>170</sup>

Este posicionamento foi assentado, finalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, em recente julgado (05/02/2015) de Recurso Extraordinário n. 602.686.

Confira-se

<sup>169</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Apelação cível n° 20130110793949-DF. Apelante: Construtora Andrade Gutierrez S.A e Distrito Federal. Apelado: Construtora Andrade Gutierrez S.A. e Distrito Federal. Relator: Desembargador JAMES EDUARDO OLIVEIRA. Distrito Federal, 29 de abril de 2015. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

<sup>170</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação cível n° 70062259734-RS. Apelante: Alessio Antonio Durante. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Desembargadora LAURA LOUZADA JACCOTTET. Porto Alegre, 19 de dezembro de 2014. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

**MULTA PUNITIVA. 75% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES.** A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. Trata-se da sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Nessas circunstâncias, conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da Administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos. Nesses casos, a Corte vem adotando como limite o valor devido pela obrigação principal. Agravo regimental a que se nega provimento.<sup>171</sup>

Isto posto, conclui-se que as multas punitivas, de ofício ou isolada, o máximo permitido será o valor de 100% do tributo devido. Esta conclusão, todavia, não se aplica de imediato aos tipos derivados dos fatos ilícitos de base, uma vez que estes ensejam outros questionamentos. Passemos a eles.

A questão da proporcionalidade nas multas agravadas ganha um debate a mais em face da presença do elemento *reiteração*. No âmbito punitivo, tomado o valor da obrigação principal como limite quantitativo geral das multas, cada conduta não poderá ensejar reprimenda que ultrapasse esse teto.

Por outro lado, a cada reiteração da conduta, há novo ato infracional, nova hipótese fática. Em sendo assim, analisando isoladamente cada atuação ilícita do agente, nenhuma delas poderá transpor esta barreira quantitativa da obrigação principal, porém se as duas estiverem consideradas juntas o limite acompanha a duplicidade infracional, podendo chegar a duas vezes o valor do tributo.

A regra da reiteração e da multa agravada, portanto, nada mais é que a cumulação de duas ou mais condutas típicas, produzidas sob a mesma cadeia ou sequência de atos. A multa agravada sanciona mais de uma conduta, de modo que o valor total poderá chegar até 200% do valor do principal (critério quantitativo da norma primária).

A conclusão acima, todavia, toma como referência a multa agravada que não pressuponha multa de ofício ou isolada anterior. Nesse caso, havendo sanção

---

<sup>171</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 602.686/PE – Pernambuco. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 09 dezembro 2014. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28602686%2EENUME%2E+OU+602686%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20141209%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jbo5pnx>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

pecuniária já aplicada e, em face de reiteração do ilícito por nova conduta, cada fase sancionatória terá seu limite próprio de 100% do valor do tributo, seguindo-se a regra geral já elucidada acima. Apenas no caso de multa agravada sem cobrança sancionatória anterior é que se permite alcance até 200% do *quantum* do principal. A diferença aqui é que um mesmo veículo normativo constitui e sanciona duas infrações.

No final das contas, a multa agravada não é exceção à regra geral do limite quantitativo. A sua proporcionalidade específica dependerá da forma como o legislador regulará a reiteração em termos de política sancionatória. É desproporcional, confiscatório e atenta contra o direito de propriedade a multa agravada que, cobrada multa de ofício ou isolada anterior, tem seu critério quantitativo no patamar de 150% sobre o valor do principal. Neste exemplo, a primeira conduta estaria sancionada dentro dos parâmetros constitucionais – até 100% do tributo –; a segunda, todavia, a 150% sobre o valor do principal suplantaria em 50% os limites previstos no ordenamento. Por mais que haja obrigação de “indenizar” do sujeito passivo ao Fisco por ato contrário ao direito, esse excedente de 50% contraria as regras gerais sobre os limites quantitativos de indenização trazidas do direito civil e aplicáveis, analogicamente, no direito sancionatório tributário. O que ultrapassa o patamar legal constitui enriquecimento ilícito do Fisco, por adotar critério desproporcional e cobrança confiscatória, atentatória ao direito individual de propriedade do contribuinte ou responsável.

Para explicar a proporcionalidade das multas qualificadas, tendo em vista sua peculiar valoração também no campo penal, o que não ocorre com as demais, cumpre elucidar as regras de direito penal aplicáveis às suas multas pecuniárias. Assim o fazendo, será possível, na mesma medida, trazer estes pensamentos para fins de definir, com base em lei (penal), os padrões de proporcionalidade adotados nas multas qualificadas.

Para fins de aplicação da pena, o direito criminal tem como premissa a individualização da reprimenda, na forma como previsto no inciso XLVI do art. 5,

da CF/88.<sup>172</sup> Nesse processo de personalização da pena pecuniária, o legislador definiu parâmetros quantitativos, devendo o juiz limitar-se a eles, pelos mínimos e máximos, até a segunda fase da dosimetria da pena.

As multas penais, assim como as penas privativas, são definidas em termos quantitativos em três fases: pena-base (circunstâncias judiciais); pena intermediária (agravantes e atenuantes) e pena final (causas de aumento e de diminuição). Cada fase tem seus critérios valorativos e justificam-se na medida em que tomam todos os elementos objetivos e subjetivos que circundam e determinam a conduta criminosa. Cumpre-se com a mais precisa individualização da pena no momento mesmo de sua aplicação, agindo corretamente o legislador ao prever apenas parâmetros e padrões a serem considerados pelo juiz.

Em termos quantitativos, a pena de multa penal tem os seguintes limites: primeiro, fixa-se a quantidade de dias-multa; e, segundo, o valor de cada um dos dias-multa. É a redação do artigo 49 do CP:

Art. 49 - A pena de multa consiste no pagamento ao fundo penitenciário da quantia fixada na sentença e calculada em dias-multa. Será, no mínimo, de 10 (dez) e, no máximo, de 360 (trezentos e sessenta) dias-multa.

§ 1º - O valor do dia-multa será fixado pelo juiz não podendo ser inferior a um trigésimo do maior salário mínimo mensal vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes esse salário.

§ 2º - O valor da multa será atualizado, quando da execução, pelos índices de correção monetária.

Para fins de proporcionalidade, o valor do dias-multa deve corresponder ao *quantum* que o agente é remunerado, em termos de salário, por dia de trabalho. Por isso mesmo, que cada agente terá o seu valor de dias-multa, ainda que este não possa ser inferior a um trigésimo do maior salário mínimo mensal vigente ao tempo do fato, nem superior a 5 (cinco) vezes esse salário. A regra não só cumpre com o preceito da proporcionalidade como evita consequências confiscatórias e desrespeito ao direito individual da propriedade do réu. A conduta ilícita deste não autoriza o Estado a reprimir por via inconstitucional. É uma forma de se observar, também, a capacidade contributiva do réu, respeitando o que cada agente pode

---

<sup>172</sup> Art 5º, XLVI - a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos;

pagar, sem deixar de fazer sentir a reprimenda penal como fator de desestímulo de reiteração. O princípio da capacidade contributiva no campo penal está presente também no artigo 60 do CP:

Critérios especiais da pena de multa

Art. 60 - Na fixação da pena de multa o juiz deve atender, principalmente, à situação econômica do réu.

§ 1º - A multa pode ser aumentada até o triplo, se o juiz considerar que, em virtude da situação econômica do réu, é ineficaz, embora aplicada no máximo.

O fator de aumento até o triplo só se legitima na circunstância de a pena pecuniária ser ineficaz como fator de desestímulo para aquele agente infrator em face de sua condição econômica. Ou seja, o § 1º do artigo 60 do CP é exceção à regra

Mas o direito penal não para por aí. Traz regras que fazem cumprir de forma objetiva o princípio da dignidade da pessoa humana. É o caso do artigo 50 do CP que limita os descontos em folha de salário, para fins de cobrança de multas penais, aos recursos que não comprometam o sustento do agente:

Pagamento da multa

Art. 50 ...

§ 2º - O desconto não deve incidir sobre os recursos indispensáveis ao sustento do condenado e de sua família.

Outra lição tirada do direito penal e perfeitamente aplicável à esfera do direito tributário diz respeito à individualização da pena no ambiente de sua execução. Dito de outro modo, a pena é personalíssima. Deve incidir de *forma pessoal e exclusiva* no agente praticante da conduta e que deu causa ao resultado. A individualização se dá não somente no tocante a tipificação dos elementos abstrato da hipótese criminal e suas consequências, como também na sua determinação concreta em sentença e, ao final, no momento de sua execução. Pensando nisso é que o art. 52 do CP<sup>173</sup> determina a suspensão da execução da multa quando sobrevém ao condenado doença mental. O ensinamento aqui é no sentido de que a razão de ser da multa é fazer o réu sentir, na própria pele, as consequências – no bolso – de suas atitudes. Se ele perde a consciência ao longo da

---

<sup>173</sup> Suspensão da execução da multa

Art. 52 - É suspensa a execução da pena de multa, se sobrevém ao condenado doença mental. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

execução, a arrecadação do valor por si só não faz cumprir o mandamento penal sancionatório.

Logo, o intuito na esfera penal não está arrecadação propriamente dita. Mas, sim, nos efeitos psicológicos que essa cobrança produzirá no agente condenado. Se foi ele que praticou o ilícito, a reiteração deve ser desestimulada nele mesmo e, para tanto, exige-se consciência dos efeitos da reprimenda. Não cabe, por assim dizer, transportar automaticamente para seus herdeiros a multa penal. Isso ocorrerá apenas nas hipóteses de prestação pecuniária à vítima (Art. 43, I, CP), pois é capítulo de direito civil, ressarcitório, incluído na sentença penal. Prestação pecuniária e multa penal constituem penas pecuniárias distintas: aquela para a vítima a título de sanção civil ressarcitória; esta para o fundo penitenciário como forma de sanção penal punitiva. A multa penal a que nos referimos é esta última.

Dito isso, todos estes ensinamentos devem se ver presentes nas multas qualificadas na esfera tributária, na medida em que estas pressupõem condutas dolosas e são relevantes penalmente. Inexistindo previsão tributária a respeito, cabe aplicação analógica dos preceitos penais, cumprindo-se com isso os ditames da legalidade e isonomia.

Se há dolo, geral ou específico, no fato antecedente das multas qualificadas, deverão estas toma-lo em consideração na individualização do *quantum* aplicável. A responsabilidade por tais multas será subjetiva – seguindo o agente do dolo – e exclusiva, não podendo as consequências de o ato ultrapassar a figura ou o patrimônio do sujeito praticante da infração.

Por mais grave que as condutas dolosas possam ser, a reprimenda não poderá infringir o direito de propriedade do contribuinte/responsável, assim como a sua subsistência na justa medida conferida pela máxima da dignidade da pessoa humana. A capacidade contributiva deve ser concretamente determinada pelo aplicador do direito. Mas, neste caso, não se aplicam os limites gerais quantitativos já explicados – valor do principal do caso em concreto. O § 1º do artigo 60 do CP deixa claro que a multa pode ser aumentada até o triplo, embora aplicada no

máximo, e como regra de exceção. O máximo tributário, já vimos, é o valor do tributo.

Pelo menos em tese, é perfeitamente admissível o legislador preveja multa qualificada que transponha o *quantum* da obrigação principal. Mas caberá a este, dentro de seus critérios legais, fazer cumprir os mandamentos da legalidade, capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana, direito individual da propriedade e vedação ao confisco. Não pode ser regra geral, mas, ao contrário, exceção que se justifica pela gravidade da conduta ou de seus resultados.

Cabe a lei em sentido formal (princípio da legalidade) determinar os critérios para a fixação de multas qualificadas em patamares superiores ao valor do principal, assim como o fez o § 1º do artigo 60 do CP, justificando-o teleologicamente. Na omissão da lei, é vedado ao aplicador criá-los, tendo em vista vedação do § 1º do art. 108 do CTN.

O termo “tributo”, aqui, está em seu sentido lato, como muito o faz o Código Tributário ao longo de seus enunciados. Inclui não somente os valores a título de obrigação principal, como também toda cobrança referente a multas.

Não há para onde fugir. Ou a lei institui parâmetro seguro e isonômico para que as multas qualificadas ultrapassem o valor do principal ou, inexistindo, deve-se aplicar a regra geral do patamar máximo quantitativo do valor do tributo devido. Descabe ao aplicador criar majoração *extra lege*, ainda que por aplicação analógica do § 1º do artigo 60 do CP. No tocante a incidência das multas no direito tributário, o mandamento interpretativo geral a ser cumprido se faz sentir no artigo 112 do CTN.

A regra traduz a máxima *in dubio pro contribuinte*, como já vimos. Infração e sanção é matéria de lei. E não basta texto legal. É importante que os enunciados sejam claros. Na dúvida, cabe ao interprete afastar a incidência da multa ou de sua qualificação.

Bem, muitos posicionamentos tomados neste item são um desenvolvimento doutrinário novo, apesar de buscar alicerce a todo instante no texto legal. A bem da verdade, a interdisciplinaridade dentro dos sub-ramos do direito é a chave para

a solução de muitas questões não resolvidas no campo tributário. Por tal razão, as conclusões alcançadas aqui são fruto menos do ineditismo e, sim, mais da exegese sistemática.

A jurisprudência acompanha, ao seu modo, o que foi afirmado ao longo do presente trabalho. Nas primeiras instâncias, encontram-se decisões que, sem base em lei, aplicam às multas punitivas de até 200% do valor do tributo devido, em face da gravidade da infração cometida pelo contribuinte, conforme julgado abaixo:

**ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. SUJEITO ATIVO. MUNICÍPIO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. RECURSO REPETITIVO. EFEITO NÃO VINCULANTE. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. VALOR INTEGRAL DA OPERAÇÃO. POSSIBILIDADE. MULTA. CONFISCO. NÃO CARACTERIZADO. (...)**  
 13. A multa fiscal terá natureza confiscatória sempre que a sanção pecuniária imposta for desproporcional à norma violada e, desse modo, atingir de forma desmedida o patrimônio do sujeito passivo que descumpriu a obrigação tributária a seu cargo. 14. O excelso Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido de que não há afronta ao princípio da proibição do confisco, quando essa multa é fixada em percentual de até 200% (duzentos por cento) do valor do tributo devido, dependendo da gravidade da infração cometida pelo contribuinte.<sup>174</sup>

A sentença cita posicionamento do STF, sem identificar o julgado de referência em questão, atribuindo ao Supremo um entendimento firme quanto a possibilidade de aplicação de percentuais de 200% do valor do tributo devido às multas agravadas ou qualificadas. Isto, todavia, não condiz com o atual pensamento deste Tribunal Superior. Como se depreende de recente julgamento de 05/02/2013, verifica-se aderir a Ministra Rosa Weber à corrente da perfeita aplicação dos princípios da proporcionalidade e do não-confisco às multas. Leia-se em ementa:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. MULTA DE 50% DO VALOR DO IMPOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REAPRECIACÃO DE FATOS E DE PROVAS. SÚMULA STF 279.**  
 A aplicação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988) às sanções pecuniárias envolve um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade. Pressupõe, portanto, a clara delimitação de cada um desses elementos.

<sup>174</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. Apelação cível n° 446268-87.2008.8.09.0051-GO. Apelante: Banco Finasa BMC S.A.. Apelado Município de Goiânia. Relatora: Desembargadora ELIZABETH MARIA DA SILVA. Goiânia, 15 de janeiro de 2015. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

Diante da controvérsia acerca do ilícito praticado, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido, encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula STF 279: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

Agravo regimental conhecido e não provido.<sup>175</sup>

Para a ilustre Ministra, a aplicação do princípio do não-confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988) às sanções pecuniárias não mais significa do que o cumprimento de um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade. Toma a proporcionalidade não só no âmbito quantitativo, mas também na relação entre fato-antecedente e fato-consequente da regra-matriz sancionatória. Disso resulta que a proporcionalidade é mandamento que também se destina ao legislador, de modo que a lei é inconstitucional, por infringir tal princípio, qual prevê sanção desequilibrada em face do fato-antecedente.

Ao modo do valor proporcionalidade, não há como pré-definir um padrão de equilíbrio entre os elementos normativos, como bem afirmou Sepúlveda Pertence em ADI 551-I/RJ.<sup>176</sup> Contudo, concretamente isso é perfeitamente possível de ser delimitado. O exemplo é retirado da ADIN MC 1.075-DF, decidida em 17/06/98, pelo ilustre Min. Celso de Mello:

(...) suspender, até decisão final da ação, a execução e aplicabilidade do art. 3º, §único, da Lei 8.846/94, que prevê, na hipótese de o contribuinte não haver emitido a nota fiscal relativa a venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, a aplicação de multa pecuniária de 300% sobre o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado. Considerou-se juridicamente relevante a tese de ofensa ao art. 150, IV, da CF.<sup>177</sup>

<sup>175</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 769.089/MG – Minas Gerais. Relatora: Ministra ROSA WEBER. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 05 fevereiro 2013. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28769089%2EENUME%2E+OU+769089%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zff67ew> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>176</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 551-I/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 24 outubro 2002. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2EENUME%2E+OU+551%2EACMS%2E%29%2840JULG+%3D+20021024%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jjxq3> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>177</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 1075 MC/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 17 junho 1998. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281075%2EENUME%2E+OU+1>

A inconstitucionalidade já se mostra na própria base de cálculo da multa: toma o valor do bem objeto da operação ou do serviço prestado e não o tributo. Ademais, hipótese de o contribuinte não haver emitido a nota fiscal relativa a venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis é fato-antecedente da multa de ofício. Esta, como vimos, submete-se ao limite do valor do tributo. A aplicação de multa pecuniária de 300% sobre o valor do bem – e não da exação – é por completo desproporcional e confiscatório. Em outras palavras, a pena ultrapassa em três vezes a razão de ser da própria operação, afetando sem medida o direito de propriedade do contribuinte.

Também foi declarada inconstitucional, por infringir a vedação do não-confisco, a multa punitiva de 150% sobre o valor retido e não repassado, pelo responsável tributário, à fazenda pública. Confira-se:

CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI. Considerações em torno da proibição constitucional de confiscatoriedade do tributo. Cláusula vedatória que traduz limitação material ao exercício da competência tributária e que também se estende às multas de natureza fiscal. Precedentes. Indeterminação conceitual da noção de efeito confiscatório. Doutrina. Percentual de 150% sobre o valor retido e não repassado, pelo responsável tributário, à fazenda pública. “quantum” da multa tributária que ultrapassa, no caso, o valor do débito principal. Efeito confiscatório configurado. Ofensa às cláusulas constitucionais que impõem ao poder público o dever de proteção à propriedade privada, de respeito à liberdade econômica e profissional e de observância do critério da razoabilidade. Agravo improvido.<sup>178</sup>

O Supremo, em contrapartida, entendeu cumprir a proporcionalidade a aplicação de multa punitiva de 30% sobre o valor do tributo devido, como se depreende do julgado abaixo:

EXECUÇÃO FISCAL. VALIDADE DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 5º, LIV, DA LEI MAIOR. ÂMBITO INFRACONSTITUCIONAL DO DEBATE. APLICAÇÃO DE MULTA NO PERCENTUAL DE TRINTA POR CENTO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. O exame da alegada ofensa ao art. 5º, LIV, da Constituição Federal dependeria de prévia análise da legislação infraconstitucional aplicada à espécie, o que refoge à competência jurisdicional

075%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+19980617%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hydxhyq >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>178</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 771.660/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 23 setembro 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28771660%2E%2E+OU+771660%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jlwsel4 >. Acesso em: 16 ago. 2016.

extraordinária, prevista no art. 102 da Constituição Federal. O entendimento adotado no acórdão recorrido não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a multa tributária aplicada no patamar de 30% (trinta por cento) não possui caráter confiscatório, razão pela qual não se divisa a alegada ofensa aos dispositivos constitucionais suscitados. As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. Agravo regimental conhecido e não provido.<sup>179</sup>

Processualmente, a declaração de desproporcionalidade ou confiscatoriedade de multa requer indicação pela parte, com precisão, de conduta que teria deflagrado a imposição da multa e as razões pelas quais essa penalidade seria inadequada à gravidade da infração. Feito isso, a matéria será objeto de instrução probatória, objetivando comprovar concretamente o desequilíbrio existente na norma punitiva. Assim se posicionou o ilustre Ministro Joaquim Barbosa no agravo regimental 715.058 de 23/04/2012:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. MULTA CONFISCATÓRIA. 50% DO VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Esta Suprema Corte firmou orientação quanto à possibilidade do controle de constitucionalidade das multas desproporcionais, isto é, que tenham efeito confiscatório sem justificativa. A questão de fundo, portanto, é saber-se se a intensidade da punição é ou não adequada à gravidade da conduta da parte agravada. Porém, a então recorrente não indicou com precisão a conduta que teria deflagrado a imposição da multa nem as razões pelas quais essa penalidade seria inadequada à gravidade da infração. Tampouco o acórdão recorrido demonstra esse juízo. Falta ao quadro o imprescindível prequestionamento.

Assim, para que fosse possível reformar o acórdão recorrido conforme pleiteia a agravante, não bastaria requalificar fatos jurídicos. Seria necessário reabrir a própria instrução probatória, o que não é admitido (Súmula 279/STF).

Agravo regimental ao qual se nega provimento.<sup>180</sup>

---

<sup>179</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 765.393/SC – Santa Catarina. Relatora: Ministra ROSA WEBER. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 07 outubro 2014. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28765393%2E%2E+OU+765393%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zvlggl> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>180</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 715.058/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 27 março 2012. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28715058%2E%2E+OU+715058%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hw2lqx9> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

Também está nessa linha o Ministro Dias Toffoli em Agravo regimental n. 687.642. Confira-se:

Agravo regimental no agravo de instrumento. ISSQN. Possibilidade de dedução da base de cálculo veiculada pelo Decreto-lei nº 406/68. Falta de prequestionamento. Ofensa ao art. 5º, II, LIV, LV e XXXV. Reflexa. Multa de 50%. Fatos e provas. Súmula nº 279/STF. (...)

4. Razões insuficientes para caracterizar, de plano, a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa fiscal aplicada em relação à hipótese dos autos, sendo certo que, no caso dos autos, eventual efeito confiscatório da multa somente seria aferível mediante averiguação do quadro fático-probatório, o que é vedado na via estreita do recurso extraordinário (Súmula nº 279/STF).

5. Agravo regimental não provido”.

Nego seguimento ao agravo de instrumento (CPC, art. 557, caput).<sup>181</sup>

Percebe-se, pois, que o tema da proporcionalidade e não-confisco depende da análise concreta entre fato típico e a sanção pecuniária imposta. Vimos que há um equilíbrio entre os elementos antecedentes e consequentes da norma, de modo que a reprimenda deve ser proporcional à gravidade do fato. Sendo assim, para as multas moratórias, onde há mero inadimplemento do contribuinte, o percentual máximo fixado pelo STF foi estabelecido a 20% sobre o valor do principal. Para as multas punitivas, de ofício ou isoladas, o percentual esbarra no valor de 100% do principal.

Os tipos punitivos derivados, uma vez qualificados pelo dolo ou agravados pela reiteração (mais de uma conduta ilícita), poderão, pelo menos em tese, superior ao limite de 100% do valor do tributo, mas cabe apenas à lei determinar o parâmetro a ser utilizado nesses casos. Por imposição dos arts. 108, parágrafo 1º, e 112 do CTN, que funcionam como regra geral de direito tributário ao modo do art. 146 da CF/88, descabe ao intérprete do direito criar patamares superiores a 100% do valor do tributo onde a lei se omite. A vinculação dos atos administrativos impede qualquer poder criativo, especialmente no âmbito sancionatório, da Autoridade competente.

---

<sup>181</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 687.642/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 07 fevereiro 2012. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28687642%2EENUME%2E+OU+687642%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h4f9coq> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

Também o legislador não está livre para estipular nos casos das multas agravadas ou qualificadas patamares extraordinários, que superem o campo do razoável, proporcional e descumpra a capacidade contributiva e a vedação do não-confisco. Cabe a ele considerar nestes casos, as regras de direito penal já existentes que, na reiteração, admite aplicação da “pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.” (Art. 71 do CP).

Já no caso da qualificação pelo dolo, entendo também que o limite sancionatório deve estar no máximo em até 200% do valor do tributo. E esta conclusão provém da interpretação sistemática, em analogia ao direito penal, do que este sub-ramo estabelece para fins de concurso material (Art. 69<sup>182</sup> do CP) e formal (Art. 70<sup>183</sup> do CP). Isto é, se na existência de dois fatos típicos, em um mesmo contexto, o direito penal, mais severo que qualquer outro ramo jurídico, limita-se a aplicar cumulativamente as penas incorridas (concurso material) ou aplica a mais grave das penas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade (concurso formal), é incabível que a presença do dolo na conduta seja capaz de superar a dupla tipificação. Sendo assim, mesmo as condutas qualificadas pelo dolo não devem ser sancionadas para além de 200% do tributo.

Vê-se, pois, que as regras da proporcionalidade e do não-confisco incidem no fato antecedente e na relação consequente, mantendo a justa medida da repreensão requerida pelo direito. Desse modo, as insurgências do contribuinte quanto a proporcionalidade das multas aplicadas é matéria de prova e, logo, devem ser alegadas em primeira instância, trazendo elementos que contrariem os argumentos do Auto de infração. Por isso mesmo que, nos Tribunais Superiores, esta matéria sofrerá limitações em face da impossibilidade de reexame de prova em sede de Recursos Extraordinário e Especial. Confira-se

---

<sup>182</sup> Art. 69 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplicam-se cumulativamente as penas privativas de liberdade em que haja incorrido.

<sup>183</sup> Art. 70 - Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A aplicação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988) às sanções pecuniárias envolve um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade. Pressupõe, portanto, a clara delimitação de cada um desses elementos.

Diante da controvérsia acerca do ilícito praticado, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto devido, encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula STF 279: 'Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário'.<sup>184</sup>

Dito isso, uma vez estabelecidos critérios legais para delimitar objetivamente a desproporcionalidade e a confiscatoriedade, cabe ao contribuinte buscar, mediante processo judicial, o afastamento da sanção provando a referida inconstitucionalidade. O ônus da prova é do contribuinte. E não poderia ser diferente uma vez que a lei presume-se constitucional até prova em contrário.

Em ADI 551,<sup>185</sup> julgado em 24/10/2002, o tema foi fartamente debatido. O Min. relator Ilmar Galvão, na oportunidade, considerou concretamente desproporcional e confiscatória a multa moratória, duas vezes o valor do tributo, e a multa punitiva, cinco vezes o valor do tributo. Leia-se importante trecho de sua decisão:

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

Desse modo, o valor mínimo de duas vezes o valor do tributo como consequência do não-recolhimento apresenta-se desproporcional, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em evidente efeito de confisco.

Igual desproporção constata-se na hipótese de sonegação na qual a multa não pode ser inferior a cinco vezes o valor da taxa ou imposto, afetando ainda mais o patrimônio do contribuinte.<sup>186</sup>

<sup>184</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 769.089/MG – Minas Gerais. Relatora: Ministra ROSA WEBER. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 05 fevereiro 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28769089%2EENUME%2E+OU+769089%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zff67ew> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>185</sup> “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DOSPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.”

<sup>186</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 551-I/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 24 outubro 2002. Disponível em: <

Nos mesmos autos, o Min. Marco Aurélio traçou o limite objetivo já referido acima – o valor do principal – na linha argumentativa da acessoriedade das multas em face do tributo. É o seu entendimento:

Embora haja dificuldade (...) 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.<sup>187</sup>

O processo judicial é, portanto, a via adequada para se buscar a redução de multa moratória imposta com base em lei que fixa critérios desproporcionais e confiscatórios de multa. Nesse mesmo sentido está o RE 91.707:

ICM. REDUÇÃO DE MULTA DE FEIÇÃO CONFISCATORIA. TEM O S.T.F. ADMITIDO A REDUÇÃO DE MULTA MORATORIA IMPOSTA COM BASE EM LEI, QUANDO ASSUME ELA, PELO SEU MONTANTE DESPROPORCIONADO, FEIÇÃO CONFISCATORIA. DISSÍDIO DE JURISPRUDÊNCIA NÃO DEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.<sup>188</sup>

Cada contribuinte, contudo, deve ir em busca desse afastamento, mediante processo próprio. Em ação concreta, o judiciário não retira a validade e vigência do critério punitivo inconstitucional. Apenas afasta a aplicação da lei para aquele caso em comento. Por óbvio, somente pelos procedimentos de repercussão geral ou em controle abstrato é que se conseguirá efeito *erga omnes*, retirando a força vinculante do preceito legal confiscatório.

## 5.5. Anterioridade das Multas fiscais

Na forma de sobre regras que regulam os limites da retro-eficácia, encontraremos segurança jurídica, anterioridade, direito adquirido, não-surpresa,

---

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2ENUME%2E+OU+551%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20021024%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jjxqqe3> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>187</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 551-I/RJ – Rio de Janeiro. Voto: Ministro MARCO AURÉLIO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 24 outubro 2002. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2ENUME%2E+OU+551%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j5tjucp> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>188</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 91.707/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro MOREIRA ALVES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 11 dezembro 1979. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2891707%2ENUME%2E+OU+91707%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z5mn3dn> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

irretroatividade: todos preceitos impondo limites à manipulação do tempo pelo direito.

A anterioridade, no campo da ilicitude, apresenta-se associada ao princípio da legalidade. E não poderia ser diferente pois o que se protege é a necessidade de lei anterior. São princípios, portanto, que andam junto. A anterioridade é relacional, associando o momento da lei e do fato. Na CF/88, o princípio encontra-se disciplinado no artigo 5º, XXXIX.<sup>189</sup> O Código Penal repete os termos da Carta Maior logo em seu primeiro artigo,<sup>190</sup> o que ressalta a importância deste princípio no campo do direito penal e no âmbito das infrações como um todo.

Muito se confunde a anterioridade aplicável aos tributos com a anterioridade atribuída às multas tributárias. Partimos da premissa de que são coisas diferentes. A anterioridade anual, prevista no art. 150, III, b, da CF/88 e a anterioridade nonagesimal, estabelecida no art. 195 da CF/88, têm por objetivo proteger o direito do sujeito passivo em se ver exonerado de tributo com efeito de surpresa. E as imposições temporais, no período de 90 dias e/ou de um ano, existem tendo em vista as próprias conformações dos tributos alcançados por estas regras. A criação da anterioridade nonagesimal é demonstração clara de que a anterioridade dos tributos deve manter uma relação intrínseca com o período de formação do próprio fato jurídico, que muitas vezes exige semanas, um mês ou mesmo um ano. Isso, evidentemente, não ocorre nas infrações que, quando ocorridas, se dão num só instante. Sendo assim, as anterioridades anual e nonagesimal não se justificam para esta imposição.

A bem do rigor, cumpre considerar que as infrações a serem sancionadas por multas, como vimos anteriormente, constituem-se de: conduta; resultado; nexos causal; tipicidade e ilicitude ou antijuridicidade. A anterioridade, assim como a irretroatividade, são princípios que atuam na linha temporal do direito, ainda que o sistema jurídico seja essencialmente atemporal. Todavia, na percepção do “antes” e “depois” da lei, sendo a publicação desta um marco a ser considerado, é

---

<sup>189</sup> “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.”

<sup>190</sup> “Art. 1º - Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.”

fundamental na mesma linha identificar o marco que se relaciona ao fato. O direito penal o identifica como tempo do crime ou “tempus commissi delicti”. Assim, a anterioridade deve ser analisada sob a comparação desses dois marcos, da lei e do fato, identificando quem veio antes para fins de saber se o texto legal qualifica ou não o caso em concreto. Usam-se as regras de direito intertemporal da Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4.657/1942). Sendo assim, salvo disposição de lei em contrário, “a Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.” (Art. 6º). Ademais, “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.” (Art. 2º).

Mas se a anterioridade exige o conhecimento do tempo da lei e do tempo do fato, é importante considerar isso no contexto punitivo das multas. Se o tempo da lei é certo, ocorre no momento da publicação da norma, a dúvida se colocaria quanto ao tempo do fato. Quando que ele ocorreria no universo jurídico? Sobre o assunto, a ideia de tempo do crime é fundamental para fins de direito intertemporal. Sua importância é notória uma vez que é este marco que fixará a lei aplicável ao fato ilícito e a imputabilidade das penas. Contudo, sabemos que nem sempre todos os elementos do fato típico ocorrem num só tempo. Pode existir um tempo da conduta e outro do resultado. E aí, qual deve prevalecer como marco de fixação para o conhecimento da lei aplicável. Esses questionamentos todos já foram objeto de análise pelo direito penal resultando nas teorias do tempo do crime. São três: teoria da atividade, teoria do resultado e teoria mista ou da ubiquidade. Os nomes dessas doutrinas falam por si só de modo que, a teoria da atividade,<sup>191</sup> considera que o crime ocorre no momento da atividade; a teoria do resultado,<sup>192</sup>

---

<sup>191</sup> Mesmo adotando a teoria da atividade, Cezar Roberto Bitencourt apresenta algumas exceções a esta teoria: “o Código, implicitamente, adota algumas exceções à teoria da atividade, como, por exemplo: o marco inicial da prescrição abstrata começa a partir do dia em que o crime consuma-se; nos crimes permanentes, do dia em que cessa a permanência; e nos de bigamia, falsificação e alteração de assentamento do registro civil, da data em que o fato torna-se conhecido” (BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: Parte Geral*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1, p. 172).

<sup>192</sup> Para Damásio de Jesus: “Não é de aceitar-se a teoria do evento, principalmente quando a ação ocorre antes de entrar em vigor uma lei que define um crime ex novo e o resultado se produz no período de sua vigência.” (JESUS, Damásio Evangelista de. *Direito Penal: Parte Geral*. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. Vol. 1., p. 104).

no instante em que este se impõe; e, finalmente, a teoria mista,<sup>193</sup> admite que o crime aconteça seja no instante da conduta seja no do resultado.

No Brasil, tanto o Código Penal (art. 4) quanto a Lei dos Juizados especiais estaduais (Lei 9099/95, art. 63) optaram pela teoria da atividade, ainda que outro seja o do resultado. Partem do pressuposto de que a lei penal atua sobre a vontade de seus destinatários e é justamente no momento da prática delituosa que o sujeito demonstra a vontade de concretizar os elementos objetivos do fato típico, inclusive o dolo, sobre o qual recai o juízo de censurabilidade (culpabilidade normativa). Aliás, é nessa linha que o CTN firma sua posição:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Vale lembrar que mesmo nos casos de prolongamento da atividade no tempo, como nos crimes permanentes ou continuados, a teoria da atividade se impõe. Ou seja, a lei mais grave se aplica ao ilícito continuado ou permanente se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência. É o posicionamento que se consolidou na Súmula 711 do STF.<sup>194</sup> E não poderia ser diferente pois, na mesma linha, a cada permanência ou reiteração, renova-se a intenção do agente em continuar a prática delituosa. A intenção ocorre durante a vigência da lei nova e, logo, é por ela qualificada.

Nessa mesma linha, devemos considerar o direito intertemporal das multas, aplicando-se ao fato típico a lei vigente no momento em que ocorrem os elementos objetivos da conduta, ainda que o tempo do resultado dela seja outro. E a lei aplicável deve ser anterior a este marco temporal da conduta do fato típico sancionado pelo direito tributário, ou seja, deve ter sido publicada e estar em vigor no momento em que a ação ou omissão aconteça. Esse é o direito intertemporal exigido no campo das ilicitudes. Compara-se a data da publicação da lei que

---

<sup>193</sup> Para Régis Prado “o tempo do crime pode ser tanto o da ação como o do resultado” (PRADO, Luiz Régis. *Comentários ao Código Penal*. 5. Ed. São Paulo: RT, 2010, p. 46).

<sup>194</sup> “A lei penal mais grave aplica-se ao crime continuado ou ao crime permanente, se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência.”

sanciona e a data da ação ou omissão ilícita praticada pelo sujeito passivo. Se a lei for anterior ao segundo marco, a anterioridade está cumprida, aplicando-se esta lei. Caso contrário, a lei nova não pode alcançar fatos já acontecidos.

Da mesma forma, nos casos de prolongamento da atividade no tempo, por ilícitos permanentes ou continuados, a teoria da atividade permanece, devendo-se aplicar a lei mais grave ao ilícito continuado ou permanente se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência.

Se a conduta é lícita perante o ordenamento jurídico, lícito será o resultado, ainda que ocorra sob a eficácia da lei nova que o qualifica como fato típico. Mesmo que a ação ocorra durante a “vacatio legis” e o resultado após a entrada da lei em vigor, a solução será a mesma: o fato se considera cometido ao tempo da lei antiga, que não o considera crime, aplicando-se o princípio da reserva legal.

O resultado da conduta ilícita, tal como o não-pagamento de tributo, é irrelevante em matéria de direito intertemporal, por mais importante que o resultado possa parecer. A questão do tempo do crime deve ser considerada em relação à conduta do autor, de forma que as situações posteriores são indiferentes.

### **5.6. Irretroatividade da lei penalizadora e retroatividade da lei despenalizadora aplicáveis às multas fiscais**

A irretroatividade da “lex gravior” (“novatio legis in pejus”) e a retroatividade da “lex mitior” (“novatio legis in melius”) são ideias que tratam da eficácia temporal da lei sancionadora. São princípios que regem os conflitos de direito intertemporal do Diploma legislativo.

O artigo 5º, inciso XXXVI, da CF/88 preceitua que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” enquanto, de maneira mais restritiva, no capítulo concernente ao sistema tributário, o texto do artigo 150, inciso III, da CF/88 veda a cobrança de tributos: “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. No campo da ilicitude, a irretroatividade é configurada no artigo 5º,

inciso XL, da CF/88: “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”. A Carta Maior enaltece neste enunciado as duas grandes ideias existentes no campo da ilicitude: Irretroatividade da lei penalizadora (1ª parte) e retroatividade da lei despenalizadora (2ª parte).

O CTN não se omitiu nesse tocante e disciplinou a matéria no artigo 106:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.

No inciso I, trata da irretroatividade da lei sancionadora e, no inciso II, da retroatividade da lei despenalizadora aplicáveis às multas fiscais.

A irretroatividade da “lex gravior” é um direito subjetivo de liberdade (art. 5, XXXVI e XL), de segurança jurídica e de estabilidade. Nas palavras do jurista Paulo Ayres Barreto:

A necessária segurança no ordenamento jurídico e a conseqüente estabilidade que se requer para as relações jurídicas que do ordenamento possam defluir impõem o respeito aos atos jurídicos perfeitos, ao direito adquirido e à coisa julgada. Não se admite a retroação de novas incidências para alcançar fatos já ocorridos, promovendo insegurança que acabaria por ruir a própria estrutura interna do sistema. Corolário dos princípios republicanos e da segurança jurídica, o princípio da irretroatividade das leis tributárias constitui importante viga mestre o sistema, influenciando fortemente o processo de produção normativa e os atos de aplicação do direito.<sup>195</sup>

Na mesma linha, Tércio Sampaio enaltece a importância desse ditame:

(...) trata-se de respeitar o passado em face das alterações legais precavendo-se de tornar ilusórias, retrospectivamente, as expectativas legítimas (boa-fé, promessas, acordos) contidas no evento acontecido, por força da revogação.<sup>196</sup>

A lei mais severa não possui extra-atividade, irretroatividade ou ultra-atividade. Na irretroatividade da lei penalizadora, a prescrição se dirige tanto ao

<sup>195</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 46.

<sup>196</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Anterioridade e irretroatividade no campo tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT, São Paulo, Oliveira Rocha, v. 65, fev. 2001, p. 123-131.

legislador, como vedação em ditar regra para sancionar fato passado ou majorar penas já aplicadas; quanto ao aplicador, que não pode fazer incidir a nova norma sobre fatos pretéritos.

O limite temporal se volta também para a hipótese e para a consequência sancionadora. No fato antecedente, impede a qualificação jurídica de fatos ocorridos antes do início da vigência da lei sancionadora que os houver instituído ou qualificado. Na consequência, garante a inalterabilidade do direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, impedindo que as penas já aplicadas sejam agravadas.

Norma sancionadora criadora de nova infração ou majoração de penalidade já prevista não pode retroagir para atingir fatos passados. Seus efeitos, em face da exegese constitucional, só podem ocorrer do instante da introdução da nova hipótese em diante, nunca antes. Mesmo que a norma preveja efeitos retroativos, em face do sistema tributário posto no Texto Maior, o enunciado prescritivo não deve prevalecer em face das garantias constitucionais. Novamente, o marco de referência a ser tomado é o momento da conduta (ação ou omissão), na forma como elucidado acima.

Agora outra lógica vigora quando a regra beneficia o infrator. Em resumo, a lei mais benéfica no campo dos ilícitos fiscais é extra-ativa, ultrativa e retroativa.

A extratividade, em verdade, é gênero que engloba tanto a ultratividade quanto a retroatividade da lei mais benéfica. São formas que relativizam o princípio do “tempus regit actum”. Já, vimos que a regra sancionatória decorre de lei vigente ao tempo da prática do fato ilícito. Sobre o assunto, Fernando Capez elucida:

O fenômeno jurídico pelo qual a lei regula todas as situações ocorridas durante seu período de vida, isto é, de vigência, denomina-se atividade. A atividade da lei é a regra. Quando a lei regula situações fora de seu período de vigência, ocorre a chamada extra-atividade, que é a exceção.<sup>197</sup>

---

<sup>197</sup> CAPEZ, Fernando. *Curso de Direito Penal: Parte Geral*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1., p. 54

Significa dizer, em outras palavras, que a lei produzirá efeitos no período da sua vigência, assim como os fatos são regidos de acordo com a lei vigente na época em que ocorrem (tempo da ação ou teoria da atividade). Tudo isso é a regra que, nos casos excepcionais, é afastada em detrimento da extra-atividade, ultratividade e retroatividade. A extratividade da lei sancionadora mais benigna cuida não só de natureza ilícita atribuída à conduta pela norma tributária, mas também das de cunho extra-tributário. Assim, com apoio no art. 110 do CTN, caso haja novos enunciados de outros ramos do direito possibilitando a interpretação pela licitude daquela conduta, é de rigor aplicar a lei extra-tributária para o fim de exonerar o sujeito passivo dessa ação agora sancionada. Do mesmo modo ocorre quando a nova interpretação extra-tributária passa a ser mais rigorosa. Se a exegese anterior da lei beneficia o contribuinte ou responsável, pela ultratividade deve-se aplicar a interpretar a norma como ocorria ao tempo da conduta, ainda que o resultado se produza ao tempo da nova exegese.

Na ultratividade, a lei antiga mais benéfica, mesmo revogada, continuará produzindo efeitos para fatos ocorridos durante o seu tempo. Embora já tenha perdido sua vigência diante da lei nova, a lei anterior continua válida e aplicável para os fatos ocorridos durante a sua vigência. De acordo com Cezar Roberto Bitencourt:

A lei anterior, quando for mais favorável, terá ultratividade e prevalecerá mesmo ao tempo de vigência da lei nova, apesar de já estar revogada. O inverso também é verdadeiro, isto é, quando a lei posterior foi mais benéfica, retroagirá para alcançar fatos cometidos antes de sua vigência.<sup>198</sup>

Na mesma linha explica,

Esse é o princípio da ultra-atividade da lei penal anterior mais benéfica (leia-se a lei anterior, embora já tenha perdido sua vigência, diante da lei nova, continua válida e aplicável para os fatos ocorridos durante o seu tempo; se a lei nova é prejudicial, ela não retroage, não alcança os fatos passados; desse modo, eles continuam sendo regidos pela lei anterior, mesmo tendo essa lei anterior já perdido sua vigência; aliás, justamente porque já não está vigente é que se

---

<sup>198</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: Parte Geral*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1. p. 162

fala em ultra-atividade, ou seja, a lei acaba tendo atividade mesmo depois de 'morta').<sup>199</sup>

É o caso do exemplo trazido por Damásio de Jesus quando a ação é acometida durante a vigência da lei antiga mais benéfica e o resultado quando da vigência da lei nova mais gravosa. E as conclusões quanto a aplicabilidade ultrativa da lei anterior se justifica ainda que a conduta tenha sido praticada durante o período de *vacatio legis*. Confira-se:

Não é de aceitar-se a teoria do evento, principalmente quando a ação ocorre antes de entrar em vigor uma lei que define um crime *ex novo* e o resultado se produz no período de sua vigência. Se a conduta é lícita perante o ordenamento jurídico, lícito é o resultado, ainda que ocorra sob a eficácia da lei nova que define o fato (conduta e evento) como crime. Mesmo que a ação ocorra durante o lapso da *vacatio* e o resultado após a entrada da lei em vigor, a solução é a mesma: o fato se considera cometido ao tempo da lei antiga, que não o considerava crime, aplicando-se o princípio da reserva legal.<sup>200</sup>

Para as normas que dispõem sobre multas, esta lógica deve ser admitida. Como regra, aplica-se a lei vigente na época em que ocorre o ilícito (tempo da ação ou teoria da atividade). A máxima do *tempus regit actum* deve ser afastada quando estivermos diante de norma anterior mais benéfica, admitindo-se, no caso, a ultratividade da norma.

Na ultratividade de lei mais benigna, a consequência é que, mesmo sem vigência, a lei mais benéfica já é aplicável, devendo ser considerada pelo Fisco na interpretação das normas sancionadoras tributárias. Como regra, no intervalo da publicação até o dia da atuação da nova lei, permanece em pleno vigor a lei antiga que deve continuar a ser observada mesmo quando suas disposições forem incompatíveis com a lei nova. Sua revogação só ocorre com a obrigatoriedade da outra, exceto em face de lei sancionatória nova mais benéfica cuja eficácia ultrativa admitida seus efeitos antes mesmo de sua vigência.

---

<sup>199</sup> GOMES, Luiz Flávio. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Direito Penal: Comentários à Convenção Americana Sobre Direitos Humanos*. Org. por Luiz Flávio Gomes e Rogério Sanches Cunha. São Paulo: RT, 2008. Vol. 4., p. 126

<sup>200</sup> JESUS, Damásio Evangelista de. *Direito Penal: Parte Geral*. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. Vol. 1., p. 104.

Na retroatividade mais benigna, a lei nova se aplica no que favorecer o agente até mesmo já havendo condenação transitada em julgado.<sup>201</sup> Trata-se de retroatividade de lei mais benéfica observada no caso em concreto e não apenas abstratamente. O resultado da aplicação da norma no caso em comento deve resultar em norma individual e concreta mais branda. Poderá atingir tanto o fato antecedente, deixando de considerar determinada conduta como ilícita, quanto o fato consequente, abrandando as consequências daquela infração no âmbito das penas.

A aplicação desse princípio é amplamente admitida pela jurisprudência, como se depreende da Súmula nº 74 do CARF:

Aplica-se retroativamente o art. 14 da Lei no 11.488, de 2007, que revogou a multa de ofício isolada por falta de acréscimo da multa de mora ao pagamento de tributo em atraso, antes prevista no art. 44, § 1o, II, da Lei no 9.430/96.<sup>202</sup>

Também é o caso da incidência retroativa da nova redação atribuída ao art. 35 da Lei 8.212/1991 pela Lei nº 11.941/2009, com o que reduziu a multa de patamar de 100% ao passo de novo limite de 20%.

1. No que se refere à aplicação da multa, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei 8.212/1991, assim disposto: “Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

2. E o citado art. 61, da Lei 9.430/96, por sua vez, assevera: “Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...) § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

3. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

<sup>201</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 103.306/SP – São Paulo. Relator: Ministro ALDIR PASSARINHO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 26 fevereiro 1985. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28102932%2E%2E+OU+102932%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/gv3fvf> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>202</sup> CARF, Acórdão nº 103-23.254, de 07/11/2007 Acórdão nº 201-80.983, de 13/03/2008 Acórdão nº 3803-00.277, de 03/12/2009 Acórdão nº 3803-00.276, de 03/12/2009 Acórdão nº 1402-00.238, de 03/08/2010.

4. Diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica para o contribuinte.

#### CONCLUSÃO

5. Voto por provimento parcial ao recurso voluntário e, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica à recorrente.<sup>203</sup>

O Código Penal revigora a máxima da retroatividade benigna dispondo, logo em seu artigo 2º, o seguinte:

Art. 2º Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória.

Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

O dispositivo apresenta duas hipóteses em que a norma penal resulta em benefício ao autor do fato e, por isso, terá efeitos retroativos, atingindo fatos praticados antes de sua vigência. No caput do citado art. 2.º, o Código Penal faz referência aos efeitos retroativos da “abolitio criminis”, deixando de considerar como ilícito fato que lei posterior deixa de considerar crime. O parágrafo único, por sua vez, trata da retroatividade da norma penal mais branda, ou seja, aquela que de qualquer modo favoreça o agente.

Muitos podem se indagar se o Estado não teria ele também o direito adquirido de punir o contribuinte com multas mais severas cominadas na lei antiga. E a resposta é simples: ele não tem esse direito. Se o próprio Estado reconhece que a pena antiga era muito severa, havendo necessidade de atenuá-la, isto demonstra renúncia ao direito de aplicá-la, não podendo alegar a teoria do direito adquirido em seu favor.

Nas sanções introduzidas pelo aplicador, o princípio da irretroatividade é também lembrado pelo enunciado do art. 146 do CTN, que, ao dispor sobre a modificação dos critérios adotados pelo Fisco, veda que isso seja aplicado aos fatos geradores ocorridos posteriormente à introdução dessa nova exegese:

<sup>203</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara/ 1.ª Turma Ordinária, Processo 13856.000931/2007-73, Acórdão 2301-003.490, sessão 14.05.2013, Rel. BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, p. 10.

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Conforme enunciado supra, a lei não veda ao aplicador a interpretação dos fatos segundo novos critérios jurídicos mas proíbe que isso seja feito no exercício da autuação, a fatos passados, quando desta nova exegese ensejar resultados mais gravosos ao infrator. A questão que se coloca aqui, na prática, é se a omissão ou o silêncio do Fisco, resultando na aceitação das informações colacionadas pelo contribuinte, constitui exegese consolidada a ponto de, após alguns anos, uma revisão da classificação procedida pelo contribuinte enseje em autuação. É o que se colocou no julgado abaixo do CARF:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. PROCEDIMENTO DE REVISÃO ADUANEIRA. APURADO ERRO DE INFORMAÇÃO SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DE MULTA POR ERRO DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL E FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO (LI). POSSIBILIDADE. Se não houve lançamento de ofício anterior, realizado sobre o mesmo sujeito passivo, não caracteriza mudança de critério jurídico a exigência de multa regulamentar por erro de classificação fiscal e do controle administrativo por falta de licenciamento da importação, aplicada no âmbito do procedimento de revisão aduaneira, em que apurado erro de informação em relação ao código tarifário atribuído a produto sujeito à licenciamento não automático. REVISÃO ADUANEIRA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DE DIFERENÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO E APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PREVISÃO EXPRESSA EM LEI APÓS O ATO DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO. POSSIBILIDADE. No âmbito do procedimento do despacho aduaneiro de importação, o ato de desembaraço aduaneiro da mercadoria encerra a fase de conferência aduaneira com a liberação da mercadoria importada, dando início a fase de revisão aduaneira, em que a autoridade fiscal, por dever ofício, deve proceder o lançamento da diferença de crédito tributário apurada e, se for o caso, aplicar as penalidades cabíveis, enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário e na eventual apuração de irregularidade quanto ao pagamento de tributos, à aplicação de benefício fiscal e à exatidão de informações prestadas pelo importador na DI. Recurso Voluntário Negado.<sup>204</sup>

Com todo o respeito ao relator deste Acórdão, ousamos discordar no sentido de que a inexistência de lançamento de ofício anterior, realizado sobre o mesmo sujeito passivo é sim significativa, constituindo-se em um costume com relevância jurídica. No campo do direito tributário, o inciso III do art. 100 do CTN

---

<sup>204</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 10314.720027/2011-01, Acórdão 3102-002.357, sessão 29.01.2015, Rel. JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, p. 01.

prescreve: “são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”. Com tal preceito, no universo das exações, o recurso ao costume é aplicado de forma ampla. Há que se ter em vista que, a despeito da regra acima, não se admite cobrança de tributo com base nos costumes. Na mesma linha, descabe atribuir sanção jurídica com alicerce em costume, especialmente quando a revisão caracteriza uma mudança de critério jurídico admitidos resultando em multa regulamentar por erro de informação em relação ao código tarifário atribuído a produto sujeito à licenciamento não automático e do controle administrativo por falta de licenciamento da importação, aplicada no âmbito do procedimento de revisão aduaneira.

Vale dizer que o costume funciona como hipótese de exclusão de punibilidade, com alicerce na regra *in dubio pro reo* já explicitada acima. O entendimento *supra* alinha-se à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Recolhimento reiterado do ISS. Costume. Artigo 100, III e parágrafo único, do CTN. Auto de infração. ICMS. Boa-fé. Contribuinte... Multa. Exclusão. Juros moratórios. Correção monetária. Dies a quo. Notificação.

I – Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-lei n. 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação.

II – A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual.<sup>205</sup>

Sobre o tema, vale ainda colacionar a seguinte Ementa:

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA – FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudenciais contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da

<sup>205</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 215.655/PR – Paraná. Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 18 setembro 2003. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=199900449576&dt\\_publicacao=20/10/2003](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=199900449576&dt_publicacao=20/10/2003) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição.<sup>206</sup>

No âmbito das sanções, esse artigo só pode ser lido em consonância com os princípios da legalidade e da vedação de surpresas, de modo que a sanção posta pelo aplicador, introdutor de uma nova exegese e, com isso, de incidência mais agravadora, só pode se dar a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução e quando positivada em lei, lugar por excelência em que os critérios das hipóteses deverão estar firmados.

### **5.7. Pessoalidade e vinculação do fato ao sujeito infrator nas Multas tributárias e Pessoalidade nas cominações e execuções das sanções punitivas**

Já vimos que o conseqüente da norma sancionatória envolve uma relação jurídica, onde Estado e infrator se ligam ao objeto-sanção. A pessoalidade e vinculação do fato ao sujeito infrator é decorrência do princípio da legalidade (Art. 5º, XXXIX, CF/88) sendo o sujeito infrator o titular da conduta (ação ou omissão) e do elemento subjetivo nela integrante (culpa ou dolo) a ser sancionada. Já a pessoalidade nas cominações e execuções das sanções punitivas decorre do princípio insculpido no artigo 5º, inciso XLV, da CF/88, segundo o qual dispõe que:

Nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

O supracitado dispositivo deixa claro que a pena sanciona o condenado, e não o réu, deixando na implicitude do texto a necessidade do devido processo legal findo para fim de imputar, com a certeza exigida pelo campo das infrações, as conseqüências das responsabilidades cominadas. Repare-se, ainda, que o dispositivo abre espaço para a sucessão das penalidades reparatórias do dano e a decretação do perdimento dos bens aos sucessores até o limite do valor do patrimônio transferido. Tal enunciado justifica, em certa medida, as opções

---

<sup>206</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 11065.001589/2002-64, Acórdão 101-95.537, sessão 24.05.2006, Rel. SANDRA MARIA FARONI, p. 01.

procedidas pelo Código Tributário Nacional no tocante ao capítulo das responsabilidades.

No direito tributário, como vimos, as regras da responsabilidade nem sempre acompanham com rigor a pessoalidade do sujeito infrator. Admite a solidariedade das sanções em face da existência de interesse comum (Art. 124, I, CTN) ou por solidariedade expressa em lei quanto ao fato gerador descumprido (Art. 124, II, CTN). Admite ainda a solidariedade com terceiro, conforme rol taxativo enumerado no art. 134 do CTN, apenas nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. Neste caso, o código é expresso, no parágrafo único do art. 134 do CTN, em que a referida solidariedade limita-se, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. Alinha-se, pois, ao inciso XLV do artigo 5º da CF/88. Ou seja, apenas as multas moratórias, objetivas, são passíveis de serem imputadas a estes agentes enumerados no caput do art. 134 do CTN, sendo inadmitida a aplicação de multas punitivas em qualquer um de seus gêneros (de ofício, isolada, qualificada ou agravada).

É excepcional, portanto, a possibilidade de imputar responsabilidade de caráter punitivo às pessoas referidas no art. 134 do CTN, *salvo disposição em lei em contrário*. E cabe repisar não ser qualquer lei ordinária, mas norma de mesmo nível hierárquico que o artigo 134 do CTN: recepcionado pela Constituição de 88 como norma geral (CF, 146, III). Dito em outras palavras, apenas Lei complementar poderá disciplinar a imputação de multa punitiva aos agentes do art. 134 do CTN.

O Código Tributário possibilita ainda a sucessão das penalidades impostas seja esta imobiliária (Art. 131 CTN); seja ela societária decorrente de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra ou ainda pela extinção da pessoa jurídica (Art. 132 CTN); seja ela comercial, em face de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, a qualquer título, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual (Art. 133 CTN). Neste caso, omite-se quanto ao tipo de multas sucedidas, tal como o fez expressamente no parágrafo único do art. 134 do CTN, exigindo do interprete uma solução sistêmica.

Sob o ponto de vista do artigo 5º, inciso XLV, da CF/88, o dispositivo parece limitar aos sucessores as responsabilidades pelas obrigações relacionadas à reparação do dano e a decretação do perdimento de bens. Resta saber se, em matéria tributária, essa reparação de dano limita-se às multas moratórias ou se, mais abrangente no campo das sucessões, se seria também admissível no campo das multas punitivas.

Nas penas punitivas, a responsabilidade sempre é pessoal ao agente infrator. Tal regra é inafastável no momento da aplicação da norma sancionatória e é amplamente reconhecida pelos Tribunais administrativos. Confira-se julgado abaixo:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO DE CARGA EXTRAVIO DE MERCADORIA NO TRANSPORTE ANTES DO DESEMBARQUE. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR E DO AGENTE MARÍTIMO SEU REPRESENTANTE NO PAÍS. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO II, IPI, PIS E COFINS. DECRETO-LEI Nº 37/66 (arts. 1º, §§ 2º, 23, § único, 32, incs. I e II e § único, inc. II, 41, inc. III, 60, inc. II e § único). Comprovado o nexo de causalidade entre o transportador e o extravio parcial da mercadoria importada antes do seu desembarque, sem que se pudesse opor as eximentes ou excludentes de responsabilidade (caso fortuito ou força maior), restam caracterizadas, nos termos da legislação de regência, a responsabilidade tributária do transportador pelos tributos que deixaram de ser recolhidos sobre as mercadorias extraviadas em razão do acidente, e a consequente responsabilidade solidária do agente marítimo na qualidade de representante, no País, do transportador estrangeiro. MULTA EXTRAVIO OU FALTA DE MERCADORIA APURADOS EM CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO DE CARGA PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE CERRADA E DA PERSONALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO A PESSOAS ALHEIAS À INFRAÇÃO. Em face dos princípios da tipicidade cerrada (CTN arts. 97, inc. V, 113, § 1º e 114) e da personalidade da sanção (art. 5º, XLV da CF/88), a multa punitiva pela infração de extravio ou falta de mercadoria apurada em Vistoria Aduaneira (art. 106, inc. II, alínea “d” do Decreto-lei nº 37/66), somente é aplicável àqueles que praticaram a conduta típica e sejam diretamente responsáveis pela infração (extravio ou falta de mercadoria), não podendo ser estendida a terceiros não relacionados com a infração, aplicando-se o adágio “nemo punitur pro alieno delicto”.<sup>207</sup>

É o que se depreende também do julgamento supra referido:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. Qualificação dos sujeitos passivos na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiros. Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e

<sup>207</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.ª Câmara, Processo 10830.720033/2008-16, Acórdão 3402-002.557, sessão 12.11.2014, Rel. FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DECA, p. 01.

penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa. Eventual erro na qualificação dos sujeitos passivos solidários não implica a nulidade do lançamento, salvo se ficar demonstrada a ocorrência de prejuízo para as partes.<sup>208</sup>

Por isso mesmo, de acordo com o princípio da personalidade, a titularidade da conduta sancionada deve guardar correspondência com o sujeito da obrigação tributária. A cessão do nome, como no caso, é específica da interposta pessoa (terceiro) e, logo, descabe entender que a sanção de um é automaticamente aplicada a outro pelo simples fato de estarem no mesmo contexto da importação. O mesmo acontece quando pensamos na imputação automática das multas punitivas isoladas da pessoa jurídica aos seus dirigentes. O descumprimento do princípio da personalidade e vinculação do sujeito infrator é tão grande que este caso foi sumulado pelo CARF em Súmula nº 65:

Inaplicável a responsabilidade pessoal do dirigente de órgão público pelo descumprimento de obrigações acessórias, no âmbito previdenciário, constatadas na pessoa jurídica de direito público que dirige.<sup>209</sup>

A presença da personalidade na identificação do fato e imposição da pena é exigência constitucional ao intérprete autêntico no momento mesmo da subsunção do fato à norma. Passada esta etapa, a multa punitiva torna-se um passivo da empresa. Esta, ao ser sucedida, transferirá para o sucessor ativo e passivo, dentre os quais encontram-se os débitos relacionados às infrações subjetivas. Todavia, no momento da sucessão, a personalidade não mais se impõe, uma vez que a transferência patrimonial, neutra e objetiva, torna irrelevante a origem desses débitos. Ocorre apenas a transferência patrimonial pura e simples.

Cumprir dizer que isso não poderia ser diferente pois, caso contrário, a sucessão seria uma técnica de planejamento tributário, cujo intuito seria “zerar” os débitos de cunho sancionatório punitivo. E ao zerar estes valores com a sucessão, traria um benefício fiscal justamente para o sujeito infrator merecedor da reprimenda, contrariando a “ratio legis” da própria norma punitiva.

---

<sup>208</sup> COSIT, Solução de Consulta Interna nº 9/2014, 22/04/2014.

<sup>209</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 2806-00137, de 02/06/2009 Acórdão nº 2301-00212, de 05/05/2009 Acórdão nº 2301-00294, de 07/05/2009 Acórdão nº 2301-00246, de 06/05/2009 Acórdão nº 2401-00564, de 20/08/2009 Acórdão nº 2401-00007, de 03/03/2009 Acórdão nº 2401-00556, de 20/08/2009.

Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores se estende às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida. Confira-se ementa:

Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento.<sup>210</sup>

Nos casos de substituição tributária, a conexão entre sujeito-substituto e sujeito-substituído, além do próprio vínculo estabelecido pelo fato jurídico que tangencia ambos os agentes, torna o assunto mais complexo no tocante à pessoalidade da infração. Cumpre ao intérprete apenas considerar a regra de base de que a máxima da pessoalidade acompanha o sujeito da conduta infratora.

O sujeito-substituto é a fonte pagadora, considerada esta uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador, a quem a lei atribui a responsabilidade de certas condutas, como a de reter e recolher o tributo. Nos casos da substituição, que também é uma regra de responsabilidade, o contribuinte não é o único responsável pelo imposto. E, de acordo com a conduta da fonte-pagadora, o contribuinte poderá ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva)<sup>211</sup> ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).<sup>212</sup> Como regra, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora

---

<sup>210</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 592.007/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 16 dezembro 2003. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200301603013&dt\\_publicacao=22/03/2004](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200301603013&dt_publicacao=22/03/2004) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>211</sup> Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

<sup>212</sup> No imposto retido como antecipação, muito comum no IRRF, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto. Logo, se não retém ou retém e não-recolhe, será somente ela a imputada pela infração das condutas ilícitas de sua titularidade, ficando o contribuinte eximido de qualquer responsabilidade.

No caso de retenções do imposto de renda por antecipação, o dever do contribuinte em oferecer os rendimentos à tributação permanece, mas surge tão-somente no momento da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica. Para saber a quem será imputada a infração, será importante averiguar o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados em lei para cada uma das condutas imputadas ao contribuinte e à fonte-pagadora.

Se antes da declaração de ajuste anual ou antes da data prevista para o encerramento do período de apuração for constatada a falta de retenção do imposto por parte da fonte-substituta, serão exigidos dela o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, ficando o contribuinte excluído de qualquer imputação.

Apurada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica. Nesta hipótese, caso o contribuinte não tenha submetido estes rendimentos à tributação, incorrerá em conduta ilícita e será sancionado com multa de ofício e os juros de mora. Aqui, sanciona-se a omissão de rendimentos por parte do contribuinte, conduta sua que não pode ser imputada à fonte-pagadora. É o caso a que se refere a Súmula 12 do CARF:

Súmula CARF nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a

constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.<sup>213</sup>

Todavia, vale lembrar que havendo erro escusável quanto ao entendimento do fato, a conduta do contribuinte não poderá ser sancionada. É o caso do registro desses valores como rendimentos isentos e não tributáveis pelo contribuinte em sua DCTF em razão da informação equivocada fornecida pela fonte pagadora/empregador. O STJ, em Recurso Especial 1.218.222-RS (4/9/2014), julgou corretamente a matéria exonerando o contribuinte das responsabilidades pelo pagamento da multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996. Confira-se:

Na hipótese em que a fonte pagadora deixa de efetuar a retenção do imposto de renda, expedindo comprovante de rendimentos o qual os classifica como isentos e não tributáveis, de modo a induzir o empregado/contribuinte a preencher equivocadamente sua declaração de imposto de renda, não é este – mas sim o empregador – o responsável pelo pagamento da multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996. De fato, eximir o contribuinte da multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 (art. 957, I, do Decreto 3.000/1999 – multa de 75% sobre o valor não recolhido) sempre que não houver a intenção de omitir os valores devidos é excessivamente permissivo e faz tábula rasa ao disposto no art. 136 do CTN, uma vez que, segundo a dicção legal, a omissão dos valores na declaração de imposto de renda enseja a responsabilização objetiva do contribuinte. No entanto, na hipótese em foco, há situação específica em que não houve a omissão dos valores tributáveis na declaração; mas, sim, o registro desses valores como rendimentos isentos e não tributáveis, em razão da informação equivocada fornecida pela fonte pagadora/empregador. Nesse passo, o art. 722 do Decreto 3.000/1999 fixa a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora pelo recolhimento da multa aplicada de ofício e dos juros de mora, quando não há recolhimento do tributo devido, mas o rendimento se encontrar incluído na declaração de imposto de renda do contribuinte. Desse modo, a fonte pagadora/empregador deve ser responsabilizada diretamente pela multa prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, liberando-se o contribuinte, por ter sido induzido a erro, da referida responsabilidade. Precedentes citados: REsp 374.603-SC, Primeira Turma, DJ 25/5/2006; e REsp 383.309-SC, Segunda Turma, DJ 7/4/2006.<sup>214</sup>

O mesmo entendimento já foi consolidado como enunciado de Súmula pelo CARF, como se observa abaixo:

---

<sup>213</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 102-45558, de 19/06/2002 Acórdão nº 102-45717, de 19/09/2002 Acórdão nº 104-19081, de 05/11/2002 Acórdão nº 104-17093, de 09/06/1999 Acórdão nº 106-14387, de 26/01/2005

<sup>214</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.218.222/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 04 novembro 2014. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201001956582&dt\\_publicacao=10/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001956582&dt_publicacao=10/09/2014)>. Acesso em 16 ago. 2016.

Súmula nº 73 do CARF: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.<sup>215</sup>

Ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

Todavia, determinadas condutas do contribuinte (substituídos) podem exonerar a fonte pagadora, desde que antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, e, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, não tenha havido nenhum procedimento fiscal. Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste.

O caso da substituição tributária não deve ser confundido com o vínculo comercial entre partes contratantes. Entre comprador e vendedor, para fins fiscais, cada um terá de respeitar as normas tributárias vigentes para si, cumprindo com as obrigações fiscais próprias. De acordo com os Arts. 3º e 113 do CTN, todas as obrigações são decorrentes de lei ou da legislação. Mas em nenhum dos casos, são

---

<sup>215</sup> Precedentes citados: Acórdão nº CSRF/04-00.409, de 12/12/2006 Acórdão nº CSRF/04-00.089, de 22/09/2005 Acórdão nº CSRF/01-05.049, de 10/08/2004 Acórdão nº CSRF/01-05.032, de 09/08/2004 Acórdão nº 2801-00.239, de 21/09/2009.

originárias do aplicador do direito sem respaldo em veículo normativo primário. Nesse sentir, descabe ao Fisco delegar ao vendedor a incumbência de verificar a veracidade da declaração prestada pelo adquirente, responsabilizado o vendedor por não ter adotado cautelas para conferir se o estabelecimento adquirente atendia ou não aos requisitos para o gozo do benefício. Com efeito, não cabe a atribuição de outros encargos à empresa vendedora, se não há normativa expressa nesse sentido. Confira-se julgado sobre o tema:

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ART. 80 DA LEI Nº 4.502/64. PRAZO DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO COM SUSPENSÃO DO TRIBUTO. DECLARAÇÃO EMITIDA PELO ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO VENDEDOR. INTELIGÊNCIA DO ART. 29 DA LEI Nº 10.637/02. (...) 7. No regime de suspensão do IPI, nem a lei de regência, nem a legislação complementar tributária delegaram ao vendedor a incumbência de verificar a veracidade da declaração prestada pelo adquirente, de forma que não pode a autoridade fiscal responsabilizar o vendedor por não ter adotado cautelas para conferir se o estabelecimento adquirente atendia ou não aos requisitos para o gozo do benefício. É que não cabe a atribuição de outros encargos à empresa vendedora, se não há normativa expressa nesse sentido. Com efeito, as obrigações acessórias decorrem da legislação tributária (art. 113, § 3º, CTN), não podendo o Fisco exigir outras prestações que ache necessárias se não há amparo na legislação tributária (leis, tratados ou convenções internacionais, decretos e normas complementares - art. 96 do CTN). 8. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé (art. 422 do Código Civil), de forma que a celebração de negócio jurídico pressupõe a confiança no comportamento legítimo das partes, de modo que se uma delas se conduz de forma indevida ou ilegal, quebrando a confiança que lhe foi depositada, a parte que atuou segundo o princípio da boa-fé objetiva não pode ser penalizada pelo comportamento antijurídico da outra, sob pena de subverter a própria atividade comercial e, em última análise, o vetusto conceito de justiça segundo o qual se deve dar a cada um o que lhe é devido, inclusive em relação à distribuição equânime dos ônus que devem ser imputados a cada parte. 9. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para desconstituir o crédito tributário e anular o auto de infração que aplicou à recorrente a multa prevista no art. 80 da Lei nº 4.502/64.<sup>216</sup>

No campo dos ilícitos tributários, admite-se a chamada *responsabilidade objetiva*, prevista no artigo 136 do CTN, independentemente da intenção (culpa ou dolo) do agente ou do responsável ou ainda da própria efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato infrator. Ademais, na impossibilidade de exigência do

<sup>216</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.528.524/PE – Pernambuco. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 18 agosto 2015. Disponível em: <  
[http://www.stj.jus.br/SCON/servlet/BuscaAcordaos?action=mostrar&num\\_registro=201500806622&dt\\_publicacao=28/08/2015](http://www.stj.jus.br/SCON/servlet/BuscaAcordaos?action=mostrar&num_registro=201500806622&dt_publicacao=28/08/2015)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, o Código autoriza ainda a responsabilização de terceiros quando este, com sujeito infrator, interveio no ato ilícito ou omitiu-se de suas obrigações enquanto responsável. Aliás, no que tange às sanções indenizatórias, esta é a regra geral no sistema tributário e, em algumas hipóteses muito especiais, tem-se admitido sua extensão às penas de caráter punitivo.

No campo tributário, aplica-se o art. 137 do CTN, devendo o Fisco comprovar a intenção (dolo ou culpa) do agente infrator. Nesse caso, a responsabilidade é pessoal ao agente,<sup>217</sup> pois é ele o titular desta intenção, *salvo disposição em lei em contrário*.

A ressalva legal é de extrema importância pois isso é uma particularidade do direito tributário. Somente a lei poderá admitir que certas relações de direito material de outras ordens criem um vínculo tão intenso entre os agentes a ponto de gerar efeitos no domínio tributário. E dentre tais consequências, a mais impressionante é a desconsideração pela lei tributária da personalidade da infração subjetiva e a responsabilidade de terceiro sujeito por tal ilícito. Evidentemente que a lei não pode inserir como bem entender os sujeitos nas normas sancionatórias. E o inciso III do artigo 137 do CTN não deixa de mencionar que a responsabilização desses “terceiros” quanto às infrações “do contribuinte” existe apenas quando o fato típico decorra (1) direta e (2) exclusivamente de (3) dolo específico. Dito de outro modo, o próprio contribuinte neste caso é vítima do terceiro e, sendo assim, a titularidade da intenção do fato material é aparentemente do contribuinte, mas, em verdade, é do próprio “terceiro”. E, nestes termos, dito terceiro está longe de ser sujeito a parte do fato, responsabilizado por ato de outrem, mas o próprio

---

<sup>217</sup> CTN, 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.

agente da ação ou omissão. É aquele que quis e fez, mascarado por detrás do contribuinte.

Citemos os casos trazidos pelo inciso III do artigo 137 do CTN de modo a facilitar a melhor visualização das hipóteses:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem, ou seja:

1. os pais contra seus filhos menores por quem respondem em termos de obrigação principal
2. os tutores e curadores contra seus tutelados ou curatelados por quem respondem em termos de obrigação principal
3. os administradores de bens de terceiros contra os próprios terceiros por quem respondem em termos de obrigação principal
4. o inventariante contra o espólio por quem respondem em termos de obrigação principal
5. o síndico e o comissário contra a massa falida ou pelo concordatário por quem respondem em termos de obrigação principal
6. os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício contra os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício, por quem respondem em termos de obrigação principal
7. os sócios contra a sociedade de pessoas, somente no caso de liquidação, quando respondem em termos de obrigação principal

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.

Outra lição tirada do direito penal e perfeitamente aplicável à esfera do direito tributário diz respeito à individualização da pena no ambiente de sua execução. Tal princípio garante a pessoalidade nas cominações e execuções das sanções punitivas. Dito de outro modo, também a pena é personalíssima. Deve

incidir de *forma pessoal e exclusiva* no agente praticante da conduta e que deu causa ao resultado. A individualização se dá não somente no tocante a tipificação dos elementos abstrato da hipótese criminal e suas consequências, como também na sua determinação concreta em sentença e, ao final, no momento de sua execução. Pensando nisso é que o artigo 52 do CP<sup>218</sup> determina a suspensão da execução da multa quando sobrevém ao condenado doença mental. O ensinamento aqui é no sentido de que a razão de ser da multa é fazer o réu sentir, no bolso, as consequências de suas atitudes. Se ele perde a consciência ao longo da execução, a arrecadação do valor por si só não faz cumprir o mandamento penal sancionatório.

Logo, o intuito na esfera penal não está na arrecadação propriamente dita. Mas, sim, nos efeitos psicológicos que essa cobrança produzirá no agente condenado. Se foi ele que praticou o ilícito, a reiteração deve ser desestimulada nele mesmo e, para tanto, exige-se consciência dos efeitos da reprimenda. Não cabe, por assim dizer, transportar automaticamente para seus herdeiros a multa penal. Isso ocorrerá apenas nas hipóteses de prestação pecuniária à vítima (Art. 43, I, Código Penal), pois é capítulo de direito civil, ressarcitório, incluído na sentença penal. Prestação pecuniária e multa penal constituem penas pecuniárias distintas: aquela para a vítima a título de sanção civil ressarcitória; esta para o fundo penitenciário como forma de sanção penal punitiva. A multa penal a que nos referimos é esta última.

No campo tributário, os ensinamentos quanto a pessoalidade nas cominações e execuções das sanções punitivas também podem ser observados sob diferentes aspectos e qualificado de modo diverso as múltiplas facetas das multas neste subdomínio do direito.

Primeiramente, há de se lembrar que a regra geral do direito tributário é a da responsabilidade objetiva, segundo a qual o elemento subjetivo não compõe o tipo infracional. É o que se depreende deste julgado do CARF:

---

<sup>218</sup> Suspensão da execução da multa

Art. 52 - É suspensa a execução da pena de multa, se sobrevém ao condenado doença mental. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUSTEIO. A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a seus empregados, consoante determinação legal. MULTA. PRINCÍPIO DA BOA-FÉ. INAPLICABILIDADE EM FUNÇÃO DA PRIMAZIA DA TEORIA DA RESPONSABILIDADE OBJETIVA. O legislador adotou a teoria da responsabilidade objetiva para a multa por infração à legislação tributária, portanto a penalidade aplicável prescinde da pesquisa de elementos subjetivos. Não há previsão legal para reduzir ou excluir multa tributária e juros aplicados na forma da lei com base em inexistência de dolo ou culpa, ou ainda na boa-fé do sujeito passivo. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. Recurso Voluntário Negado.<sup>219</sup>

A responsabilidade objetiva enseja a aplicação da multa moratória, todavia jamais a punitiva que, por sua vez, pressupõe a culpa ou o dolo e todas as decorrências do elemento subjetivo. Por isso mesmo, nas multas moratórias, inexistente a pessoalidade nas cominações e execuções das sanções moratórias. É o que justifica, por exemplo, o disposto no parágrafo único do art. 134 do CTN (Responsabilidade de terceiros):

O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Isso não significa, por outro lado, afirmar que o débito das multas punitivas não possa ser objeto de transferência, restando para terceiro estranho da relação pagar pela dívida decorrente da responsabilidade subjetiva. É o que ocorre no caso das sucessões previstas nos arts. 130 a 133 do CTN. E a explicação disso é simples. Uma vez positivada a norma sancionatória subjetiva, aplicando-se quaisquer das multas de caráter punitivo, o montante transforma-se em dívida de valor. Com a aplicação da regra, a penalidade pecuniária despe-se do caráter subjetivo, tornando-se apenas um dos componentes do passivo do estabelecimento, da sociedade ou do imóvel conforme o caso. O fato da sucessão implica a transferência dos bens sucedidos, o que implica ativo e passivo, ainda que neste passivo estejam presentes dívidas de valor representadas pela aplicação da norma sancionatória

---

<sup>219</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.<sup>a</sup> Turma Especial, Processo 10920.001136/2010-99, Acórdão 2803-003.969, sessão 21.01.2015, Rel. HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, p. 01.



Se há dolo, geral ou específico, no fato antecedente das multas qualificadas, deverão estas toma-lo em consideração na individualização do *quantum* aplicável. A responsabilidade por tais multas será subjetiva – seguindo o agente do dolo – e exclusiva, não podendo as consequências de o ato ultrapassar a figura ou o patrimônio do sujeito praticante da infração.

### **5.8. Devido processo, contraditório e ampla defesa na aplicação das multas fiscais**

O direito processual é dito auxiliar do direito material. É por meio daquele que se faz realizar este. Enquanto conjunto normativo que envolve determinação de agentes competentes para expedir normas no caso em concreto e de procedimentos também competentes, o direito processual identifica o íterim para constituir fatos, preservando-se o contraditório e a ampla defesa. O processo conforma uma realidade própria dentro do universo jurídico.

O devido processo legal, contraditório e ampla defesa é garantia determinada logo no início do Texto Constitucional, seja associado ao princípio do não-confisco e da propriedade (Art. 5º, LIV) seja ainda voltado ao campo da ilicitude (Art. 5º, LV):

Art. 5º, LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

No campo jurídico-processual, a matéria das sanções é desde logo vinculada à disciplina das **provas**, como técnica auxiliar de estruturação dos enunciados factuais no sistema. O procedimento regulado pela lei tem por objetivo determinar o fato em sua concrecência jurídica. O tema das sanções no direito processual encontra, na figura do aplicador do direito, Fisco ou Juiz de direito, o âmbito por excelência da criação dos enunciados presumidos. Cabem a eles construir o fato ilícito mediante as provas obtidas ou em processo apresentadas. Em face do princípio da estrita legalidade e da tipicidade no âmbito dos ilícitos, é vedado a qualquer um deles impor sanções não recepcionadas pelo direito. Decorre disso

ser inadmissível presumir ilicitude de fatos sem lei que a fundamente. Tal assertiva toma por base a exegese do inciso XXXIX do art. 5.º da CF/88, acima apresentado, o qual confere à disciplina do princípio da legalidade.

Na positivação do direito tributário, conforme se depreende da exegese do aludido art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. Este é assumido pelo direito como 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*, aplicando-se-lhe juros de mora ou *arbitrando-se a dívida quando o montante do tributo dependa de apuração*.

Em face do preceito supramencionado, não somente cabe ao Fisco o ônus da prova do fato tributário, como também, sendo o caso, da conduta ilícita. E não poderia ser diferente, pois quem alega algo deve provar o fato alegado, ainda mais quando este se encontra no campo da ilicitude. Na aplicação das multas, quaisquer de suas espécies, compete ao Fisco, “ab initio”, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, da prática de infração observando, a todo momento, os princípios da legalidade, do devido processo legal, da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação. Confira-se decisão do CARF que respalda este entendimento:

IRPJ - FALTA DE CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO - Em respeito à legalidade, verdade material e segurança jurídica não pode subsistir lançamento de crédito tributário quando não estiver devidamente demonstrada e provada a efetiva subsunção da realidade factual à hipótese descrita na lei como infração à legislação tributária.

ÔNUS DA PROVA - Na relação jurídico-tributária o ônus probandi incumbit ei qui dicit. Compete ao Fisco, ab initio, investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário ou da prática de infração praticada no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. O sujeito passivo somente poderá ser compelido a produzir provas em contrário quando puder ter pleno conhecimento da infração com vista a elidir a respectiva imputação.

PROCESSOS REFLEXOS - PIS - COFINS - IRF - CSLL - Respeitando-se a materialidade do respectivo fato gerador, a decisão prolatada no processo

principal será aplicada aos processos tidos como decorrentes, face a íntima relação de causa e efeito.<sup>221</sup>

O direito tributário sancionatório pede que o fato ilícito imputado seja inequívoco para fins de aplicar as penas cabíveis ao contribuinte, como interpretação decorrente da leitura em conjunto dos incisos II e XXXIX do art. 5.º da CF/88. Não basta à Fazenda simplesmente lançar afirmações sobre a condição dolosa do ato do particular sem alicerce em provas. Deve perseguir a verdade material dos fatos, conferindo ampla possibilidade de defesa para o sujeito imputado no curso de processo regular. Confira-se assertiva do jurista José Artur Lima Gonçalves:

Sob esta ótica, qualquer que tenha sido o método de raciocínio ou a intenção do órgão legislativo, a norma jurídico-tributária poderá, somente, criar facilidades procedimentais para os agentes públicos encarregados da fiscalização e arrecadação de tributos. E, em qualquer hipótese, ampla possibilidade de defesa no curso de processo regular de apuração da verdade material, com todos os recursos a ela – defesa – inerentes, estará à disposição do particular constrangido.<sup>222</sup>

Por exemplo, para descaracterizar o negócio jurídico privado sob a alegação de configurar *sonegação*, *fraude* ou *conluio* e gerar efeitos fiscais, o ente público deve comprovar a existência de que o ato do sujeito passivo é doloso, conforme se depreende da ementa do Conselho de Contribuintes abaixo:

Decadência. Inexistência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento por homologação. Inexistindo dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial, no caso do IRPF, deve ser apurado conforme as regras estabelecidas no artigo 150, parágrafo 4.º, do CTN. Somente quando há dolo, fraude ou simulação, a hipótese é a do artigo 173, I, do mesmo diploma legal.

Descaracterização de transação declarada pelo contribuinte. Necessidade de prova. **Para que sejam tidas como ilícitas as transações regularmente declaradas pelo Contribuinte, a Fiscalização deve comprovar os fatos que alega como motivo para a respectiva descaracterização**<sup>223</sup> (Grifos nossos).

O Estado de Direito garante ao sujeito passivo o direito de prova em contrário ao fato ilícito imputado. Na medida em que atinge a liberdade e o patrimônio dos sujeitos passivos, a tributação deve sempre conferir oportunidade aos

<sup>221</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 3.ª Câmara, Processo 10283.002174/97-74, Acórdão 103-20.594, sessão 22.05.2001, Rel. MARY ELBE GOMES QUEIROZ, p. 01.

<sup>222</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda. Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 128.

<sup>223</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 2.ª Câmara, Processo 10166.004777/2003-65, Acórdão 102-47521, , sessão 26.04.2006, Rel. ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, p. 01.

contribuintes e responsáveis para que eles possam trazer elementos do caso em concreto comprobatórios do efeito confiscatório daquela incidência. É o que confere legitimidade à cobrança. Com muito mais propriedade se reafirme essas assertivas quanto aos ilícitos e às multas tributárias. Por isso mesmo, é um contrassenso admitir de um lado o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório na discussão judicial sobre o crédito tributário e de outro lado que os valores já depositados tempestivamente sejam objeto de multa de ofício. O CARF possui jurisprudência respaldando este entendimento:

PIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DEPÓSITOS JUDICIAIS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. No lançamento de ofício de crédito tributário, objeto de discussão judicial, dispensa-se a exigência de juros de mora e de multa de ofício sobre os valores depositados, tempestivamente, mantendo-se a exigência apenas sobre as parcelas correspondentes às diferenças não depositadas. Recurso Negado.<sup>224</sup>

Todavia, isso não significa dizer que, em havendo ação judicial em curso, o Fisco esteja impedido de lavra o auto de infração, como bem se depreende da Súmula nº 48 do CARF: “A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.”<sup>225</sup> Tal medida é forçosa em face do prazo decadencial que corre contra o Fisco. Por outro lado, neste contexto, deve-se lembrar ainda que “é cabível a exigência de multa de ofício se a decisão judicial que suspendia a exigibilidade do crédito tributário perdeu os efeitos antes da lavratura do auto de infração”,<sup>226</sup> entendimento objeto da Súmula nº 50 do CARF. Neste caso, a multa será devida porque o fato ilícito ocorreu sem o respaldo da decisão judicial. E, nessa linha, para que o fato típico ocorra e implique na pena de multa, basta que aconteça a subsunção do fato à norma.

A defesa do devido processo legal deve ser compreendida em sua inteireza. Nessa linha, a primeira garantia decorrente dos princípios do devido processo, do contraditório e da ampla defesa é o direito ao acesso ao procedimento. Este acesso é protegido positiva e negativamente, seja com regras expressas exigindo do Estado

<sup>224</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Processo 11.080.009251/2005-46, Acórdão 9303-003.221, sessão 27.11.2014, Rel. HENRIQUE PINHEIRO TORRES, p. 01.

<sup>225</sup> Precedentes citados: Acórdão nº CSRF/02-03.257, de 30/06/2008 Acórdão nº 101-96910, de 17/09/2008 Acórdão nº 107-09452, de 13/08/2008 Acórdão nº 204-03122, de 07/04/2008 Acórdão nº 101-96492, de 06/12/2007 Acórdão nº 202-18012, de 22/05/2007 Acórdão nº 106-15548, de 24/05/2006.

<sup>226</sup> Precedentes citados: Acórdão nº CSRF/01-05.781, de 4/12/2007 Acórdão nº CSRF/01-05.465, de 19/6/2006 Acórdão nº CSRF/01-05.497, de 20/6/2006 Acórdão nº CSRF/01-05.500, de 18/9/2006 Acórdão nº 108-05.892, de 20/10/1999.

atuações positivas para definir o caso, seja com vedações aos abusos contrários a estes ditames. Quanto a última hipótese, verificamos importante decisão do Supremo ao julgar inconstitucional lei criada para estimular pagamento de tributo, com dispensa de multa e juros da mora, para fim de impedir ou, no mínimo, desestimular que o contribuinte continuasse a reclamar seus direitos. O parcelamento, e todas suas consequências desoneratórias, serviam de formas impeditivas de acesso ou, ainda, norma indutora de comportamento

Guerra fiscal” – Pronunciamento do Supremo – Drible. Surge inconstitucional lei do Estado que, para mitigar pronunciamento do Supremo, implica, quanto a recolhimento de tributo, dispensa de acessórios – multa e juros da mora – e parcelamento.<sup>227</sup>

Isso significa dizer que todos os elementos procedimentais devem estar garantidos ao acusado, sem que o uso de qualquer desses alicerces implique em algum tipo de penalidade. Para exemplificar, vale mencionar a solução de consulta interna nº 29/2014 ao tratar sobre o direito de desistência do processo administrativo conferido ao contribuinte. Neste caso, corretamente, o Estado posicionou-se no sentido de que a interrupção da multa de mora por força de medida judicial favorável ao contribuinte é mantida na hipótese de o contribuinte desistir da ação. A mora só ocorre quando transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias após essa desistência. Toda consequente moratória anterior a isso será da ordem punitiva e ilegítima na medida em que pune o sujeito passivo por exercer direito seu. Confira-se julgado:

MULTA DE MORA. AFASTAMENTO. MEDIDA LIMINAR. AÇÃO JUDICIAL. DESISTÊNCIA. A interrupção da multa de mora por força de medida judicial favorável ao contribuinte, prevista no § 2º do art. 63 da Lei nº9.430, é mantida na hipótese de o contribuinte desistir da ação, desde que o pagamento do crédito tributário constituído seja efetuado em até 30 (trinta) dias após essa desistência.<sup>228</sup>

Pelas mesmas razões de garantir o devido processo, justifica-se a importância da Súmula n. 29 do CARF ao exigir que todos os co-titulares da conta

<sup>227</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade nº 2.906/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 01 junho 2011. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282906%2EENUME%2E+OU+2906%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z3vfb7m> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>228</sup> COSIT - Solução de Consulta Interna nº 29/2014, Data: 29/12/2014.

bancária devem ser intimados a comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, sob pena de privilegiar o direito de defesa de uns em detrimento de outros:

Súmula CARF nº 29: Todos os co-titulares da conta bancária devem ser intimados para comprovar a origem dos depósitos nela efetuados, na fase que precede à lavratura do auto de infração com base na presunção legal de omissão de receitas ou rendimentos, sob pena de nulidade do lançamento.<sup>229</sup>

Este entendimento é plenamente compartilhado por Arruda Alvim traduzindo os cânones do devido processo, do contraditório e da ampla defesa no seguinte sentido:

Toda e qualquer pessoa terá direito de acesso ao Poder Judiciário e, portanto, direito de ação, na sua acepção mais ampla, para que o Poder Judiciário – e somente este –, através de uma decisão possivelmente, de eficácia praticamente indestrutível (sentença revestida pela julgada), evite que se consubstancie a lesão afastando a ameaça; diga e aplique o direito, e, eventualmente, o realize (processo de execução).<sup>230</sup>

Assim, o devido processo é direito de todos que, ao serem chamados a participar, terão todos os meios de provas admissíveis, salvo as ilícitas,<sup>231</sup> para afastar a aplicação da penalidade imposta pelo Fisco.

O lançamento de ofício, neste caso, evidentemente não pode incluir uma punição, a título de multa de ofício, tomando como fato ilícito direito subjetivo do contribuinte de ver discutidos os valores dos quais não concorda, mas que já se encontram resguardados por depósito judicial. Seria um contrassenso conferir direitos legítimos de um lado e tirá-los de outro.

As imposições do devido processo, na ótica do contraditório e da ampla defesa, pede esse jogo de provas, pelo Fisco, e contraprovas, pelo contribuinte, todas no sentido de configurar convencimento suficiente e necessário para que o direito anuncie o fato em linguagem competente. A retórica no processo, administrativo ou judicial, é a ele inerente; e o convencimento do sujeito enunciante é sua finalidade e o seu resultado.

---

<sup>229</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 106-17009, de 06/08/2008 Acórdão nº 102-48460, de 26/04/2007 Acórdão nº 102-48163, de 26/01/2007 Acórdão nº 104-22117, de 07/12/2006 Acórdão nº 104-22049, de 09/11/2006

<sup>230</sup> ALVIM, Arruda. Manual de Direito Processual Civil. Vol. I, Parte Geral, 10ª edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 185.

<sup>231</sup> Art. 5.º, LVI, CF/88: “São inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos.”

O **convencimento do julgador**, em sentido amplo, pede que ele saia em busca de uma verdade lógico-jurídica, na amplitude de um sistema que pretende ser nomoempírico. Logo, é imprescindível que os fatos afirmados pelo autor sejam reputados por verdadeiros somente quando mantenham entre si um mínimo de verossimilhança, similitude e não sejam refutados por prova em contrário. Ademais, na forma do Art. 112 do CTN, na dúvida quanto aos fatos ou sua autoria, deve o aplicador do direito deixar de aplicar a sanção.

A caracterização e prova do fato ilícito nesse domínio sucedem tal qual qualquer hipótese tributária. Não há segredos. Ocorrido o evento, apresentadas as provas dos elementos escolhidos pela hipótese para fins de constituir o fato, produzidos o perfeito enquadramento e subsunção do fato à norma, pronto, assim se faz o fato ilícito e se dá a incidência da penalidade normativa (pecuniárias ou não). A partir de tais pensamentos, no campo das presunções, veremos que tudo o que se aplica à hipótese tributária é também considerado às infrações objetivas.

Nas infrações objetivas, no âmbito probatório, não é preciso apurar a vontade do infrator, mas tão somente a ocorrência do fato resultante da conduta descrito hipoteticamente pela norma, qualquer que seja sua intenção. É objeto de prova aqui tão só a conduta (ação ou omissão), o resultado e o nexo causal existente entre eles. É desnecessária a prova da vontade do sujeito. O exemplo é a aplicação da multa moratória, cuja imputação basta a prova do descumprimento da obrigação tributária principal na data aprazada pela lei. Também é o caso das responsabilidades solidárias do artigo 124 do CTN; as sucessórias previstas nos artigos 130 a 134; e as infracionais do enunciado 136 do CTN, por ser previsão expressa de lei.

Já no caso das infrações subjetivas, os elementos dolo ou culpa, em quaisquer de suas modalidades (negligência, imprudência ou imperícia), são imprescindíveis na compostura típica da norma sancionatória. São subjetivas todas as multas punitivas (de ofício, isolada, qualificada ou agravada). Para fins de caracterização do ilícito, é relevante que fique comprovado o ânimo do devedor em desvirtuar a lei, elemento indispensável para a constituição dos ilícitos e das

responsabilidades dos artigos 135 e 137 do CTN. O contraditório e a ampla defesa no âmbito das infrações subjetivas devem estar largamente garantidos, de modo que sejam dados os meios e as oportunidades a todos de demonstrar suas razões e suas motivações.

Muito bem. Para poder autuar, o Fisco deve comprovar a ilicitude conforme estabelecido pela lei, na forma tipificada. No campo das infrações subjetivas, o poder público, além do dever da prova da existência das materialidades do fato, tem como objeto primordial para fins de descaracterização do ato do contribuinte a prova do *elemento subjetivo que integra o fato típico*, segundo trecho do voto do CARF abaixo:

Entendo que a fiscalização não trouxe para os autos, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico que autoriza a qualificação da multa. Inexistindo prova inequívoca [...] deve ser a multa reduzida para o percentual normal de lançamento de ofício, afastando-se de pleno a exigência da multa qualificada imposta sob o argumento de fraude à Fazenda Pública.<sup>232</sup>

Observando-se como tem sido admitida a disciplina, é oportuno firmar que vários são os elementos intersubjetivos autorizados como passíveis de caracterizar, juridicamente, o fator volitivo que identifica a conduta dolosa e, logo, aptos a performarem a subsunção necessária do fato ilícito na forma de tipo. Citemos alguns exemplos:

- (i) quando ficarem comprovados que os atos praticados tinham objetivos diversos daqueles que lhes são próprios, ideia também conhecida como *atos sem motivação comercial*;
- (ii) falta de escrituração contábil hábil para comprovar origem e saídas de recursos, na forma da lei, observando-se que para alcançar tal conclusão é imprescindível sejam garantidos o direito ao devido processo e, logo, oportunidade para a apresentação de contraprova;

---

<sup>232</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2.<sup>a</sup> Câmara, Processo 10166.004777/2003-65, Acórdão 102-47521, Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Sessão 26.04.2006.

- (iii) quando fica comprovado que a declaração de transferência de direitos a uma dada pessoa é falsa ou tinha aparência de conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
- (iv) quando fica comprovado que os atos contêm declaração, confissão, condição ou cláusula falsa por meio de apresentação de todos os meios de provas que demonstrem o contrário;<sup>233</sup>
- (v) quando fica comprovado que o lugar declarado para a prática dos atos mencionados não é real, identificando-se o verdadeiro local da realização do negócio jurídico ou de produção dos efeitos do ato;
- (vi) quando o procedimento produzido não encontrar amparo na legislação vigente;<sup>234</sup>
- (vii) desnexo de causalidade entre o intuito do ato negocial e a subtração de imposto dele decorrente.<sup>235</sup>

---

<sup>233</sup> Exemplificando: “A fiscalização e a decisão de primeira instância entenderam que o conjunto de operações relatado acima releva uma seqüência de falsas declarações de vontade, com o propósito de dissimular a ocorrência de fato gerador consistente da distribuição de dividendos por SIL ao Recorrente, no montante total de USD 4,600,000” (Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.<sup>a</sup> Câmara, Processo 18471.000214/2005-18, Acórdão 104-21729, Rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Sessão 26.07.2006, voto vencedor Conselheiro Gustavo Lian Haddad, p. 46).

<sup>234</sup> Ainda segundo a Relatora Adriana Gomes Rêgo Galvão, em seu brilhante voto proferido nos autos do processo 16327.003259/2002-30: “E não se diga que se trata de negócio jurídico lícito sob o ponto de vista da regulamentação do Banco Central do Brasil, pois, como já dito anteriormente, o procedimento adotado pelo recorrente, ao contrário do que entendeu a decisão recorrida, não encontra amparo, sequer na Circular Bacen n. 2.535/95” (Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 16327.003259/2002-30, Acórdão 201-77788, Rel. Adriana Gomes Rêgo Galvão, Sessão 11.08.2004).

<sup>235</sup> Vide ementa do Conselho de Contribuintes:

“[...] *Simulação. Substância dos atos.* Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

*Simulação. Nexo de causalidade.* A caracterização da simulação demanda demonstração de nexos de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente.

*Simulação. Efeitos da desconsideração.* O lançamento, na hipótese de simulação relativa, deve considerar a realidade subjacente em todos os seus aspectos, com adequada consideração do sujeito passivo que praticou os atos que a conformam” (Ministério da Fazenda, 1.<sup>o</sup> Conselho de Contribuintes, 4.<sup>a</sup> Câmara, Processo 18471.000214/2005-18, Acórdão 104-21729, Rel. Pedro Paulo Barbosa Pereira, Sessão 26.07.2006).

Outros ainda podem caracterizar a existência da ilicitude, mas, por si sós, são incapazes de provar a ilicitude do fato. São mais afastados semanticamente do núcleo significativo *simulação, fraude* ou *conluio*, o que é sentido em planos de tipificação ou probatórios como critérios mais fracos na construção do enunciado factual. Por isso mesmo, é imperativo que compareçam em conjunto com outros elementos para ganhar força constitutiva jurídica de hipótese ou fatos ilícitos. Citemos alguns deles:

- (a) vínculo de dependência entre as partes envolvidas na operação;
- (b) existência de agentes outros na consecução da operação, além daqueles contratualmente estabelecidos;<sup>236</sup>
- (c) produção de atos jurídicos num intervalo de tempo inequivocadamente fora do padrão normal, ainda que variável, daquele tipo de negócio;
- (d) incoerência entre os propósitos negociais produzidos e o objeto social da empresa (descrito em seu contrato social).<sup>237</sup>

E poderíamos apontar ainda tantas outras hipóteses que ora exteriorizam mais, ora menos, a presença do dolo na produção dos atos. É preciso entender que as ações humanas são motivadas pela construção ideológica do indivíduo que, uma vez tomada a decisão pelo agente no caso em concreto, a exterioriza por meio de produção de atos.

---

<sup>236</sup> Sobre o assunto, vide julgado do Acórdão 106-14.720 do Conselho de Contribuintes: “Porém, entendo que no caso em exame, a verificação fiscal foi bastante consistente e logrou demonstrar que, de fato, o contrato firmado entre a Rádio e Televisão Taroba Ltda. e a empresa Paulo Danilo Baptista Martins e Cia. Ltda. (da qual o Recorrente é titular) é um contrato firmado entre esta rede de televisão e o Recorrente – pessoa física” (Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 6.ª Câmara, Processo 10935.002991/2003-29, Acórdão 106-14.720, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, Sessão 16.06.2005).

<sup>237</sup> Conforme Relatora Adriana Gomes Rêgo Galvão do Conselho de Contribuintes: “o Banco e [nome da empresa] agiram dolosamente, de forma que o primeiro fosse beneficiado pelo recebimento de tarifas e o segundo deixasse de suportar o ônus da CPMF e para isso agiram de modo a obter o amparo de um negócio jurídico indireto, permutando cheques dos clientes da [nome da empresa] por títulos de créditos (cheques administrativos e ordem de pagamento) e de modo algum poder-se-ia aceitar a utilização de formas jurídicas anormais, que não constituem um objetivo comercial em si mesmas, que ofendem aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva” (Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.ª Câmara, Processo 16327.003259/2002-30, Acórdão 201-77788, Rel. Adriana Gomes Rêgo Galvão, Sessão 11.08.2004).

Nesses termos, “provado o dolo” pela Administração Pública, mediante a comprovação desses atos contrários aos padrões de direito privado, tem-se entendido que a infração se dá perfeitamente aplicada, como se observa do Acórdão 201-77788 abaixo colacionado:

(...) CPMF. Hipótese de incidência.

A utilização de conta de depósitos vinculados de titularidade da instituição financeira, para crédito de valores dos clientes desta e o posterior pagamento de obrigações destes, por sua conta e ordem, com os recursos nela depositados, caracteriza hipótese de incidência da CPMF, nos termos do inciso III do art. 2.º da Lei n.º 9.311/96.

Multa qualificada.

Havendo a instituição financeira e sua cliente agido em conluio para evitar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, excluindo e modificando-lhe, ainda, suas características essenciais, de modo a evitar o pagamento do tributo, utilizando-se, para tanto, de um sistema de conta corrente paralela que embutia o nome da cliente nas operações, evidencia-se o intuito doloso de fraude, condição necessária à exasperação da penalidade.

Recurso negado.<sup>238</sup>

Na ausência de tipificação legal de determinadas infrações ou tipo genericamente estabelecido em lei, algumas das hipóteses acima elucidadas são admitidas como passíveis de ser tomadas como elemento de prova do dolo, e não mais como presunção, ainda que se reconheça haver sempre um *quantum* de presumido em qualquer um desses casos. Logo, nos itens (i) a (vii), tem-se autorizado que tais situações provem, e não presumem, a existência do dolo. O exemplo típico é a falta de escrituração contábil hábil que, por si só, já é um ilícito. Tal infração, por deixar ausente contraprova ao fato alegado pelo Fisco, enseja, por sua vez, a constituição de outro fato ilícito, qual seja *fraude* ou *simulação*, daí por que se diz comprovado o enunciado factual dessas ilicitudes. A condição retórica do procedimento ou processo jurídico, nesse sentido, elucidada: a quem alega cabe a prova. Inexistente contraprova produzida pelo contribuinte que rebata o enunciado probatório constituído pelo Fisco, vence este que é fato provado. Estamos plenamente no campo da retórica em que vence aquele que convence, ou,

---

<sup>238</sup> Ministério da Fazenda, 2.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 16327.003259/2002-30, Acórdão 201-77788, , sessão 11.08.2004, Rel. ADRIANA GOMES REGO GALVÃO, p. 04.

ainda, constitui o seu fato aquele que persuadir o intérprete autêntico de sua existência.

Em um ou outro caso, é fundamental que o sujeito passivo observe os prazos e as formas procedimentais para fins de fazer resguardado em sua plenitude o direito do contraditório e ampla defesa. Ao Fisco, em processo administrativo, cabe dar oportunidade ao contribuinte em refutar as alegações e provas que lhe foram produzidas contrariamente. Em não o fazendo ou em não se manifestando em tempo hábil, o fato presumido dá-se por satisfeito e institui-se como verdade jurídica. Nesta toada caminha o CARF. Exemplifiquemos com julgado sobre omissão de receita: “se o contribuinte não logra afastar a apuração do saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente.”<sup>239</sup>

Eis que o devido processo legal é parte do procedimento de constituição do fato ilícito e da aplicação das multas, devendo ser respeitado para fins de atribuir os efeitos constitutivos próprios desses enunciados de fato.

---

<sup>239</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 7.ª Câmara, Processo 10630.000621/2001-10, Acórdão 107-08.272, sessão: 30/11/2001, Rel. LUIZ MARTINS VALERO, p. 04.

## 6. SANÇÕES FISCAIS TRIBUTÁRIAS VEDADAS NO CONTEXTO DAS MULTAS

O poder de polícia pode ser visto sob duas vertentes. Em sentido amplo, abrange leis e atos administrativos condicionantes das diferentes atividades dos particulares, de modo a limitar as liberdades individuais e a propriedade das pessoas em benefício de um interesse público maior. Já em seu sentido estrito, este poder do Estado comparece ao modo de *polícia administrativa*, consistindo na prática da Administração Pública em limitar concretamente a liberdade e a propriedade das pessoas.

Enquanto o poder de polícia em sentido amplo aparece no altiplano da lei; em sentido estrito, localiza-se no setor *sublegal* dos atos de aplicação do direito. Para Celso Antônio Bandeira de Mello, o poder de polícia é:

a atividade da Administração Pública, expressa em atos normativos ou concretos, de condicionar, com fundamento em sua supremacia geral e na forma da lei, a liberdade e a propriedade dos indivíduos.<sup>240</sup>

Desta feita, o poder de polícia incide em duas áreas do Estado: legislativa e executiva. Ambas as vertentes devem atuar de acordo com os pressupostos de validade dos atos administrativo em sentido amplo (atos do Estado). E serão sempre vinculadas aos pressupostos de *competências, forma e finalidade*, de modo que a inobservância de quaisquer desses critérios, seja pela lei seja pelo ato de aplicação desta, serão considerados inválidos.

Na aplicação da lei, encontra-se a *polícia administrativa*, expedindo atos concretos limitativos de direitos em dadas situações concretas. E esta atividade pode se dar tanto preventiva quanto repressivamente, mas sempre no intuito de fazer resguardar na atividade dos particulares os interesses públicos subjacentes àquela competência.

O *ato administrativo* do Poder executivo já nasce com os atributos de presunção de legitimidade (entendendo-se por ato válido, verdadeiras as declarações, até prova em contrário), de imperatividade (sendo imposto ao sujeito

---

<sup>240</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 24a ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 813.

com uma simples notificação), de exigibilidade (admitindo coação indireta, mediante imposição de multa pelo descumprimento), de autoexecutoriedade – também chamado de coercibilidade – (possibilitando coação direta, pela prática de atos materiais pelo próprio Poder Público) e da tipicidade.

Sendo uma *atividade típica* do Estado, o poder de polícia não pode ser delegado a um particular. À iniciativa privada, será possível apenas proceder no lugar do Estado enquanto *colaborador* com a administração pública em *atividades materiais*, mediante prévia celebração de contrato de prestação de serviço ou por credenciamento. Assim, exemplificando, é perfeitamente possível que uma empresa particular, operadora de radares de trânsito, efetue atos materiais registrando atividades ilícitas dos agentes infratores no trânsito. A *multa administrativa*, contudo, só poderá ser aplicada e cobrada por vontade do Estado (elemento volitivo). Em outras palavras, a expedição da multa só poderá acontecer por ato da autoridade administrativa.

O poder de polícia pode ser definido na lei de forma minuciosa e detalhada, com conceitos claros e objetivos, ensejando assim *competência vinculada*. Por outro lado, também poderá ser enumerado de modo vago, mediante conceitos fluídos, atribuindo ao agente aplicador da coerção algumas opções em seu modo de atuar. Nesse caso, o poder de polícia configurará *competência discricionária*. Vale lembrar que existe uma longa distância entre a competência discricionária e o poder arbitrário. Assim, se a lei não se demorou em elucidar os modos específicos de atuação do poder público no exercício do poder de polícia, cabe ao agente atuar segundo o seu critério, mas sempre com base na lei, dentro do campo da forma constitucionalizada e admitida pelo direito.

Exercida de forma regular, o exercício do poder de polícia autoriza a cobrança de taxa para retribuir a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato. Tal limitação só é constitucionalmente admitida em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à

disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do poder público ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Tudo isso configura o exercício legítimo do poder de polícia.

Mas, nem sempre essa competência acontece de forma lícita na prática. Muitas vezes, o interesse público teleológico não é a regulação da atividade dos particulares em benefício comum e, sim, a prática de atos de polícia. Aplicam sanções pecuniárias ou não-pecuniárias para o fim de forçar o contribuinte a quitar outros débitos com a Fazenda, débitos estes que na grande maioria das vezes sequer guardam qualquer relação com a atividade, em tese, fiscalizada. Daí surgem os *desvios de finalidade* dos atos de polícia em meio tributário, aplicando-se penas com objetivo de cominar o pagamento de tributos de débitos em atraso, ainda que discutidos em processo administrativo e/ou judicial.

No exercício do poder de polícia, os Tribunais são bastante controversos quanto à limitação de certos direitos individuais e garantias de liberdades dos particulares por decorrente do exercício do poder de polícia em face de inadimplemento tributário anterior. É o caso ainda em julgamento, por exemplo, da aplicação de impedimento do exercício profissional na hipótese de atraso de anuidades junto o respectivo conselho de fiscalização profissional. O Supremo Tribunal ainda não possui uma posição uníssona e firme sobre o assunto, não tendo se pronunciado definitivamente sobre o tema. Por um instante, a tendência deste Tribunal vinha no caminho da admissão de impedimento do exercício de profissão por decorrência de atrasos nas anuidades, especialmente nos casos em que tal penalidade profissional se encontrava prevista na lei. Contudo, em situações análogas com as sanções políticas em matéria tributária, o STF vem restringindo o uso de métodos constritivos exagerados para a cobrança de tributos, atribuídos de consequências desproporcionais, ilegítimas e inválidas, nulas de pleno direito.

Cabe apontar não existir um conceito legal sobre que seja sanção política. São poucos autores que se lançam à árdua tarefa de defini-la uma vez existente uma

vasta e múltipla realidade que dificulta a percepção dos fatores em comum. Para Hugo de Brito Machado:

Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.<sup>241</sup>

Entender-se-á, neste trabalho, por sanção política as diferentes formas de meio coercitivo de cobrar tributo usado pelo Fisco, alheias à técnica do lançamento. Sabemos que a toda atividade da Administração Pública incide o princípio ontológico de direito público segundo o qual compete ao Estado tudo aquilo que estiver previsto em lei, sendo vedado tudo o que lá não estiver regulado. É desse ditame maior que decorrem os princípios da moralidade administrativa, imparcialidade, igualdade, legalidade e vinculação à lei.

Assim, toda atuação do Estado em que o contribuinte se encontraria coagido a quitar a pendência sem poder questionar o passivo configura sanção política. São formas de cobrança indireta, na medida em que aproveita de outras situações, em princípio, não relacionadas com o fato gerador do tributo a ser cobrado para fazer coagir o contribuinte a pagar o valor em atraso. O poder de polícia é exercido, portanto, para o fim de reforçar a arrecadação tributária e não mais para assegurar os interesses públicos que estão por detrás dessa competência. Lembrando: o poder de polícia existe com a finalidade de fazer cumprir interesses supra-individuais existentes por detrás de determinadas atividades particulares e não aos interesses do próprio Erário em arrecadar.

A via das sanções políticas acaba sendo prejudicial a direitos e garantias importantes do contribuinte e, não sendo respeitadas, poderá levar ao encerramento de atividades industriais produtivas, a inviabilidade no exercício empresarial, dentre tantas outras consequências graves às atividades comerciais dos particulares. Havendo restrição sem respaldo em lei, a sanção deve ser considerada ilegítima como bem afirmou Hugo de Brito Machado:

---

<sup>241</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 30, p. 46/47.

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.<sup>242</sup>

Daí ser prática vedada, devendo ser respeitada a vinculação dos atos administrativos. Essas conclusões são reforçadas mais ainda nos atos de poder de polícia, devendo cumprir as normas gerais relacionadas aos atos administrativos e os princípios constitucionais tais como devido processo, contraditório e ampla defesa. Nessa mesma linha, põe-se o entendimento do Supremo:

(...) Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-lhes, isso sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente.<sup>243</sup>

o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro – e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários –, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivadas tais limitações pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas.<sup>244</sup>

Pela via da sanção política, o Fisco, mediante uma multiplicidade de atos ou atividades, pratica procedimento substitutivo de lançamento, inviabilizando qualquer oportunidade do contribuinte em discutir a sua validade. Sanção política, assim, é providência restritiva de direito, complicadora ou mesmo impeditiva da atividade empresarial do contribuinte para forçá-lo ao adimplemento dos débitos em que se permita qualquer discussão. É prática contrária aos direitos fundamentais dos contribuintes, ferindo garantias como livre exercício do trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º, XIII), da atividade econômica (CF, art. 170, parágrafo único) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV).

<sup>242</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 30, p. 46/47.

<sup>243</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 591.033/SP – São Paulo. Relatora: Ministra ELLEN GRACIE. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 17 novembro 2010. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28591033%2ENUME%2E+OU+591033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j5l479a> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>244</sup> Revista do Tribunal de Justiça 125/395, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI.

Pela via da sanção política, o Fisco ainda contraria os mandamentos do inciso IV do artigo 150 da Lei Fundamental de 1988, que vedam, respectivamente, a cobrança de tributos com efeitos confiscatórios e, por vezes, também ao do inciso V do artigo 150 da CF/88, quando a cobrança estabelece restrições, por meio da cobrança de tributos, ao livre tráfego de pessoas ou bens entre os entes da Federação.

### 6.1. Delimitação objetiva das sanções políticas

Ocorre que, na prática, nem sempre é de fácil percepção quando se estamos diante de uma sanção política. Cumpre tentar, no presente trabalho, enumerar alguns critérios para caracterizá-la.

Noticiado no Informativo 707 do STF, o Ministro Joaquim Barbosa, ao julgar o REExt N. 550.769-RJ (2014), rechaçando a aplicação de sanção política em matéria tributária, firmou orientação no sentido de que:

(...) para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial.

O ilustre Ministro se enveredou por um viés principiológico, entendendo que será sempre necessário ponderar, na sanção política, os direitos públicos envolvidos: do *devido processo* quanto ao crédito tributário e quanto à penalidade imposta e do *interesse público de arrecadação*. Daí que os princípios da *proporcionalidade* e *razoabilidade* assumem aqui duas vertentes: de sobre-princípio e de princípio incidente nos critérios quantitativos, assegurando a devida proporção às penalidades impostas em face dos débitos existentes.

Os referidos critérios foram extraídos de um caso discutidos no Supremo sobre constituir ou não sanção política a cassação de registro especial para a fabricação e comercialização de cigarros, em virtude de descumprimento de obrigações tributárias por parte da empresa, concluindo o Supremo, por maioria,

não ser caso de sanção política. O Plenário, ao entender não constituir sanção política, admitiu a interdição de estabelecimento por meio de cancelamento de registro especial, em face do seu inadimplemento tributário, aplicando as penas previstas no Decreto-Lei 1.593/77.<sup>245</sup> Para o Ministro Joaquim Barbosa, com alicerce no princípio da proporcionalidade:

Não haveria se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica combatessem estruturas empresariais que se utilizassem da inadimplência tributária para obter maior vantagem concorrencial. Assim, para ser reputada inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deveria ser desproporcional.<sup>246</sup>

Na ocasião, os Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello divergiram, sopesando os princípios em benefício das garantias do contribuinte. O Min. Gilmar Mendes consignava que cassação de registro especial por inadimplemento, ao reforçar a eficácia das normas tributárias e onerar o segmento econômico em questão, só poderia ter por natureza jurídica a de sanção política estabelecida em benefício da arrecadação fiscal, o que geraria um descompasso com a própria jurisprudência mais recente do Supremo. Para ele, ainda que a empresa seja contumaz sonegadora, a gravidade de se impedir o exercício de atividade econômica em face de mero inadimplemento de tributo, mormente diante dos princípios constitucionais da livre iniciativa e do devido processo legal, deve prevalecer, de modo a impedir que princípios constitucionais caros conferidos ao contribuinte sejam simplesmente renegados para o fim de simples arrecadação.

Ainda que tratando de indústria tabagista, o Min. Marco Aurélio apontava que não se trataria de norma a tutelar a saúde, porque caso a atividade fosse proibida, sequer caberia discutir a regra do Decreto-Lei 1.593/77. Ao contrário, era exercício de poder de polícia a condicionar indevidamente a continuidade dessa atividade ao adimplemento de obrigações tributárias, principais ou acessórias. Haveria, pois, nítido desvio de finalidade da competência tributária em questão.

---

<sup>245</sup> Vide também Informativo 505 do STF.

<sup>246</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 550.769/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 22 maio 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28550769%2E%2E+OU+550769%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jjupv2d> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

O Min. Celso de Mello, por sua vez, também divergente à posição majoritária assumida pelo Tribunal nesse julgamento, acentuava que o poder de tributar não poderia chegar à desmedida do poder de destruir. A extraordinária prerrogativa do Estado em exercer o poder de polícia traduziria prerrogativa que somente deveria ser exercida *dentro dos limites* que o tornassem compatível com os princípios constitucionais, tais como a liberdade de trabalho, comércio e indústria, bem assim com o direito de propriedade.

De fato, esta visão constitucionalizada da matéria, assumida no voto do Recurso Extraordinário n. 550.769/RJ, pelo Ministro relator. Joaquim Barbosa, é elucidativa, mas não responde a todos os problemas. Cumpre perceber que estamos diante de um dilema que exige nítida *ponderação de valores*. Os defensores das garantias individuais são contrários às sanções políticas justamente porque, na referida ponderação, devem prevalecer as garantias do contribuinte em detrimento dos interesses arrecadatários. No sentido contrário, legitimam essa prática, em face dos interesses arrecadatários e da função social do tributo.

Assim, concretamente, é “descer” em alguns degraus o patamar do debate para ser possível explicar esse conceito de sanção política. E ao proceder dessa forma, percebemos alguns critérios bastante objetivos que uniformizam os elementos caracterizadores dessa prática inválida produzida pelo Fisco, tanto no altiplano da lei, quanto nos atos de sua execução. Explicando, as sanções políticas são identificadas quando presentes:

- (i) Exercício de poder de polícia, em lei ou em ato de sua aplicação;
- (ii) Com desvio de finalidade;
- (iii) Fazendo exigir valores referentes a fatos geradores diferentes da situação ensejadoras do exercício do poder de polícia;
- (iv) Mediante impedimento do contribuinte em insurgir-se contra os valores cobrados em atraso;
- (v) Pela prática de atos constrictivos às garantias da livre iniciativa, livre concorrência, etc.

A presente definição reforça que, ao tratar da sanção política, necessariamente estamos diante do exercício de uma atividade de polícia, de fiscalização da administração pública, mediante expedição de atos concretos constrictivos da liberdade dos contribuintes. Esse poder de polícia é exercido mediante desvio de finalidade, pois, justamente, o que se quer não é a regulação de certas atividades dos contribuintes em prol de um interesse público subjacente, mas, sim, mediante constrição, forçar o contribuinte a quitar seus débitos com a Administração pública, *custe o que custar*. Aí se faz o desvio da finalidade, e, como tal, é desvio de poder, ensejando situação inválida, lei inconstitucional ou ato nulo.

Ainda que as garantias individuais não sejam absolutas, isso não significa que a Administração Tributária possa prejudicar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte inadimplente, impondo-lhe exigências gravosas cujo objetivo é constranger o devedor a satisfazer débitos fiscais. E o cenário ainda é pior quando estamos falando de tributos em que se revelam contestáveis as pretensões tributárias do Estado.

Descabe ao Estado valer-se de meios indiretos de coerção, para mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional, constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso. Trata-se de arbitrariedade inadmissível no atual sistema constitucional brasileiro. O direito do contribuinte ao livre exercício de sua atividade profissional ou econômica configura limitação material ao poder do Estado e consagra a proibição de excesso.

## **6.2. Formas de sanções políticas e sua relação com as multas**

A jurisprudência tem mostrado uma variedade de possíveis atuações do Estado nesse setor. São formas de sanção política: a comprovação de recolhimento para fins de desembaraço aduaneiro; a apreensão de mercadoria sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação da ilegalidade apontada pelo fisco; o perdimento de bens sem respaldo em lei; a interdição de estabelecimento com desvio de finalidade; impedimento ou limitação ao exercício de atividade profissional sem motivo previsto em lei; a recusa de expedição de

certidão negativa ou positiva com efeito de negativa quando o crédito for inexigível; a “suspensão” de imunidade por inadimplência; a liberação da mercadoria mediante imposição de recolhimento antecipado; a multa sobre créditos indevidos ou exoneração de parcela indevida; o protesto pelo Fisco “sujando” o nome do contribuinte por dívidas tributárias inexigíveis; o aproveitamento de crédito de ICMS pela não-cumulatividade assegurada pelo Art. 155, II e parágrafo 2º, I, da CF/88 condicionado a apresentação de documentos; a expedição de notas fiscais condicionada a fiança, garantia real ou fidejussória; etc. Hugo de Brito Machado enumera ainda outros casos:

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.<sup>247</sup>

E continua concluindo pela ilegitimidade dessas atuações pelas seguintes razões:

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência é ou não legal.<sup>248</sup>

Pelos exemplos acima, verificamos que as sanções políticas costumam infringir os princípios constitucionais, em especial o da legalidade, da competência tributária e administrativa, do devido processo legal, da propriedade e da liberdade de ir-e-vir, de se associar, etc. O desvio de finalidade de atos admitidos em lei transforma o procedimento a princípio legítimo em situação contrária ao Texto maior. Passemos em revista em alguns casos de sanção política. O intuito neste

---

<sup>247</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 30, p. 46/47.

<sup>248</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. in Revista Dialética de Direito Tributário nº 30, p. 46/47.

item é elucidar a sanção política no contexto das multas sem a intenção de esgotar o tema.

A comprovação de recolhimento para fins de desembaraço é forma de sanção aplicada para fins de cominar o contribuinte ao pagamento do tributo. A vedação a esta exigência já possui posicionamento firme da Jurisprudência, conforme elucida Súmula 6 do TRF4: “A autoridade administrativa não pode, com base na Instrução Normativa nº 54/81 - SRF, exigir a comprovação do recolhimento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”.<sup>249</sup>

Na apreensão de mercadoria, o poder de polícia se manifesta, dentre outras hipóteses, na possibilidade de apreensão de mercadorias sob as quais exista pendência tributária. Afastando os atos de apreensão à ideia de sanção política, o Supremo Tribunal Federal – STF - buscou vedar a existência das sanções políticas editando a Súmula 323: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. Com base nesse enunciado, o STF não quis vedar a apreensão de bens em si mesmo considerada. Afasta a possibilidade de se utilizar deste procedimento para coagir o contribuinte ao pagamento do tributo. Em outras palavras, as apreensões de bens não se apresentam como meio adequado para a cobrança de débitos tributários.

A apreensão de mercadorias só é possível quando a presença física das mercadorias é necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito. Outros motivos atribuídos à apreensão constituem desvio de finalidade do ato administrativo. Daí surge a necessidade de se vedar as apreensões de mercadorias acompanhadas de documento fiscal idôneo hábil para comprovar a posse legítima das mercadorias. Havendo documentação fiscal idônea hábil para comprovar a posse legítima das mercadorias, ainda que haja descumprimentos de alguma exigência da legislação tributária, a apreensão procedida neste caso será ato ilegítimo, funcionando como sanção política. Mesmo nos casos de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal idônea, o ato fiscalizatório não poderá

---

<sup>249</sup> DJ (Seção II) de 20-05-92, p.13384. Precedentes: processos números 90.04.20598-5, 90.04.08755-9; e 89.04.07601-3.

prevalecer quando seja comprovada a posse legítima dos bens e se lavre o respectivo auto de infração. E, finalmente, a apreensão anteriormente legítima pode se transformar em ilegítima pelo excesso de prazo. Depois de verificados os fatos e lavrado o respectivo auto de infração, não há razão para que as mercadorias permaneçam na repartição fazendária. A superação desse tempo transforma a apreensão em sanção política, coagindo o contribuinte ao pagamento do tributo.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário. 2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente. 3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.<sup>250</sup>

A observância do limite temporal é indicativa da finalidade do ato e legitima-o. Deixa claro que a retenção da mercadoria somente é válida até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, pois é somente até aí que a retenção não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário.

Por outro lado, a norma limitativa do poder fiscalizatório do Estado não deve ser lida como uma autorização ao sujeito passivo em circular bens em situação irregular. Continua sendo sancionada com auto de infração e aplicação de multas a ausência de documentação fiscal própria junto a mercadoria; a circulação de bens sem que seja possível a identificação do contribuinte responsável pelo tributo devido na operação; a existência de indícios veementes de fraude; dentre outras

---

<sup>250</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 395/SP – São Paulo. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA. Pesquisa de Jurisprudências, Acórdãos, 17 maio 2007. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28395%2E%2E+OU+395%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z4f95wo>. Acesso em: 16 ago. 2016.

hipóteses. A vedação às sanções políticas no contexto tributário quer significar simplesmente a exigência de os atos administrativos fiscais seguirem o procedimento de cobrança determinado na lei.

A apreensão só será admissível nos casos em que não haja outra maneira de se comprovar a ocorrência da operação considerada irregular, não existam condições para se apurar o montante de tributo devido ou não seja identificado o contribuinte, como bem apontou Hugo de Brito Machado Segundo em trabalho específico sobre o tema.<sup>251</sup> Sendo indeterminada a mercadoria ou desconhecido o sujeito, a apreensão de mercadoria é admissível até para que se apure o *quantum* devido e ou até que se identifique o sujeito passivo da relação tributária e lavre-se o auto de infração em ambos os casos. Por isso mesmo é que a prova da posse legítima das mercadorias é incompatível como a sua apreensão.

São muito os exemplos de como isso ocorre na prática. É o caso do condicionamento da liberação da mercadoria ao recolhimento antecipado do ICMS ainda não incidido. Evidentemente a jurisprudência rechaçou esta prática entendendo infringir os princípios da livre concorrência, da liberdade de trabalho e comércio e do devido processo legal. Confira-se julgado:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE IMPOR AO CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. FORMA OBLÍQUA DE COBRANÇA. VIOLAÇÃO AOS PRÍNCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DA LIBERDADE DE TRABALHO E COMÉRCIO. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Impor ao contribuinte inadimplente a obrigação de recolhimento antecipado do ICMS, como meio coercitivo para pagamento do débito fiscal, importa em forma oblíqua de cobrança de tributo e em contrariedade aos princípios da livre concorrência e da liberdade de trabalho e comércio. Precedentes.

II – Agravo regimental improvido.<sup>252</sup>

<sup>251</sup> MACHADO SEGUNDO, H. de B. Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 38, jan. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1327>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

<sup>252</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 525.802/SE – Sergipe. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 07 maio 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28525802%2E%2E+OU+525802%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/gu9cmms>>. Acesso em: 16 ago. 2016. Foram citados como precedentes ADI 173/DF (DJe de 20.9.2009) e RE 413.782/SC (DJU de 1º.4.2005).

Outro exemplo que salta aos olhos é o condicionamento de expedição de notas fiscais de ICMS à oferta de garantias pelo contribuinte inadimplente com o Fisco. Tal exigência foi positivada no parágrafo único do art. 42 da Lei 8.820/1989, do Estado do Rio Grande do Sul.<sup>253</sup> Trata-se de um *desvio de poder legislativo* do Estado-polícia. É a própria lei que determina a sanção política, cuja inconstitucionalidade se encontra na finalidade deturpada do exercício desse poder inválido. Diante desse cenário, o plenário do STF fez por bem em declarar inconstitucional esta norma, uma vez ser inadmitida no atual ordenamento tributário a exigência de fiança, garantia real ou fideijussória ou, ainda, de pagamento prévio do valor devido a título de tributo para impressão de nota fiscal de contribuintes em débito com o Fisco. Confira-se trecho de acórdão:

A exigência, pela Fazenda Pública, de prestação de fiança, garantia real ou fideijussória para a impressão de notas fiscais de contribuintes em débito com o Fisco viola as garantias do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º, XIII), da atividade econômica (CF, art. 170, parágrafo único) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV). Com base nessa orientação, o Plenário deu provimento ao recurso extraordinário para restabelecer sentença, que deferira a segurança e assegurara o direito do contribuinte à impressão de talonários de notas fiscais independentemente da prestação de garantias.<sup>254</sup>

Sobre o caso, o Ministro relator Marcos Aurélio, nos autos do Recurso Extraordinário 565.048, enalteceu que a sanção política fixada na lei gaúcha coagiria o sujeito passivo a quitar a pendência sem poder questionar o passivo. Trata-se de um desvio do devido processo legal que não encontra respaldo na Constituição. Confira-se:

(...) o aludido dispositivo legal vincularia a continuidade da atividade econômica do contribuinte em mora ao oferecimento de garantias ou ao pagamento prévio do valor devido a título de tributo. (...), ante a impossibilidade de impressão de talonário de notas fiscais, salvo garantia prevista com base em débitos ainda não existentes, o contribuinte encontrar-

<sup>253</sup> “A Fiscalização de Tributos Estaduais, quando da autorização para impressão de documentos fiscais, poderá limitar a quantidade a ser impressa e exigir garantia, nos termos do art. 39, quando a utilização dos referidos documentos puder prejudicar o pagamento do imposto vincendo, ou quando ocorrer uma das hipóteses mencionadas no art. 39”

<sup>254</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federa. Recurso Extraordinário n° 565.048/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 29 maio 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28565048%2EENUME%2E+OU+565048%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j48j2up> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

se-ia coagido a quitar a pendência sem poder questionar o passivo, o que poderia levar ao encerramento de suas atividades.

A caução trazida na Lei gaúcha 8.820/1989 é sanção política ao impedir o livre exercício das liberdades fundamentais do contribuinte, garantidas no Texto Maior. Ataca o princípio do devido processo legal ao retirar do sujeito passivo seu direito de ação de execução fiscal, meio legítimo estabelecido pela ordem jurídica de cobrança de tributos pelo Estado.

A apreensão tem sido admitida para fazer prova da posse legítima das mercadorias, enaltecendo o elemento subjetivo relacionado ao contexto ilícito em jogo. Disso decorre que todas as outras divergências levantadas pelo Fisco são insuficientes para ensejar apreensão. Não caberia apreensão, pois, quando houver incompatibilidade de preço dos bens, a isenção da operação, o modelo da nota fiscal utilizado. A exigência é que “o documento fiscal deve ser idôneo para comprovar a posse legítima, não necessariamente idôneo para outros fins”.<sup>255</sup> E Janczeski continua:

Documento fiscal tido como inidôneo pela fiscalização para comprovar a regularidade fiscal, desde que comprove a posse legítima da mercadoria, será idôneo para liberar ou impedir a apreensão. Comprovado pelo documento fiscal a identificação do possuidor, a apreensão será inconstitucional, mesmo que a fazenda Pública discorde do modelo de nota fiscal adotada, preço da mercadoria transportada ou outro ponto qualquer que, no entender do Fisco, gere obrigação não cumprida pelo contribuinte principal ou pelo transportador.<sup>256</sup>

Na mesma linha encontra-se o STJ:

(I) TRIBUTÁRIO – RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APREENSÃO DE MERCADORIAS – AUSÊNCIA DE NOTA FISCAL – AUTO DE AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO – ILEGALIDADE. 1. “É ilegal a apreensão de mercadoria, ainda que desacompanhada da respectiva nota fiscal, após a lavratura do auto de infração e lançamento do tributo devido” (RMS 21489/SE, Min. João Otávio de Noronha). 2. Recurso ordinário provido.

(II) TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS TRANSPORTADAS SEM NOTA FISCAL. MANUTENÇÃO APÓS A LAVRATURA DE AUTO

---

<sup>255</sup> JANCZESKI, C. A. Apreensão de mercadorias. Nova postura do Supremo Tribunal Federal?. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1684, 10 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10928>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

<sup>256</sup> JANCZESKI, C. A. Apreensão de mercadorias. Nova postura do Supremo Tribunal Federal?. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1684, 10 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10928>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

Conclui-se, assim, que a jurisprudência é firme no sentido de que, uma vez identificado o sujeito passivo, a apreensão de mercadorias não pode ser utilizada como sanção política porque privativa de liberdade sem o devido processo legal.

Ainda no sentido de exemplificar as formas de sanções políticas, vale mencionar a hipótese de cobrança indireta pela via da interdição de estabelecimento, como bem apontou a Súmula 70 do STF: “*é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo*”. Outras formas utilizadas pelo Fisco, também nessa linha de impedimento ou limitação ao exercício de atividade profissional, obrigando a aquisição de estampilha ou de selo, estão descritas, respectivamente, nas Súmulas 547 do STF e 73 do TFR:

Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Não cabe exigir dos municípios o certificado de quitação, ou de regularidade de situação.

Também é sanção política a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa quando o crédito for inexigível. A certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa terá o mesmo efeito de certidão negativa de débito fiscal, como se observa do art. 206 do CTN. São situações que suspendem a exigibilidade dos créditos fiscais a moratória, o depósito integral, as reclamações/recursos administrativos, a medida liminar/tutela antecipada em MS ou em ação judicial ou parcelamento, como se depreende de rol do art. 151 CTN.

Aliás, pondere-se que a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa quando o crédito for inexigível é prática recorrente como

---

<sup>257</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 22.678/SE – Sergipe. Relatora: Ministra ELIANA CALMON. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 27 fevereiro 2007. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200601838664&dt\\_publicacao=13/04/2007](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200601838664&dt_publicacao=13/04/2007)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

sanção política, tendo sido tratada na súmula 38 do TFR: “*Os certificados de quitação e de regularidade de situação não podem ser negados se o débito estiver garantido por penhora regular (CTN, art. 206).*” Este enunciado é mera consequência das hipóteses de suspensão da exigibilidade descritas no Art. 151 CTN. Moratória, depósito integral, reclamações/recursos administrativos, medida liminar/tutela antecipada em Mandado de Segurança ou em ação judicial e parcelamento suspendem, todos, a exigibilidade do crédito tributário, de modo que, enquanto suspensos, não pode o Fisco cobrar ou produzir qualquer atos com efeito de cobrança (ainda que indireta) desses débitos de exigibilidade suspensa para fins de preservar a garantia do devido processo ao contribuinte. Há desvio justamente porque, segundo o artigo 206 do CTN, a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa tem os mesmos efeitos da certidão negativa de débito.

Assim, é de se ler com parcimônia a Súmula 446 do STJ. “*Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa*”, desde que tais créditos não estejam com sua exigibilidade suspensa por qualquer das modalidades previstas no artigo 151 do CTN.

Outra prática revestida de caráter de sanção política tem sido a “suspensão” de imunidade por inadimplência do contribuinte. Sabemos que as imunidades tributárias alcançam precipuamente impostos. As taxas e/ou contribuições podem ser abarcadas pelas imunidades, desde que a Carta Maior assim o preveja expressamente. Como regra, essas duas espécies não se inserem na imunidade prevista no artigo 150 da CF. Isto posto, tais entes imunes podem adquirir débitos com as Fazendas respectivas. Mas o que esses Fiscos são vedados a fazer é limitar ou excluir o direito constitucional à imunidade de tais agentes em face de atraso em seus pagamentos ao Erário. Isso configura não só uma sanção política, como uma infração grave ao Texto Constitucional. Nessa linha decidiu o Supremo:

Creio mesmo que, tratando-se de imunidade constitucional, não há falar propriamente em suspensão. Ou estão reunidos, em determinado momento, os seus pressupostos objetivos e subjetivos, ou não se aplica a regra de imunidade. Mas até onde a regra da imunidade alcança, a sua suspensão não pode ser usada como sanção de coisa alguma.<sup>258</sup>

Por fim, cabe trazer um último exemplo de sanção política em caso julgado recentemente. Como se vê, o cenário jurídico da tributação do ICMS traz uma gama enorme de exemplos de sanções políticas. Em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4628, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), o Supremo, utilizando-se dentre os argumentos a existência de sanção política prevista em “lei”, suspendeu a eficácia do Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Tal norma exigia pagamento de ICMS nos estados de destino nos casos em que o consumidor adquire mercadoria pela internet de outras unidades da Federação.

O Ministro Luiz Fux (STF) concedeu liminar à Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), suspendendo a exigência do pagamento de ICMS nos Estados de destino nos casos em que o consumidor adquirisse mercadoria pela internet de outras unidades da Federação. E o fez salientando haver relatos de que os Estados subscritores<sup>259</sup> do Protocolo ICMS 21/2011 estariam *apreendendo mercadorias* ingressadas em seu território enviadas por empresas que não recolhem o tributo de acordo com a nova sistemática. Mais uma vez, estamos diante das hipóteses de exercício de poder de polícia com desvio de finalidade, mediante aplicação de pena não-pecuniária (apreensão de mercadoria) para o fim de impor a arrecadação ao contribuinte de tributo não-devido, sem viabilizar qualquer discussão por este quanto a validade dessa exigência. A retenção da mercadoria impede a prática comercial. O empresário-

<sup>258</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 1802 MC/DF – Distrito Federal. Relatora: Ministra SEPÚLVEDA PERTENCE. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 27 agosto 1998. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281802%2E+OU+1802%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j2xpvs2> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>259</sup> Estados de Alagoas, Acre, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia, Sergipe e pelo Distrito Federal.

contribuinte se vê coagido em pagar sob pena de perder o negócio, a mercadoria, ou qualquer outra razão de cunho comercial. Foi nessa linha que se posicionou o Ministro Fux:

Trata-se, à evidência, de um mecanismo coercitivo de pagamento do tributo repudiado pelo nosso ordenamento constitucional. Por evidente, tal medida vulnera, a um só tempo, os incisos IV e V do artigo 150 da Lei Fundamental de 1988, que vedam, respectivamente, a cobrança de tributos com efeitos confiscatórios e o estabelecimento de restrições, por meio da cobrança de tributos, ao livre tráfego de pessoas ou bens entre os entes da Federação.<sup>260</sup>

A norma foi assinada pelos Entes federativos, que se dizem prejudicados com a substituição do comércio convencional pelo eletrônico. Alegando que essa modalidade de aquisição remota privilegia os Estados mais industrializados (Regiões Sudeste e Sul do país), onde estão localizadas as sedes das principais empresas de vendas pela internet, entenderam necessário estabelecer novas regras para a cobrança do ICMS, de forma “a repartir de maneira mais equânime as riquezas auferidas com o recolhimento do tributo”.

Ora, nada mais claro do que esse caso para explicar o desvio de poder legislativo na elaboração pelos Estados de um Convênio que deturpa a própria competência constitucional, diante de um cenário que lhes seja desfavorável. Simplesmente desconsideram a repartição estabelecida pela Carta Maior para instituir novas regras de cobrança de ICMS a seu favor, instituindo por Protocolo nova competência própria. Em plena “anarquia normativa”, no âmbito sublegal, comparecem as sanções políticas como forma de impedimento do fluxo das mercadorias entre os Estados para o fim de cobrar tributo absurdo.

## 7. NÃO SÃO SANÇÕES FISCAIS TRIBUTÁRIAS

Para bem dimensionar o tema das multas fiscais, é importante considerar valores que se apresentam junto a ela mas que com ela não se confundem. É o caso da correção monetária, dos juros de mora ou moratórios, dos juros

---

<sup>260</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 4628/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro LUIZ FUX. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 17 setembro 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%284628%2EENUME%2E+OU+4628%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z2djzqb>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

remuneratórios, dos ônus sucumbenciais, das multas de outras naturezas impostas pelo Estado, do arbitramento e da própria desconsideração da personalidade jurídica. Passemos a eles.

*(i) Correção monetária*

Como o próprio nome já identifica, a correção monetária tem por objetivo corrigir o indébito para os valores atuais. Não constitui nenhum tipo de acréscimo ou ressarcimento. É apenas a recuperação do poder de compra do valor a ser atualizado. Existem diversos tipos de índice a ser adotado para correção monetária. Nas relações privadas, estes índices normalmente são expressos em contrato. No tocante aos débitos tributários, incide a Taxa Selic, índice que inclui correção monetária e juros de mora. Andou bem o STJ ao reforçar que não se deve aplicar nenhum outro índice

A Taxa Selic compreende juros de mora e correção monetária, sendo vedada sua utilização cumulativa com qualquer outro índice de juros ou correção.<sup>261</sup>

Tal índice vinha sendo aplicado tanto ao contribuinte quanto à Fazenda Pública:

É pacífico o reconhecimento da legalidade da aplicação da taxa SELIC em relação a débitos tributários, cumulativa de correção monetária e juros de mora, seja em favor da Fazenda Pública, seja em favor do contribuinte. Precedentes.<sup>262</sup>

No que tange aos débitos da Fazenda, o valor dos juros de mora e da correção monetária sofreu alteração com o advento da Lei 11.960/2009, que alterou a redação do artigo 1º-F da Lei 9.494/97, independentemente da natureza da demanda contra o Poder Público. Ou seja, a partir 29.06.2009, data da vigência do aludido diploma, passaram a incidir os índices oficiais de remuneração e juros de

<sup>261</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 976.127/SP – São Paulo. Relatora: Ministra ELIANA CALMON. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 09 setembro 2008. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200701805964&dt\\_publicacao=07/10/2008](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701805964&dt_publicacao=07/10/2008)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>262</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (5. Região). Apelação cível nº 400.584/RN. Apelante: Fazenda Nacional e Medeiros S.A. Indústria e Comércio. Apelado: Fazenda Nacional e Medeiros S.A. Indústria e Comércio. Relatora: Desembargadora Federal AMANDA LUCENA. Recife, 14 de outubro de 2008. Lex: jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

mora aplicáveis à caderneta de poupança, vez que os baixos índices inflacionários não mais justificam a utilização de 1% de juros de mora, ainda acrescido de índice de correção monetária (INPC), ou então da taxa SELIC. Vale lembrar que a aplicação da SELIC continuou sendo aplicável para o contribuinte.

A matéria ganhou notoriedade em face do tratamento anti-isonômico existente entre Fisco e contribuinte com relação aos seus respectivos indêbitos. O Supremo Tribunal federal, no julgamento das ADIs nº 4.357 e 4.425, reconheceu, por arrastamento, a inconstitucionalidade do artigo 5º da Lei nº 11.960/09, que deu nova redação ao artigo 1º-F da Lei nº 9.494/97. A matéria ganhou repercussão geral em julgamento do RE 870947 e ainda aguarda julgamento.

*(ii) Juros de mora ou juros moratórios e juros remuneratórios sobre multa*

Os juros possuem duas grandes naturezas: moratória e remuneratória. Com os juros remuneratórios, ocorre verdadeira compensação pelo uso do capital pertencente a outrem. Nesses termos, não podem exceder a taxa em vigor para a mora da Fazenda Nacional, sob pena de enriquecimento ilícito. Sofrem capitalização anual, conforme dispõe artigo 591 do Código Civil, calculando-se juros sobre juros, o que também se dá o nome de juros compostos. Nessa linha, os juros que são computados passam a integrar o valor do principal. No ambiente do processo, não podem ser declarados de ofício pelo juiz, sob pena de nulidade da parte que exceder ao pedido, tendo em vista os princípios da congruência ou correlação e oficialidade regentes do processo civil. Ademais, serem incidentes, o credor deve provar prejuízo, sem o qual, em direito civil, não se justifica a incidência dos juros remuneratórios.

Já os juros moratórios, também chamado de juros de mora ou compensatórios, estes visam compensar a perda de renda sofrida pelo credor pelo retardamento em restituir ou em descumprir a obrigação. São juros simples, calculados sobre a obrigação principal, a partir do inadimplemento. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1138695/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, pacificou entendimento no sentido de que os juros de mora ostentam a

natureza jurídica de lucros cessantes e, por conseguinte, submetem-se, em regra, à tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Em resumo, enquanto os juros remuneratórios constituem-se em lucro, fruto civil originário da compensação pelo uso do capital pertencente a outrem; os juros de mora são lucros cessantes, compensar a perda de renda sofrida pelo credor. Nos indébitos tributários, só há sentido em incidir os juros de mora.

Em termos judiciais, o contribuinte optante por efetuar, concomitantemente ao vencimento do tributo, o seu depósito judicial livra-se dos encargos de mora, não sendo considerado em atraso. Por outro lado, não pagando ou depositando, será tido por inadimplente, daí incidindo juros de mora. Estes, além de passíveis de decretação de ofício pelo juiz, sem incorrer em julgamento extra ou ultra petita, não exige a prova do prejuízo, bastando a comprovação do simples descumprimento na data aprazada. Cumpre ressaltar que a taxa SELIC<sup>263</sup> nada mais é que a combinação dos valores a título de juros moratórios acrescido da correção monetária. Confira:

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários.<sup>264</sup>

A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95.<sup>265</sup>

Os juros moratórios, conforme seja a natureza jurídica da mora em questão, têm *termos a quo* diferentes a depender do fato jurídico-causa. A mora, por sua vez, pode ser *ex re*, decorrente de lei, ou *ex personae*, originária de um acordo entre as partes. A mora *ex re* se realiza no momento indicado pela lei. Já a mora *ex*

---

<sup>263</sup> Lembrando que a taxa SELIC é divulgada pelo Comitê de Política Monetária (COPOM). Tem enorme importância na economia, pois é referência para as taxas de juros cobradas pelo mercado. O valor da taxa SELIC é dada pela média diária ponderada pelo volume das operações, conforme metodologia encontrada nas normas do Banco Central. Os dados-base levam em consideração os títulos do governo federal de curto, médio, e longo prazo emitidos pelo Tesouro ou pelo Banco Central, negociados e registrados no SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia).

<sup>264</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 665.320/PR – Paraná. Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 19 fevereiro 2008. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200400840222&dt\\_publicacao=03/03/2008](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400840222&dt_publicacao=03/03/2008) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>265</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.073.846/SP – São Paulo. Relator: Ministro LUIZ FUX. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 25 novembro 2009. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200801547612&dt\\_publicacao=18/12/2009](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801547612&dt_publicacao=18/12/2009) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

*personae* ocorrerá ou no termo firmado entre as partes ou, inexistindo este, pela notificação. Tratando-se, em direito tributário, de obrigação decorrente da lei, toda mora incidente no principal, seja qual for o fato-origem, é de cunho *ex re* e, por isso mesmo, repercute de pleno direito a partir do dia seguinte ao inadimplemento. Aliás, essa natureza é reconhecida pelo STJ:

4. A multa punitiva ou moratória representa sanção pelo descumprimento da prestação tributária (dar, fazer ou tolerar) e não se confunde com o tributo em si. Os juros de mora visam ressarcir o credor pela não disponibilidade de seu numerário, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

5. O acolhimento da pretensão recursal seria reconhecer que a Fazenda Pública estaria em mora desde a emissão da CDA, o que é inadmissível, pois a função da multa moratória é punir a inadimplência da parte, o que não ocorre com a Fazenda Pública, que somente estará inadimplente a partir da citação.<sup>266</sup>

As normas referentes aos juros possuem natureza processual, o que significa, em outras palavras, que podem ser aplicadas de imediato no curso do processo. Confira-se:

As normas disciplinadoras de juros possuem natureza eminentemente processual, devendo ser aplicáveis aos processos em curso à luz do princípio *tempus regit actum*.<sup>267</sup>

Interessante discussão que se põe, quanto à incidência das multas, diz respeito à possibilidade de repercussões moratórias ou remuneratórias sobre elas, tal como os juros moratórios ou os juros remuneratórios incidentes sobre os valores das multas. No tocante aos juros moratórios, que ressarcem pelo atraso no pagamento, para o Fisco, a exigência da cobrança sobre multas é fundamentada no art. 161 do CTN e dos artigos 43 e 61, § 3º. da Lei nº 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na

<sup>266</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.287.408/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 02 maio 2013. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201102513850&dt\\_publicacao=16/05/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201102513850&dt_publicacao=16/05/2013) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

<sup>267</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento nº 1.227.604/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro OG FERNANDES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 09 outubro 2012. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200901419056&dt\\_publicacao=31/10/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901419056&dt_publicacao=31/10/2012) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O mencionado dispositivo referido no parágrafo 3º do art. 61 identifica a taxa SELIC como aplicável aos montantes das multas

Art. 61. § 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Para o Fisco, sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora calculados pela taxa Selic, a partir de seu vencimento. Há jurisprudência acatando essa linha, admitindo a incidência dos juros de mora sobre multas (moratórias ou punitivas).

Confira-se:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. AUTOS REFLEXOS. CSLL. O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente. Recurso Voluntário parcialmente provido.<sup>268</sup>

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.<sup>269</sup>

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.<sup>270</sup>

<sup>268</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.ª Câmara, Processo 16561.720026/2011-13, Acórdão 1402-001.460, sessão 08.10.2013, Rel. CARLOS PELA, p. 04.

<sup>269</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão nº 103-21239, de 14/05/2003 Acórdão nº 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão nº 105-14173, de 13/08/2003 Acórdão nº 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão nº 202-11760, de 25/01/2000 Acórdão nº 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão nº 201-76699, de 29/01/2003 Acórdão nº 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão nº 201-76923, de 13/05/2003 Acórdão nº 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão nº 303-31446, de 16/06/2004 Acórdão nº 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão nº 301-31414, de 13/08/2004 Acórdão nº 201-76923, de 13/05/2003

<sup>270</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 101-94322, de 14/08/2003 Acórdão nº 103-19964, de 14/04/1999 Acórdão nº 103-21585, de 14/04/2004 Acórdão nº 104-18397, de 17/10/2001 Acórdão nº 107-05873, de 28/01/2000 Acórdão nº 201-76735, de 25/02/2003 Acórdão nº 203-09664, de 06/07/2004 Acórdão nº 202-15750, de 12/08/2004 Acórdão nº 203-09811, de 20/10/2004 Acórdão nº 204-00079, de 14/04/2005 Acórdão

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora.<sup>271</sup>

Tal entendimento vem alcançando, inclusive, os Tribunais Superiores, como se depreende do julgado do STJ abaixo:

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010.<sup>272</sup>

Já o contribuinte, entende incabível a incidência desses juros moratórios, uma vez inexistir preceito legal. Em exegese literal do art. 61 da Lei nº. 9.430/96, o dispositivo é claro em prever a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições. A interpretação restritiva desse dispositivo é reforçada pela leitura do art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O dispositivo acima trata da possibilidade de juros de mora sobre multas isoladas, referentes ao descumprimento da obrigação acessórias. Se o legislador optou em fazer referência à incidência dos juros moratórios na multa isolada, isso significa, em contrapartida, que o mesmo deveria ter sido feito quanto às multas de ofício, relacionadas à obrigação principal. Logo, a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96, não inclui a multa de ofício, caso contrário não haveria necessidade da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido. Segundo

---

nº 301-29745, de 09/05/2001 Acórdão nº 301-30534, de 25/02/2003 Acórdão nº 301-30761, de 11/09/2003 Acórdão nº 301-31486, de 19/10/2004 Acórdão nº 303-32358, de 12/09/2005

<sup>271</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 2.ª Câmara, Processo 19515.000901/2011-91, Acórdão 2201-002.530, sessão 11.09.2014, Rel. FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, p. 01.

<sup>272</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR – Paraná. Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 04 dezembro de 2012. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201201537730&dt\\_publicacao=10/12/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201201537730&dt_publicacao=10/12/2012)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

esta exegese, portanto, a possibilidade legal para a cobrança de juros sobre a multa existe apenas no caso da multa lançada isoladamente, fundamentando-se no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

Na linha argumentativa do contribuinte, descabe ainda fundamentar a incidência dos juros sobre multa com base no art. 113 do CTN,<sup>273</sup> entendendo que este estabeleceria o mesmo procedimento de cobrança e regime jurídico adotado nos tributos para as multas. Aliás, foi nessa linha que se argumenta as decisões do Fisco.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. Nos termos da legislação de regência, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento. Em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. No crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa. CSLL Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que decorrente da apuração do IRPJ, ou seja, com base nos mesmos pressupostos fáticos e em face das mesmas razões de defesa, aplica-se *mutatis mutandis* o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.<sup>274</sup>

Nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é somente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

A multa de ofício, pelo descumprimento de obrigação principal, não se converte em tributo e continua afastada da incidência do art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

---

<sup>273</sup> CTN, Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>274</sup> Ministério da Fazenda, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara, Processo 13974.000190/2005-12, Acórdão 1301-001.718, sessão 26.11.2014, Rel. PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, p. 01.

Por fim, vale relembrar o disposto no art. 161 do CTN para fins de verificar se este legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Dispõe o art. 161 do CTN, “*in verbis*”:

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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pelo texto legal acima transcrito verificasse que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”. Logo, também por este dispositivo, a multa de ofício não estaria abarcada pelos juros moratórios.

O Conselho possui decisões nessa linha, entendendo pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa. Confira-se:

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.<sup>275</sup>

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.<sup>276</sup>

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.<sup>277</sup>

JUROS SOBRE MULTA A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN).<sup>278</sup>

<sup>275</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 16327.001458/2005-56, Acórdão 101-96.601, sessão 06.03.2008, Rel. CAIO MARCOS CÂNDIDO, p. 04.

<sup>276</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 3.ª Câmara, Processo 16327.000106/2003-11, Acórdão 103-23.566, sessão 17.09.2008, Rel. LEONARDO DE ANDRADE COUTO, p. 01.

<sup>277</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 19515.003663/2005-27, Acórdão 101-96.523, sessão 23.01.2008, Rel. ALEXANDRE ANDRADE LIME DA FONTE FILHO, p. 01/02.

<sup>278</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 5.ª Câmara, Processo 13839.001516/2006-64, Acórdão 105-16.774, sessão 8.11.2007, Rel. JOSÉ CLÓVIS ALVES, p. 01.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE  
Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.<sup>279</sup>

Admitida a incidência dos juros moratórios, cumpre tecer um comentário de extrema importância. Por sua natureza moratória, originário de mora *ex re* ou legal, passíveis de serem decretados de ofício e inexigindo prova de prejuízo (este presumido pela lei tributária), os juros de mora sobre multa fiscal punitiva ou moratória incidem *uma só vez*, calculado sobre o principal tão só (juros simples), sendo vedada sua capitalização anual (juros compostos ou juros sobre juros). Entendimento diverso contraria posição firmada pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. REQUISITOS DE VALIDADE. REVISÃO DOS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO. SÚMULA 7 DO STJ. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC. ART. 39, § 4º, DA LEI 9.250/1995. PRECEDENTES DO STJ.

1. A aferição dos requisitos essenciais à validade da CDA demanda reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que é inviável em Recurso Especial ante o óbice da Súmula 7/STJ.

2. Nos termos da jurisprudência do STJ, apenas o pagamento integral do débito tributário, acrescido dos juros de mora, anteriormente a qualquer procedimento fiscalizatório promovido pela Autoridade Administrativa, caracteriza o benefício fiscal da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN para elidir a multa moratória eventualmente aplicada.

3. Aplica-se a taxa Selic, a partir de 1º.1.1996, na atualização monetária do indébito tributário, não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária.

4. Agravo Regimental não provido.<sup>280</sup>

Além da incidência simples de juros moratórios sobre as multas fiscais, qualquer que seja sua natureza (moratória ou punitiva), a partir desse acórdão podemos concluir também ser inadmissível pensar em juros remuneratórios sobre multa fiscal: a uma, porque a incidência de juros remuneratórios sobre o valor das multas seria incompatível com a finalidade do próprio juro, na medida em que inexistente compensação pelo uso do capital pertencente a outrem no tocante às multas fiscais; a duas, uma vez que a capitalização anual, calculando-se juros sobre

<sup>279</sup> Ministério da Fazenda, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 16327.004079/2002-75, Acórdão 101-96.008, sessão 01.03.2007, Rel. PAULO ROBERTO CORTEZ, p. 01.

<sup>280</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 13.884/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 18 agosto 2011. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201101263357&dt\\_publicacao=08/09/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201101263357&dt_publicacao=08/09/2011)>. Acesso em: 16 ago. 2016.

juros, como se depreende do acórdão supra, é inviável, como já pudemos observar acima.

(iii) *Ônus sucumbenciais*

Ônus sucumbências ou ônus de sucumbência são o encargo das partes ao perder uma ação judicial, no todo ou em parte. Trata-se de uma consequência do princípio da causalidade. No que tange ao encargo de 20% previsto no Decreto-Lei nº 1.025/69, a jurisprudência pátria já sedimentou posicionamento quanto à sua constitucionalidade, razão pela qual é possível a cobrança daquele.

(iv) *Multa de outras naturezas*

As multas tributárias, objeto de análise deste estudo, referem-se ao contexto do tributo. Seu regime jurídico é particular e, como vimos, possui muita proximidade com o regime jurídico das multas civis, quanto a moratória, e penais, quanto às de caráter punitiva.

Todavia, muitos outros tipos de multa são passíveis de acontecerem no contexto da Fazenda Pública. É o caso das multas contratuais. Trata-se de matéria relacionada ao direito administrativo pois regula a relação contratual existente entre o estado e um terceiro. Fala-se em terceiro porque justamente o agente não mais se qualifica como contribuinte, mas em concessionárias por exemplo. Os regimes jurídicos são diferentes, regulando-se e fundamentando-se por outras normas. Não são multas tributárias inexigibilidade “ex lege” mas contratual.

O mesmo se diga quanto às multas previstas no Código de Defesa do Consumidor que, em determinadas situações, podem ser aplicadas pelo Estado a determinado particular. Não se aplica o regime jurídico das multas tributárias a estes valores, como se observa da Súmula nº 51 do CARF: “As multas previstas no Código de Defesa do Consumidor não se aplicam às relações de natureza tributária”.<sup>281</sup>

---

<sup>281</sup> Precedentes citados: Acórdão nº 103-22.603, de 17/8/2006 Acórdão nº 103-22.641, de 21/9/2006 Acórdão nº 104-19.834, de 19/2/2004 Acórdão nº 103-21.225, de 13/5/2003 Acórdão nº 105-14.173, de 13/8/2003

*(v) Arbitramento*

O arbitramento surge no enunciado do art. 148 do CTN.<sup>282</sup> Não é presunção, nem sanção: é forma de apuração do valor a título de tributo que tem por causa conduta ilícita. Sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, ou pelo terceiro legalmente obrigado, a autoridade fiscal poderá arbitrar, mediante processo regular, valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos. Ora, omissão ou não merecimento de fé são causas juridicizadas que dão ensejo ao arbitramento. Logo, o fato antecedente que faz admitir a técnica do arbitramento é da ordem da ilicitude. Ausentes as condutas ilícitas, é vedado arbitrar.

Bem se vê que, inexistindo informações precisas para fins de determinação da base de cálculo, a autoridade fiscal está autorizada a arbitrar um valor com fundamento em documentos aptos a fornecerem dados os mais aproximados possíveis do real. Em regra, a própria lei colaciona os diferentes modos de apuração para fins de arbitramento, devendo o fiscal seguir passo a passo a forma prescrita em lei. É o caso do arbitramento do lucro para fins de incidência do IRPJ na ausência de documentação idônea. Nesta linha, interessante é a abordagem de Maria Rita Ferragut:

Apenas a base de cálculo (valoração quantitativa) pode ser arbitrada, já que a ocorrência do evento descrito no fato jurídico (valoração qualitativa) é passível, ao máximo, de ser presumida, tendo em vista que o evento deve ser provado direta e indiretamente; esta última hipótese apenas diante da impossibilidade de produção de provas diretas e da constatação de graves e concordantes indícios, assegurando-se sempre o direito do contribuinte de se defender da imputação que lhe está sendo feita.<sup>283</sup>

O arbitramento atua diretamente na base de cálculo, fornecendo dados e indicativos precisos e concordantes para fins de alcançar valor aproximado do real

<sup>282</sup> “Art. 148, CTN. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

<sup>283</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 137.

e prefixar o débito tributário. Logo, em seu sentido estrito, o arbitramento não é do fato (que é presumido), mas, sempre e tão somente, da base de cálculo.<sup>284</sup>

São exemplos de causas que dão ensejo ao arbitramento: (i) não exibição, ao fisco, dos elementos necessários à comprovação do valor da operação, inclusive nos casos de perda ou extravio dos livros ou documentos fiscais ou de embarço à fiscalização; (ii) fundada suspeita de que os documentos fiscais não refletem o valor real da operação; (iii) declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias; (iv) entrega, remessa, recebimento, estocagem, depósito, transporte, posse ou propriedade de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais; (v) utilização irregular de Máquina Registradora, Terminal Ponto de Venda ou Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) ou de qualquer outro equipamento cujo uso esteja previsto na legislação, para controle de operações de saída ou de prestações de serviço; (vi) falta de utilização ou utilização irregular de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) ou de qualquer outro equipamento cujo uso esteja previsto na legislação, para controle de operações de saída ou de prestações de serviço; (vii) manutenção, no recinto de atendimento ao público, sem autorização do Fisco, de equipamentos para controle de operações mercantis ou prestações de serviço ou que emitam cupom ou documento que possam se confundir com cupom fiscal.<sup>285</sup> Todos de algum modo resumem as causas do art. 148 do CTN: omissão ou ausência de fé nas declarações prestadas ou nos documentos conferidos pelo contribuinte à Administração Pública.

Pondere-se, por oportuno, que o fato de o arbitramento ter por causa atitude ilícita não quer dizer que seja ele mesmo sanção. A norma que autoriza esta técnica de determinação da base de cálculo, fundamento legal do próprio

---

<sup>284</sup> Sobre o assunto, di-lo Maria Rita Ferragut: “Apenas a base de cálculo (valoração quantitativa) pode ser arbitrada, já que a ocorrência do evento descrito no fato jurídico (valoração qualitativa) é passível, ao máximo, de ser presumida, tendo em vista que o evento deve ser provado direta e indiretamente; esta última hipótese apenas diante da impossibilidade de produção de provas diretas e da constatação de graves e concordantes indícios, assegurando-se sempre o direito do contribuinte de se defender da imputação que lhe está sendo feita” (Idem, *ibidem*, p. 137).

<sup>285</sup> Exemplos obtidos do Texto da Lei 1.810/97 do Estado de Mato Grosso do Sul.

arbitramento, compõe-se, em seu antecedente, por conduta omissiva ou que não mereça fé, e, em seu consequente, pela própria competência atribuída à Autoridade Administrativa a, nestes casos especificados pelo art. 148 do CTN, proceder à apuração de forma arbitrada. Uma vez competente para tanto (suposto), o ente fiscal deve arbitrar o *quantum* na forma da lei, ou melhor, deve-ser a base de cálculo arbitrada (consequência). Nessa linha, a norma do arbitramento tem por enunciado antecedente a competência e, no prescritor, o próprio arbitramento. Em nenhum lugar está a sanção, que dele não faz parte, portanto. Este é também o entendimento da 7.<sup>a</sup> Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

[...] a base de cálculo do lucro arbitrado que, como é cediço, não constitui penalidade, sendo mero regime de tributação, posto ordinariamente à disposição da fiscalização se e quando a escrita e/ou os livros do contribuinte se mostrarem imprestáveis para a verificação do regime de tributação a que havia se submetido.<sup>286</sup>

O arbitramento, em outras palavras, é a forma que resta à Fazenda Pública em averiguar a dimensão do fato imponible. Sem essa técnica alternativa no direito tributário, seria impossível obter o *quantum* fiscal.

---

<sup>286</sup> Ministério da Fazenda, 1.<sup>o</sup> Conselho de Contribuintes, 7.<sup>a</sup> Câmara, Processo 10925.002203/2002-32, Acórdão 107-07.607, sessão 15.04.2004, Rel. Natanael Martins, p. 10.

## 8. CONCLUSÕES

O sistema sancionatório tributário surge na medida em que o Estado busca dirigir a atuação de seus jurisdicionados para o projeto nacional pré-definido em suas políticas públicas, regulando condutas. Quando chega ao ponto de sancioná-las, em verdade qualifica-as, negativamente, para o fim de reforçar o mandamento positivo que prescreve. O tipo sancionatório, portanto, não proíbe condutas, mas, sim, descreve uma conduta, valorando-a, e comina uma pena. O Estado, aqui, funciona como agente regulador e atua em seu papel de direção.

O Direito tributário pouco se preocupou em disciplinar as relações sancionatórias em termos de normas gerais. O que encontramos são inúmeras regras esparsas que, em grande parte, beiram a inconstitucionalidade, quando não a infringe por descumprir os mandamentos constitucionais superiores. Por isso mesmo, este trabalho teve por objetivo mostrar que, com o diálogo entre os ramos jurídicos, é possível responder aos problemas concretos do direito sancionatório tributário com base em regras de direito civil ou penal já existentes. Desse modo, torna-se fundamental aprofundar o conhecimento tanto no subdomínio do direito tributário quanto no setor penal, de modo a sistematizar a matéria de acordo com o regime jurídico híbrido surgido da justaposição desses ramos do direito.

Analisando a norma sancionatória, perceberemos que a infração antecedente se constituirá de fato material (conduta, resultado e nexos causal), tipicidade e ilicitude ou antijuridicidade. Na conduta, tanto ação (Ex. declarar informações falsas) quanto omissão (Ex. não pagar na data aprazada) são valoradas e destinam-se a reforçar o comando da norma primária, seja em termos de obrigação principal quanto de deveres instrumentais. O dolo e culpa nem sempre são exigidos, uma vez que o direito tributário admite a responsabilidade objetiva. O resultado é a resposta negativa do sujeito passivo ao direito material do Fisco constituído na relação jurídica tributária principal. Nos ilícitos dos deveres instrumentais, o resultado é presumido pela lei. O descumprimento, em si mesmo, já é um *dano* ao Erário. O resultado, nesses termos, é relevante juridicamente,

dando-se por ocorrido para o ordenamento no momento da própria conduta, antecipadamente, salvo prova em contrário. Já nas obrigações principais, o resultado não é presumido e requer prova do Fisco de sua existência e validade.

Em ambos os casos, descumprimento de obrigação principal e acessória, o tipo requer a existência de um elemento fundamental: “tributo”. Sem ele, não há tipo infracional porque a conduta (ação ou omissão) pressupõe o seu complemento. Dessa forma, se o tributo inexistir – seja em razão de imunidade, isenção ou qualquer hipótese de não-incidência – o não-recolhimento é justificado pelo regime jurídico tributário e, logo, inexistirá infração cometida. Da mesma forma, quando se trata de tributo declarado inconstitucional em momento posterior pelo órgão judiciário competente.

O nexo causal é elemento que estabelece relação direta e imediata entre a conduta e o resultado. Em todos os casos de responsabilidade, contudo, não havendo nexo de causalidade, não há que se cogitar em responsabilidade, seja ela objetiva tributária, subjetiva tributária ou penal-tributária. No caso de responsabilidade subjetiva tributária ou penal-tributária, a relevância causal se acha limitada pelo elemento subjetivo do fato típico. Só pratica a conduta típica quem agiu com dolo/culpa, inclusive em relação ao resultado. Por isso mesmo, o exame do critério subjetivo do fato infracional e da infração no direito tributário requer um pensamento sistematizado da matéria para o fim de bem responder questões de fundo relacionado à titularidade do fato ilícito e de suas consequências, tocando temas complexos e divergentes tal como a justiça da responsabilidade solidária do grupo econômico.

A titularidade da infração remete o assunto ao tema das responsabilidades tributárias. O responsável tributário em sentido amplo possui dois deveres perante o ordenamento tributário: fiscal e de colaboração. A responsabilidade pode incluir: (i) débito relativo ao tributo (valor do principal); (ii) ônus e penalidades moratórias (juros, correção monetária e multas moratórias); e (iii) penalidades punitivas (multas punitivas e sanções penais). Nem sempre todos os tipos de responsabilidades previstas no CTN sofrerão repercussões dessas três ordens. Por

isso mesmo, é preciso pensar na incidência das multas de acordo com os preceitos do capítulo V do Título II do CTN, levando em conta especialmente a classificação das responsabilidades tributária em objetiva e subjetiva.

Ainda quanto ao elemento subjetivo, percebemos que um dos grandes desafios de ordem sancionatória é a adaptação desses conceitos à ficção da personalidade jurídica. Vimos que a vontade da sociedade combina os elementos formais e materiais. Na forma, seguirá o modo de formalização das decisões sociais, por ata registrada em Registro Civil ou Junta Comercial. No plano material, cumprirá verificar atos coerentes aos objetivos sociais.

Uma vez inexistindo a pessoa jurídica concretamente, sua vertente mais palpável se encontra apenas no âmbito do seu patrimônio. Trata-se de verdadeira ficção jurídica, uma vez que é realidade criada pelo direito para que se possa atingir determinados fins, sem correspondente realidade concreta (exceto quanto ao patrimônio). A autonomia patrimonial entre pessoa física (sócios) e pessoa jurídica está na base do direito empresarial e deve ser respeitado pela ordem tributária, na forma do art. 110 do CTN. Assim, cada agente deve responder por ato próprio, na forma como prescreve as regras de responsabilidades previstas no art. 134, 135, 136 e 137 do CTN.

No âmbito das infrações, cada agente responde por ato próprio, independentemente de o contexto ensejar mais de uma responsabilidade. Contudo, para que esta imputação ocorra, é fundamental que os atos praticados sejam pelos sócios, seja pela pessoa jurídica, estejam tipicamente caracterizados no caso concreto, restando provado cada um dos requisitos típicos da norma.

Nesses termos, a imputação das sanções às pessoas físicas que compõem a sociedade só deve ocorrer quando existentes os elementos concretos que caracterizam as hipóteses do art. 50 do CC/02, isto é: *conduta abusiva*, com *desvio de finalidade* ou em face da *confusão patrimonial*. Para tanto, o Fisco deverá provar esses fatos e o elemento subjetivo compositivo do tipo. Inexistindo essas provas, o auto de infração deve ser rechaçado. Com base nesses parâmetros da lei civil, interpretada para fins tributários ao modo do art. 110 do CTN, a dissolução

irregular da sociedade empresária não figura como causa necessária e suficiente (i) para a responsabilidade tributária dos sócios, na forma do art. 135 do CTN, (ii) para a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, ao modo do art. 50 do Código Civil, e (iii) para o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente. Assim, para que haja imputabilidade do corpo diretivo da pessoa jurídica, o art. 135 do CTN exige da pessoa física poder de mando, participação direta no ato ilícito (dissolução irregular da empresa), existência como sócios no momento da ilicitude, etc. São pressupostos lógicos do fato infracional, devendo estar presentes e serem avaliados pelo fiscal quando da imputação normativa dessas sanções às pessoas físicas.

É no conseqüente da norma sancionatória que encontramos as penalidades em direito tributário. Em analogia ao direito penal brasileiro, percebemos que também as penas punitivas em direito tributário, pecuniárias ou não, possuem caráter de retribuição geral, para a sociedade, e especial, para o autor da infração, além de atuar de forma preventiva (geral e especial) para fins de garantir a estabilização das expectativas sociais.

Ainda que as expressões sobre multas não sejam as mais adequadas, perceberemos que as multas são compreendidas em dois grandes grupos: moratórias e punitivas. No campo moratório, a multa tem por função indenizar o Estado pela demora no pagamento. Aplica-se a estas penalidades os limites de direito civil. Já no setor punitivo, comparecem inúmeras outras formas de multas, cuja classificação observa a obrigação tributária infringida e demais elementos juridicamente relevantes como conduta dolosa e reiteração. Nos casos punitivos, o regime jurídico deve encontrar parâmetros nas normas de direito penal. A multa de ofício refere-se ao descumprimento da obrigação principal. A multa isolada incide em face da inobservância dos deveres instrumentais. Esses dois casos são chamados de tipos fundamentais. A partir deles, surgem os tipos derivados, de onde tiramos as multas agravadas, em razão de reincidência das infrações já sancionadas pelas multas isoladas ou de ofício, e as qualificadas, pela presença do

elemento subjetivo dolo e, por consequência, de sua tipificação também no direito penal.

Ao lado das penas pecuniárias, outras sanções não-pecuniárias se fazem presentes, tais como apreensão de mercadorias e perdimento de bens. Também nesses casos, os limites constitucionais e legais devem ser observados, até porque são atos administrativos vinculados. A apreensão de mercadorias somente é admissível para que se apure o *quantum* devido e o impute a alguém, ou seja, até que se identifique o sujeito passivo da relação tributária e lavre-se o auto de infração. Feita a prova da posse legítima das mercadorias, devem ser estas liberadas. Do contrário, estará caracterizado o uso da apreensão com instrumento coercitivo na cobrança de tributo, configurando sanção política. Voltaremos ao assunto mais adiante. A pena de perdimento é pena extrema e só é aplicável em situações extremas que mereçam esse tipo de intervenção, justamente porque existe um interesse público a se sobrepor o direito de propriedade do contribuinte (segurança, saúde, etc). Deve se ater aos princípios da tipicidade, do não-confisco, da individualização da pena e da proporcionalidade. Nessa linha, verifica-se que o perdimento é desproporcional à conduta ilícita qualificada.

Conhecida a norma sancionatória, o passo subsequente é conhecer o seu fundamento de validade, isto é, as regras de competência que estão ao seu entorno. No tocante a estas normas de estrutura, percebe-se que as diferentes funções da sanção exigem mais do que competência tributária (formal). O fundamento de validade da instituição de uma multa deve observar, ainda, o caráter regulatório e extrafiscal (material) desta. Toda multa, em face da sua *ratio legis preventiva*, é norma indutora que se utiliza do contexto tributário para reforçar um determinado comportamento. Logo, *toda multa é norma de indução*, estimulando os contribuintes a cumprir, ou não, a hipótese prevista no direito material tributário. Sendo assim, conclui-se que toda multa, na competência legislativa formal, possuirá um tanto de fiscalidade e outro de extrafiscalidade em face de suas múltiplas funções já estudadas neste trabalho.

Descabe ao legislador, ainda, delegar essa tipificação ao executivo, por via de Decreto, Portarias ou outros instrumentos secundários. As multas devem estar plenamente caracterizadas na lei tanto no aspecto do antecedente quanto de seu conseqüente. E mesmo a lei possui limites em face às regras constitucionais e às normas gerais de direito tributário. Nem mesmo a lei poderia prever conseqüências diversas da que dispõe o art. 138 CTN, imputando ao contribuinte, por exemplo, multa moratória exonerada pela regra geral.

Já a competência administrativa na imposição das sanções fiscais encontra limitações formais (ou procedimentais) e materiais (ou no plano do conteúdo). O procedimento, mais do que uma sucessão de atos, exige uma série de informações relevantes para que não só o devido processo seja garantido, mas também a tipicidade da norma sancionatória seja realizada. A inobservância das regras gerais estabelecidas nos arts. 142 e 149 do CTN e Arts. 9º e seguintes do Decreto n. 70.235/72 torna o ato administrativo inválido, não subsistindo as penas pecuniárias e não pecuniárias impostas.

Compõe ainda o fundamento de validade da norma sancionatória os princípios superiores do sistema. A CF/88 trouxe uma série de inovações dentre as quais podemos considerar a constitucionalização do direito tributário sancionatório. Disso resulta que o poder de punir não é ilimitado ou absoluto, devendo na imposição das sanções considerar todas as implicações dos princípios constitucionais tributários.

Fato típico e relação sancionatória devem manter coerência com a ordem constitucional. Os princípios estabelecidos na Carta Maior se dirigem de diferentes modos tanto ao antecedente quanto ao conseqüente da referida norma, de modo a conformar não só os limites da prescrição, como também os próprios sentidos em direito admitidos para tais figuras jurídicas.

Como primeiro corolário, a legalidade é pressuposto do sistema jurídico como um todo, sob seu aspecto de direito material-tributário e sancionatório. E não poderia ser diferente pois cumpre à lei o lugar por excelência da constituição da realidade jurídica. O princípio põe em evidência os limites da atividade do

Poder Legislativo na criação das sanções, e do Poder Executivo, na figura da Administração Pública, ao positivá-las no caso em concreto. E quanto a esta última, relevemos que cabe ao Fisco ter este cânone sempre em vista para legitimar os atos sempre vinculados à esfera tributária.

Da legalidade decorrem os preceitos da tipicidade. No campo das multas, encontram-se os tipos fundamentais (*multas de ofício e multas isoladas*) e os tipos derivados (*multas qualificadas e multas agravadas*), na medida em que extrapolam o tipo fundamental, trazendo circunstâncias (dolo e reiteração) que envolvem o fato típico na forma de qualificadoras ou causas de aumento de pena. Significa dizer que derivam do tipo básico (de ofício e isolada), apresentando-se com especificações dependente, decorrente de adições de certos elementos, tornando-se tipos privilegiados, agravados ou qualificados.

Dessas premissas, resulta que tipicidade, tipo penal, fato concreto e tipo do injusto são conceitos distintos, porém, inter-relacionados. Enquanto a tipicidade qualifica o ato de subsunção, procedendo a adequação típica; o tipo penal é a descrição abstrata. Já o fato concreto ou fato material é o que o direito penal entende por *corpus delicti* e que, neste estudo, será compreendido como a realidade fática (evento) a ser comprovada pela Autoridade Fiscal na imputação das penalidades. Finalmente, o tipo do injusto é o desvalor da ação ou do resultado, reunindo os elementos que fundamentam o injusto específico de uma figura de infracional. Como já vimos, o típico não é a razão de ser do injusto, mas sim o que o concretiza e assinala.

Como se depreende dos elementos do tipo, a hipótese jurídica da multa, compondo o antecedente da norma tributária sancionatória, é situação definida em lei como “necessária e suficiente” à ocorrência típica, na linha como preceitua o art. 114 do CTN para a obrigação tributária principal. Sua importância é fundamental na medida em que figura como previsão genérica, servindo de modelo educativo e repressivo para os jurisdicionados e, ao mesmo tempo, de limite à atividade vinculada do Estado em punir essas condutas.

A partir do modelo (tipo), no âmbito de suas igualdades, os casos devem ser tratados de forma equânime. Essa é garantia de todos perante o sistema jurídico. E o tipo funciona nessa toada, determinando, de modo objetivo, os elementos juridicamente relevantes afim de que não sobre muito mais espaço para o desvirtuamento da regra ao se expedir as normas individuais e concretas pelos aplicadores do direito.

O juízo de valor (desvalor ou desaprovação) da conduta, como vimos, é a primeira exigência emanada da tipicidade material (ou normativa). Não há desaprovação da conduta quando o risco proibido criado é insignificante. E tal como a subdivisão aplicada ao critério imputação objetiva, a insignificância também pode se dar em relação à conduta ou ao resultado. A reprovabilidade da conduta é, pois, instrumento de individualização que evita sancionar fatos típicos irrelevantes ou insignificantes, através da valorização da conduta em termos materiais.

Bem, a lei não trouxe critérios firmes, enumerados taxativamente. Mas a aplicação do princípio da insignificância tem se dado criteriosamente, a partir de uma interpretação da ordem jurídica pelo judiciário, enumerando requisitos originários da experiência dos Tribunais em um verdadeiro retrato de uma política judiciária bem construída (conduta minimamente ofensiva; ausência de periculosidade social da ação; reduzido grau de reprovabilidade do comportamento dos autores e lesão jurídica inexpressiva). Há que se considerar que o próprio princípio da insignificância não está positivado na Constituição. Ele também é fruto dessa política judiciária, cada vez mais alinhada aos ditames maiores do Texto Magno. Para fins de aplicação do princípio constitucional (implícito) da insignificância nas multas, a presença concreta dos quatro requisitos deve se fazer presente no caso.

A regra interpretativa do “in dubio pro reo” é norma processual e fundamenta-se, pois, no princípio da presunção de inocência. Traz à acusação toda a carga probatória do ilícito. À defesa, incumbe à prova de excludentes de ilicitude e culpabilidade, quando existentes. Já a demonstração do fato e da culpa é dever

integral da acusação e sua prova deve ser cabal, de modo que, na dúvida, prevalece a inocência presumida pela lei. Em sendo assim, para a caracterização do ilícito e imputação de suas responsabilidades, cumpre à acusação provar, além de qualquer dúvida razoável, o fato delituoso e a culpa do acusado.

No tocante à aplicação da analogia na interpretação dos tipos infracionais em direito tributário, o instituto deve ser interpretado com maior rigor e de duas formas: vedação do uso da analogia para penalizar ou agravar e admissibilidade da analogia para beneficiar o contribuinte. O que se impõe expressamente no parágrafo 1º do art. 108 do CTN para tributos, muito mais deve ser considerado para as sanções fiscais. Tanto é assim que o legislador ao não citar expressamente as multas no parágrafo 1º do art. 108 do CTN pressupõe que é inerente à legalidade e tipicidade das sanções a vedação ao emprego da analogia, imposição esta implícita no texto.

A máxima de que ninguém poderá ser punido mais de uma vez por uma mesma infração permanece íntegra no direito tributário. Determinadas situações fáticas, cuja conduta gera múltiplas consequências, ensejando fervorosos debates sobre a aplicação, cumulativa ou não, dessas normas. É o caso da incidência concomitante de multa de ofício e isolada ainda que a conduta seja uma só. A questão é resolvida de duas formas, a depender dos modos de incidência do tributo em questão. A primeira solução se dá no âmbito do antecedente da norma, aplicando-se o princípio da consunção ou da absorção. Entende que, em face progressão delituosa, o delito-meio é absorvida pelo delito-fim, realizando-se um só ilícito. A segunda forma de resposta está no campo do consequente, compreendendo o problema sob o aspecto da regra dos concursos de crimes na determinação das penas. Aplica-se a pena mais grave acrescida de 1/3 a 1/2 (concurso formal) ou até 2/3 (crime continuado). Sob qualquer desses pontos de vistas, será incabível a duplicidade das multas sob pena de sancionar duas vezes o mesmo fato.

Os princípios constitucionais da propriedade privada e da capacidade contributiva proíbem exageros, mantendo conexão direta com a noção maior de

razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco que veremos mais adiante. Ao cobrar uma multa, o fisco não pode ser irrazoável. Assim como o tributo não pode ser usado para retirar todos os bens do contribuinte ou inviabilizar o exercício de atividade econômica, a multa, na mesma linha, deve limitar-se às funções de ressarcir ou de punir. A multa, nessa linha, não pode ser confiscatória. Mesmo que o enunciado constitucional, quanto ao princípio do não-confisco, refira-se expressamente a tributo, no âmbito dos direitos individuais é assegurado o direito de propriedade e esta deve ser protegida. Na mesma linha, a despeito do princípio do não confisco ser de impossível delimitação em termo abstrato, no plano concreto, ele é perfeitamente determinável. E é tomando em consideração as informações do caso submetido à análise ao aplicador do direito que será possível, finalmente, saber se estamos diante de uma situação confiscatória ou não. Nas multas punitivas, já se definiu que o critério da situação concreta a ser tomado como limite objetivo ao cumprimento do não-confisco nas multas é o valor da obrigação principal, teto ou valor máximo a ser admitido na multa. Já nas multas moratórias, este percentual foi definido a 20% sobre o valor principal devido.

Nessa visão constitucional do tema, devemos considerar o direito intertemporal das multas, aplicando-se ao fato típico a lei vigente no momento em que ocorre os elementos objetivos da conduta, ainda que o tempo do resultado dela seja outro. E a lei aplicável deve ser anterior a este marco temporal da conduta do fato típico sancionado pelo direito tributário, ou seja, deve ter sido publicada e estar em vigor no momento em que a ação ou omissão ocorra. Esse é o direito intertemporal exigido no campo das ilicitudes. Compara-se a data da publicação da lei que sanciona e a data da ação ou omissão ilícita praticada pelo sujeito passivo. Se a lei for anterior ao segundo marco, a anterioridade está cumprida, aplicando-se esta lei. Caso contrário, a lei nova não pode alcançar fatos já acontecidos.

Da mesma forma, nos casos de prolongamento da atividade no tempo, por ilícitos permanentes ou continuados, a teoria da atividade permanece, devendo-se aplicar a lei mais grave ao ilícito continuado ou permanente se a sua vigência é anterior à cessação da continuidade ou da permanência.

No campo da ilicitude, a irretroatividade é configurada no artigo 5º, inciso XL, da CF/88: “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”. A Carta Maior enaltece neste enunciado as duas grandes ideias existentes no campo da ilicitude: Irretroatividade da lei penalizadora (1ª parte) e retroatividade da lei despenalizadora (2ª parte).

A irretroatividade da “lex gravior” é um direito subjetivo de liberdade (art. 5, XXXVI e XL), de segurança jurídica e de estabilidade. Na irretroatividade da lei penalizadora, a prescrição se dirige tanto ao legislador, como vedação em ditar regra para sancionar fato passado ou majorar penas já aplicadas; quanto ao aplicador, que não pode fazer incidir a nova norma sobre fatos pretéritos.

O limite temporal se volta também para a hipótese para a consequência sancionadora. No fato antecedente, impede a qualificação jurídica de fatos ocorridos antes do início da vigência da lei sancionadora que os houver instituído ou qualificado. Na consequência, garante a inalterabilidade do direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, impedindo que as penas já aplicadas sejam agravadas.

Agora outra lógica vigora quando a regra beneficia o infrator. Em resumo, a lei mais benéfica no campo dos ilícitos fiscais é retroativa, extra-ativa e ultrativa. Na retroatividade mais benigna, a lei nova se aplica no que favorecer o agente até mesmo já havendo condenação transitada em julgado.

Se a conduta é lícita perante o ordenamento jurídico, lícito será o resultado, ainda que ocorra sob a eficácia da lei nova que o qualifica como fato típico. Mesmo que a ação ocorra durante a “vacatio legis” e o resultado após a entrada da lei em vigor, a solução será a mesma: o fato se considera cometido ao tempo da lei antiga, que não o considera crime, aplicando-se o princípio da reserva legal.

No campo do elemento subjetivo, as noções de pessoalidade do fato e das penas devem ser consideradas nas diferentes espécies de responsabilidades triutárias associadas aos mandamentos gerais sobre o tema no direito penal. Ademais, as considerações levaram a conclusões diferentes no que tange às multas moratórias e às multas punitivas. No tocante à mora, a responsabilidade objetiva

prevista no art. 134 do CTN admite que estas sejam passadas a terceiros. No parágrafo único do art. 134 do CTN, a referida solidariedade limita-se, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. Alinha-se, pois, ao inciso XLV do artigo 5º da CF/88. Ou seja, apenas as multas moratórias, objetivas, são passíveis de serem imputadas a estes agentes enumerados no caput do art. 134 do CTN, sendo inadmitida a aplicação de multas punitivas em qualquer um de seus gêneros (de ofício, isolada, qualificada ou agravada). É excepcional, portanto, a possibilidade de imputar responsabilidade de caráter punitivo às pessoas referidas no art. 134 do CTN, *salvo disposição em lei em contrário*. E cabe repisar não ser qualquer lei ordinária, mas norma de mesmo nível hierárquico que o artigo 134 do CTN: recepcionado pela Constituição de 88 como norma geral (CF, 146, III). Dito em outras palavras, apenas Lei complementar poderá disciplinar a imputação de multa punitiva aos agentes do art. 134 do CTN.

Nas penas punitivas, a responsabilidade sempre é pessoal ao agente infrator. Tal regra é inafastável no momento da aplicação da norma sancionatória e é amplamente reconhecida pelos Tribunais administrativos. A presença da personalidade na identificação do fato e imposição da pena é exigência constitucional ao intérprete autêntico no momento mesmo da subsunção do fato à norma. Passada esta etapa, a multa punitiva torna-se um passivo da empresa. Esta, ao ser sucedida, transferirá para o sucessor ativo e passivo, dentre os quais encontram-se os débitos relacionados às infrações subjetivas. Todavia, no instante da sucessão, a personalidade não mais se impõe, uma vez que a transferência patrimonial, neutra e objetiva, torna irrelevante a origem desses débitos. Ocorre apenas a transferência patrimonial pura e simples. Cumpre dizer que isso não poderia ser diferente pois, caso contrário, a sucessão seria uma técnica de planejamento tributário, cujo intuito seria “zerar” os débitos de cunho sancionatório punitivo. E ao zerar estes valores com a sucessão, traria um benefício fiscal justamente para o sujeito infrator merecedor da reprimenda, contrariando a “ratio legis” da própria norma punitiva.

Para saber a quem será imputada a infração, será importante averiguar o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados em lei para cada uma das condutas imputadas ao contribuinte e à fonte-pagadora.

Dito de outro modo, também a pena é personalíssima. Deve incidir de *forma pessoal e exclusiva* no agente praticante da conduta e que deu causa ao resultado. A individualização se dá não somente no tocante a tipificação dos elementos abstrato da hipótese criminal e suas consequências, como também na sua determinação concreta em sentença e, ao final, no momento de sua execução.

Toda atuação do Estado em que o contribuinte encontrar-se-ia coagido a quitar a pendência sem poder questionar o passivo configura sanção política. Estas situações são muito frequentes no ambiente das multas. É comum observar do Fisco a imposição de formas de cobrança indireta, na medida em que aproveita de outras situações, em princípio, não relacionadas com o fato gerador do tributo a ser cobrado para fazer coagir o contribuinte a pagar o valor em atraso. O poder de polícia é exercido, portanto, para o fim de reforçar a arrecadação tributária e não mais para assegurar os interesses públicos que estão por detrás dessa competência. Lembrando: o poder de polícia existe com a finalidade de fazer cumprir interesses supra-individuais existentes por detrás de determinadas atividades particulares e não aos interesses do próprio Erário em arrecadar.

Sanção política as diferentes formas de meio coercitivo de cobrar tributo usado pelo Fisco, alheias à técnica do lançamento. Sabemos que a toda atividade da Administração Pública incide o princípio ontológico de direito público segundo o qual compete ao Estado tudo aquilo que estiver previsto em lei, sendo vedado tudo o que lá não estiver regulado. É desse ditame maior que decorrem os princípios da moralidade administrativa, imparcialidade, igualdade, legalidade e vinculação à lei. Sanção política, assim, é providência restritiva de direito, complicadora ou mesmo impeditiva da atividade empresarial do contribuinte para forçá-lo ao adimplemento dos débitos em que se permita qualquer discussão. É prática contrária aos direitos fundamentais dos contribuintes, ferindo garantias

como livre exercício do trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º, XIII), da atividade econômica (CF, art. 170, parágrafo único) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV).

Mas, nem sempre essa competência acontece de forma lícita na prática. Muitas vezes, o interesse público teleológico não é a regulação da atividade dos particulares em benefício comum e, sim, a prática de atos de polícia, aplicando-se sanções pecuniárias ou não-pecuniárias para o fim de forçar o contribuinte a quitar outros débitos com a Fazenda, débitos estes que na grande maioria das vezes sequer guardam qualquer relação com a atividade, em tese, fiscalizada. Daí surgem os *desvios de finalidade* dos atos de polícia em meio tributário, com objetivo de cominar o pagamento de tributos de débitos em atraso, ainda que discutidos em processo administrativo e/ou judicial.

As sanções políticas são identificadas quando presentes: exercício de poder de polícia, em lei ou em ato de sua aplicação; com desvio de finalidade; fazendo exigir valores referentes a fatos geradores diferentes da situação ensejadoras do exercício do poder de polícia; mediante impedimento do contribuinte em insurgir-se contra os valores cobrados em atraso; pela prática de atos constritivos às garantias da livre iniciativa, livre concorrência, etc. A presente definição reforça que, ao tratar da sanção política, necessariamente estamos diante do exercício de uma atividade de polícia, de fiscalização da administração pública, mediante expedição de atos concretos constritivos da liberdade dos contribuintes. Esse poder de polícia é exercido mediante desvio de finalidade, pois, justamente, o que se quer não é a regulação de certas atividades dos contribuintes em prol de um interesse público subjacente, mas, sim, mediante constrição, forçar o contribuinte a quitar seus débitos com a Administração pública, *custe o que custar*. Aí se faz o desvio da finalidade, e, como tal, é desvio de poder, ensejando situação inválida, lei inconstitucional ou ato nulo. Sanção política, assim, é providência restritiva de direito, complicadora ou mesmo impeditiva da atividade empresarial do contribuinte para forçá-lo ao adimplemento dos débitos em que se permita qualquer discussão. É prática contrária aos direitos fundamentais dos

contribuintes, ferindo garantias como livre exercício do trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º, XIII), da atividade econômica (CF, art. 170, parágrafo único) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV).

Com base nestas conclusões, verificamos mais uma vez a importância de uma análise integrada do direito para o fim de constituir regras gerais de aplicação das multas capazes de darem respostas amadurecidas e seguras à pluralidade das situações concretas.

**RESUMO**

O tema das multas tributárias vem ganhando enorme repercussão seja pela quantidade de autuações que os sujeitos passivos vêm sofrendo, seja pela complexidade da matéria associada à ausência de normas gerais em direito tributário sobre o tema. Este trabalho tem por objetivo estabelecer os conceitos fundamentais sobre as multas para o fim de determinar o seu regime jurídico geral. Com base em analogias a outros ramos do direito, tal como o civil para as multas moratórias ou como o penal para as multas punitivas, buscou-se traçar as regras gerais e os limites específicos para cada uma dessas espécies sancionatórias. E tudo isso foi feito observando as normas vigentes desses sub-ramos do direito e à farta jurisprudência já existentes. Sendo assim, a aproximação feita entre essas matérias jurídicas correlatas propiciou conclusões inovadoras ao serem consideradas nas multas de direito tributário, porém com base em exegeses já amadurecidas pelos Tribunais ao aplicarem essas regras em seus respectivos ramos.

Multas tributárias; Multa de mora; Multa punitiva; Conceitos fundamentais; Regime jurídico.

**SUMMARY**

The theme of fines tax have gain a huge importance from on side because of the quantity of fines being imposed and from the other side because of the complexity of the theme associate with the lank of general rules about it in Tax's Law. This study aimes to establishing the basic's concepts about fines to finally provide his general legal regime. With analogies made in other areas of law, such as the civil's law for moratorie's fines or such as the criminal's law for punitive fines, this study has the purpose to draw the general's rules and the specific's limits for each of these sanctions species. And all this was made observing the law and jurisprudence already existing into these sub-branches. From those approaches among these related legal sub-branches of the law system, this work could reach some conclusions that innovative the theme of fines tax law considering existent law and based in matured interpretations by the Courts when applying these rules in their respective branches.

Tax fines; Penalty for late payment; Fine punitive; Concepts Fundamentals; legal regime.

## RÉSUMÉ

Le thème des amendes sur l'impôt a gagné énorme importance, soit par la quantité de pénalités imposés sur le contribuable soit par la complexité du thème associées par l'absence de normes générales en droit fiscal sur le sujet. Ce travail a eu par objectif établir les concepts fondamentaux à propos des amendes afin de déterminer son régime juridique général. Avec des analogies fondées sur d'autres domaines du droit, comme le civile pour les amendes sur paiement tardif ou le pénal pour les amendes punitives, cet étude a eu pour objectif obtenir les règles générales et les limites spécifiques pour chacune de ces espèces de sanctions. Et tous ça a été faite en observant les normes en vigueur de ces sous-branches du droit et la jurisprudence déjà existante. Cet approche de ces questions juridiques conduit a des conclusions nouvelles pour le thème des amendes appliquées dans le droit fiscal, toutefois basé sur des exégèses déjà murcies par les tribunaux qui les appliquent dans leurs branches respectives.

Amendes fiscales; Pénalité pour paiement tardif; Sanction punitive; Concepts Fondamentaux; régime juridique.

**BIBLIOGRAFIA**

AGUIAR DIAS, José de. Da responsabilidade civil, 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1994.

ALEXY, Robert. La teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

Anteprojeto do novo Código de Processo Penal e a importância de sua exposição de motivos. Boletim IBCCRIM. São Paulo, ano 18, Ed. Especial, ago/2010.

ATALIBA, Geraldo. Curso de especialização em Direito Tributário (Aulas e Debates). In ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coords.). VI *Curso de especialização em direito tributário – Notas taquigráficas das aulas e debates*. V. São Paulo, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BADARÓ, Gustavo Henrique. Direito Processual Penal. Tomo I. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 7ª. ed., 1997, p.564.

BANDEIRA DE MELLO, CELSO ANTÔNIO. *Discricionariedade e Controle Judicial*. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2003.

BARROSO, Luís Alberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 141.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BELING, Ernest von. *Esquema de derecho penal: la doctrina del delito-tipo*. Buenos Aires: Depalma, 1944.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade das sanções políticas tributárias no estado de direito: violação ao substantive due process of Law. In: ROCHA, V. DE O. *Grandes Questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal: Parte Geral*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1.

BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. 3a ed. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação cível n° 1.0024.10.148765-0/001-MG. Apelante: Roma Automoveis Serv LTDA e outros. Apelado: Estado de Minas Gerais e outros. Relator: Desembargador RAIMUNDO MESSIAS JÚNIOR, Belo Horizonte, 05 de agosto de 2014. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Apelação cível n° 1.0024.10.204654-7/001-MG. Apelante: Vale S.A. e outros. Apelado: Estado de Minas Gerais e outros. Relator: Desembargador AFRÂNIO VILELA, Belo Horizonte, 24 de fevereiro de 2015. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Apelação cível n° 20130110793949-DF. Apelante: Construtora Andrade Gutierrez S.A e Distrito Federal. Apelado: Construtora Andrade Gutierrez S.A. e Distrito Federal. Relator: Desembargador JAMES EDUARDO OLIVEIRA. Distrito Federal, 29 de abril de 2015. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação cível n° 70062259734-RS. Apelante: Alessio Antonio Durante. Apelado: Estado do Rio Grande do Sul. Relatora: Desembargadora LAURA LOUZADA JACCOTTET. Porto Alegre, 19 de dezembro de 2014. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Goiás. Apelação cível n° 446268-87.2008.8.09.0051-GO. Apelante: Banco Finasa BMC S.A.. Apelado Município de Goiânia. Relatora: Desembargadora ELIZABETH MARIA DA SILVA. Goiânia, 15 de janeiro de 2015. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Agravo de Instrumento n° 0032675-60.2014.4.01.0000-DF. Agravante: Nova Brasília Distribuidora de Bebidas LTDA e Outros (as). Agravada: União (PFN). Relator: Desembargador Federal NOVÉLY VILANOVA. Brasília, 14 de novembro de 2014. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n.103, p.558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Apelação cível n° 0033244-12.2014.4.01.9199-MG. Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Diego Pedro Won Kim. Relator: Juiz Federal RAFAEL PAULO SOARES PINTO. Minas Gerais, 14 de abril de 2015. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3. Região). Apelação cível n° 220475/SP. Apelante: Velox Importadora e Exportadora LTDA. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal LAZARANO NETO. São Paulo, 27 de agosto de 2009. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL, Tribunal Regional Federal (1. Região). Agravo de Instrumento n° 0049266-97.2014.4.01.0000-BA. Agravante: Tango Bravo Maritime LTDA. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal REYNALDO FONSECA. Brasília, 18 de novembro de 2014. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). Apelação cível n° 5017224-40.2012.404.7001-PR. Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Agrícola Jandelle S.A. Relator: Juiz CARLOS EDUARDO THOMPSON FLORES LENZ. Porto

Alegre, 26 de novembro de 2013. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (1. Região). Apelação cível n° 0022345-43.2000.4.01.9199-GO. Apelante: Auto Posto Humaita LTDA. Apelado: Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Federal LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA. Brasília, 23 de novembro de 2010. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (5. Região). Apelação cível n° 400.584/RN. Apelante: Fazenda Nacional e Medeiros S.A. Indústria e Comércio. Apelado: Fazenda Nacional e Medeiros S.A. Indústria e Comércio. Relatora: Desembargadora Federal AMANDA LUCENA. Recife, 14 de outubro de 2008. **Lex:** jurisprudência do STJ e Tribunais Regionais Federais, São Paulo, v. 10, n. 103, p. 558-562, mar. 1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.218.222/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 04 novembro 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201001956582&dt\\_publicacao=10/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001956582&dt_publicacao=10/09/2014) >. Acesso em 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 834.267/AL – Alagoas. Relator: Ministra ELIANA CALMON. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 16 outubro 2008. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200600667278&dt\\_publicacao=10/11/2008](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600667278&dt_publicacao=10/11/2008) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.371.128/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 10 novembro 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201300497558&dt\\_publicacao=17/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.508.500/SP – São Paulo. Relator: Ministro OG FERNANDES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 06 agosto 2015. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201403352385&dt\\_publicacao=21/08/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201403352385&dt_publicacao=21/08/2015) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.455.490/PR – Paraná. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 26 agosto 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401212506&dt\\_publicacao=25/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401212506&dt_publicacao=25/09/2014) >. Acesso em 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.354.536/SE - Sergipe. Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 26 março 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201202466478&dt\\_publicacao=05/05/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201202466478&dt_publicacao=05/05/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.354.536/SE - Sergipe. Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 26 março 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201202466478&dt\\_publicacao=05/05/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201202466478&dt_publicacao=05/05/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.218.319/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 26/08/2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201001958553&dt\\_publicacao=02/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001958553&dt_publicacao=02/09/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.471.701/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 26 agosto 2014. Disponível em: <

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401884602&dt\\_publicacao=01/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401884602&dt_publicacao=01/09/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.240.005/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministra ELIANA CALMON. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 05 novembro 2013. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201100421311&dt\\_publicacao=17/09/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201100421311&dt_publicacao=17/09/2013) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.471.701/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 26 agosto 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401884602&dt\\_publicacao=01/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401884602&dt_publicacao=01/09/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 737.506/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro LUIZ FUX. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 15 fevereiro 2007. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200600098624&dt\\_publicacao=08/03/2007](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600098624&dt_publicacao=08/03/2007) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial n° 1.218.859/ES – Espírito Santo. Relator: Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 27 novembro 2012. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201001985412&dt\\_publicacao=03/12/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001985412&dt_publicacao=03/12/2012) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n° 299.185/SP – São Paulo. Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 09 setembro 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201401734255&dt\\_publicacao=25/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201401734255&dt_publicacao=25/09/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.496.354/PR – Paraná. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. **Pesquisa de Jurisprudência**,

Acórdãos, 17 março 2015. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201402967297&dt\\_publicacao=24/03/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402967297&dt_publicacao=24/03/2015) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 215.655/PR – Paraná. Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 18 setembro 2003. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=199900449576&dt\\_publicacao=20/10/2003](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=199900449576&dt_publicacao=20/10/2003) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 592.007/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 16 dezembro 2003. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200301603013&dt\\_publicacao=22/03/2004](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200301603013&dt_publicacao=22/03/2004) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.218.222/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 04 novembro 2014. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201001956582&dt\\_publicacao=10/09/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201001956582&dt_publicacao=10/09/2014) >. Acesso em 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.528.524/PE – Pernambuco. Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 18 agosto 2015. Disponível em: <  
[http://www.stj.jus.br/SCON/servlet/BuscaAcordaos?action=mostrar&num\\_registro=201500806622&dt\\_publicacao=28/08/2015](http://www.stj.jus.br/SCON/servlet/BuscaAcordaos?action=mostrar&num_registro=201500806622&dt_publicacao=28/08/2015) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n° 21.489/SE – Sergipe. Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 12 setembro 2006. Disponível em: <  
[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200600374586&dt\\_publicacao=09/10/2006](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200600374586&dt_publicacao=09/10/2006) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário no Mandado de Segurança n° 22.678/SE – Sergipe. Relatora: Ministra ELIANA CALMON. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 27 fevereiro 2007. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200601838664&dt\\_publicacao=13/04/2007](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200601838664&dt_publicacao=13/04/2007) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.125.188/MT – Mato Grosso. Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 18 maio 2010. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200900342933&dt\\_publicacao=28/05/2010](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900342933&dt_publicacao=28/05/2010) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n° 976.127/SP – São Paulo. Relatora: Ministra ELIANA CALMON. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 09 setembro 2008. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200701805964&dt\\_publicacao=07/10/2008](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701805964&dt_publicacao=07/10/2008) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 665.320/PR – Paraná. Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 19 fevereiro 2008. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200400840222&dt\\_publicacao=03/03/2008](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400840222&dt_publicacao=03/03/2008) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.073.846/SP – São Paulo. Relator: Ministro LUIZ FUX. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 25 novembro 2009. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200801547612&dt\\_publicacao=18/12/2009](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801547612&dt_publicacao=18/12/2009) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n° 1.287.408/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 02 maio 2013. Disponível em: <

[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201102513850&dt\\_publicacao=16/05/2013](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201102513850&dt_publicacao=16/05/2013) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento n° 1.227.604/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro OG FERNANDES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 09 outubro 2012. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200901419056&dt\\_publicacao=31/10/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200901419056&dt_publicacao=31/10/2012) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n° 1.335.688/PR – Paraná. Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 04 dezembro de 2012. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201201537730&dt\\_publicacao=10/12/2012](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201201537730&dt_publicacao=10/12/2012) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n° 13.884/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 18 agosto 2011. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201101263357&dt\\_publicacao=08/09/2011](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201101263357&dt_publicacao=08/09/2011) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.276.956/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro ARI PARGENDLER. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 04 de fevereiro de 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201102149653&dt\\_publicacao=13/02/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201102149653&dt_publicacao=13/02/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.448.678/SC – Santa Catarina. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 12 agosto 2014. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201400851648&dt\\_publicacao=19/08/2014](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201400851648&dt_publicacao=19/08/2014) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal n° 516/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro AYRES BRITTO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 27 setembro 2010. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28516%2E%29&pagina=1&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jmcewqe> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 388.247/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 25 fevereiro 2003. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28388247%2E%29&pagina=1&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jk9y3up> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n° 727.872/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 28 abril 2015. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28727872%2E%29&pagina=1&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zqouxoh> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 3151-1/MT – Mato Grosso. Relator: Ministro CARLOS BRITTO. **Pesquisas de Jurisprudências**, Acórdãos, 08 junho 2005. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%283151%2E%29&pagina=1&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/goffnht> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 3330/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro AYRES BRITTO. **Pesquisa de**

**Jurisprudências**, Acórdãos, 03 maio 2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%283330%2E%29%28%40JULG+%3D+20120503%29&base=baseAcordaos&url=Error> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 2.137/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 11 abril 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282137%2E%29%28%40JULG+%3D+20130411%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hwavyjt> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 796.939/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 29 maio 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28796939%2E%29%28%40JULG+%3D+20140529%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/gpgtnzc> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 99.436/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro ALDIR PASSARINHO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 14 setembro 1984. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2899436%2E%29%28%40JULG+%3D+19840914%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z2r67vg> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 123.032/PR – Paraná. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 05 agosto 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28123032%2E%29%28%40JULG+%3D+20140805%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/8wv8v8v> >.

32%2ENUME%2E+OU+123032%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/joeg3t2 >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 118.359/PR – Paraná. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 05 novembro 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28118359%2ENUME%2E+OU+118359%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zgk8n3j> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 112.597/PR – Paraná. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 18 setembro 2012. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28112597%2ENUME%2E+OU+112597%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20120918%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hs4u2yp> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 89.501/GO – Goiás. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 12 dezembro 2006. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2889501%2ENUME%2E+OU+89501%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20061212%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zwjsje9> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n° 116.254/SP – São Paulo. Relatora: Ministra ROSA WEBER. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 25 junho 2013. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28116254%2ENUME%2E+OU+116254%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20130625%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jq8vqr2> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 28.638/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 15 outubro 2013, Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2828638%2E%29%28%40JULG+%3D+20131015%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hdsxqmy> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação declaratória de constitucionalidade n° 8 MC/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 13 outubro 1999. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%288%2E%29%28%40JULG+%3D+19991013%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hehmgf6> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 551-I/RJ – Rio de Janeiro. Voto: Ministro MARCO AURÉLIO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 24 outubro 2002. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2E%29%28%40JULG+%3D+20021024%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j5tjucp> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 602.686/PE – Pernambuco. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 09 dezembro 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28602686%2E%29%28%40JULG+%3D+20141209%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jbo5pnx> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 769.089/MG – Minas Gerais. Relatora: Ministra ROSA WEBER. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 05 fevereiro 2013. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28769089%2ENUME%2E+OU+769089%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zff67ew> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 551-I/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 24 outubro 2002. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2ENUME%2E+OU+551%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20021024%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jjxqqe3> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 1075 MC/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 17 junho 1998. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281075%2ENUME%2E+OU+1075%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+19980617%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hydxhyq> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 771.660/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro CELSO DE MELLO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 23 setembro 2014. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28771660%2ENUME%2E+OU+771660%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jlwsel4> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 765.393/SC – Santa Catarina. Relatora: Ministra ROSA WEBER. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 07 outubro 2014. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28765393%2ENUME%2E+OU+765393%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/8wv8w> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

93%2ENUME%2E+OU+765393%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zvlgglg >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimento no Agravo de Instrumento n° 715.058/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 27 março 2012. Disponível em:

< <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28715058%2ENUME%2E+OU+715058%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/hw2lqx9> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 687.642/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 07 fevereiro 2012. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28687642%2ENUME%2E+OU+687642%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/h4f9coq> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 769.089/MG – Minas Gerais. Relatora: Ministra ROSA WEBER. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 05 fevereiro 2013. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28769089%2ENUME%2E+OU+769089%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zff67ew> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 551-I/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro ILMAR GALVÃO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 24 outubro 2002. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2ENUME%2E+OU+551%2EACMS%2E%29%28%40JULG+%3D+20021024%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jjxqqe3> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 551-I/RJ – Rio de Janeiro. Voto: Ministro MARCO AURÉLIO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 24 outubro 2002. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28551%2ENUME%2E+OU+551%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j5tjucp> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 91.707/MG – Minas Gerais. Relator: Ministro MOREIRA ALVES. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 11 dezembro 1979. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2891707%2ENUME%2E+OU+91707%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z5mn3dn> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 103.306/SP – São Paulo. Relator: Ministro ALDIR PASSARINHO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 26 fevereiro 1985. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28102932%2ENUME%2E+OU+102932%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/gv3fvct> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 641.359/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro ROBERTO BARROSO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 30 setembro 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28641359%2ENUME%2E+OU+641359%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j3lppew> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta da inconstitucionalidade n° 2.906/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 01 junho 2011. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282906>

%2ENUME%2E+OU+2906%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/z3vfb7m >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial n° 591.033/SP – São Paulo. Relatora: Ministra ELLEN GRACIE. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 17 novembro 2010. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28591033%2ENUME%2E+OU+591033%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j5l479a> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 550.769/RJ – Rio de Janeiro. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 22 maio 2013. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28550769%2ENUME%2E+OU+550769%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jjupv2d> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 525.802/SE – Sergipe. Relator: Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 07 maio 2013. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28525802%2ENUME%2E+OU+525802%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/gu9cmms> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 565.048/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 29 maio 2014. Disponível em: <  
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28565048%2ENUME%2E+OU+565048%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/j48j2up> >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n° 395/SP – São Paulo. Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA. **Pesquisa de**



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 413.782/SC – Santa Catarina. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 17 março 2005. Disponível em: < [http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28413782%2ENUME%2E+OU+413782%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=h](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28413782%2ENUME%2E+OU+413782%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zvt8clk) [tp://tinyurl.com/zvt8clk](http://tinyurl.com/zvt8clk) >. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n° 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Disponível em: < [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_301\\_400](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400) >. Acesso em: 24 maio 2009.

CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal: Parte Geral. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23a ed. São Paulo: Saraiva, 2011

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO NETO, Inacio. *Aplicação da Pena*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

COELHO, Fábio Ulhôa. Curso de direito comercial. 2.<sup>a</sup> ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2000. v. 2.

CRETELLA Jr., J. Direito administrativo brasileiro. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado. 6a ed.atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

DINIZ, Maria Helena. *Lacunas no direito*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Pressupostos do ato administrativo – vícios, anulação, revogação e convalidação em face das leis de processo administrativo. Disponível em:

[http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/doutrina/29a03\\_10\\_03/4Maria\\_Silvia4.htm](http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/doutrina/29a03_10_03/4Maria_Silvia4.htm)

. Acesso em: 20 jun. 2009.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: Técnica, decisão, dominação*. 3ª Ed., São Paulo: Atlas, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, São Paulo, Oliveira Rocha, v. 65, fev. 2001.

GOMES, Luiz Flávio. MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Direito Penal: Comentários à Convenção Americana Sobre Direitos Humanos*. Org. por Luiz Flávio Gomes e Rogério Sanches Cunha. São Paulo: RT, 2008. Vol. 4.

HANS, Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HANS, Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

HARADA, Kiyoshi. Sanções políticas como meio coercitivo indireto de cobrança do crédito tributário. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 2117, 18 abr. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12656>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

HARET, Florence. *Teoria e prática das presunções em direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson. *Flusser e Juristas*. São Paulo: Noeses, 2009

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios Filosofia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

JANCZESKI, C. A. Apreensão de mercadorias. Nova postura do Supremo Tribunal Federal?. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n. 1684, 10 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10928>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

JESUS, Damásio Evangelista. *Direito penal*. São Paulo: Revista Editora dos Tribunais, 8ª ed.

JESUS, Damásio Evangelista de. *Direito Penal: Parte Geral*. 28ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. Vol. 1.

KANT, Immanuel. *Crítica à razão pura*. 4a edição. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios Filosofia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

LIMA, Fernando Machado da Silva. O abuso do Fisco: meios coercitivos para pagamento de tributos. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1329>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

LINS, Robson Maia. *A mora no direito tributário*. 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2008.

MACHADO, H. de B. Apreensão de Mercadoria como Sanção Política – Inteligência do Acórdão do STF na ADIn 395-0. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 146, nov. 2007.

MACHADO, H. de B. Curso de Direito Tributário. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 593p. MACHADO, H. de B. Sanções Políticas no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 30, mar. 1998.

MACHADO, Hugo De Brito. Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. *in Revista Dialética de Direito Tributário nº 30*.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 4, n. 38, jan. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1327>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. Curso de Direito Administrativo. 24a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. Atlas: 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 24a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MENEZES DIREITO, Carlos Alberto; CAVALIERI FILHO, Sergio. Comentários ao novo Código Civil – Da responsabilidade civil. Das preferências e privilégios creditórios, vol. XIII, Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MEZZOMO, M. C. A Súmula nº 323 do STF e a apreensão de mercadorias nas autuações tributárias . Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 868, 18 nov. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7563>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11516.721847/2011-07, Acórdão 1101-001.239, sessão 04.02.2015, Rel. BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, p. 02.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.<sup>a</sup> Turma Especial, Processo 10920.001136/2010-99, Acórdão 2803-003.969, sessão 21/01/2015, Rel. HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11516.721847/2011-07, Acórdão 1101-001.239, sessão 04.02.2015, Rel. BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, p. 02.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2.ª Câmara, Processo 19515.000901/2011-91, Acórdão 2201-002.530, sessão 11.09.2014, Rel. FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11516.721847/2011-07, Acórdão 1101-001.239, sessão 04.02.2015, Rel. BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, p. 01/02.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11516.721847/2011-07, Acórdão 1101-001.239, sessão 04.02.2015, Rel. BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, p. 01/02.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2.ª Câmara, Processo 19515.000901/2011-91, Acórdão 2201-002.530, sessão 11.09.2014, Rel. FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara/ 1.ª Turma Ordinária, Processo 15868.720090/2012-78, Acórdão 2301-004.543, sessão 08.03.2016, Rel. JOAO BELLINI JUNIOR, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara/ 1.ª Turma Ordinária, Processo 15956.000380/2008-26, Acórdão 2301-004.396, sessão 09.12.2015, Rel. JOAO BELLINI JUNIOR, p. 02.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.ª Seção de Julgamento/ 2.ª Turma Especial, Processo 16327.000427/2010-45, Acórdão 1802-002.123, sessão 09/04/2014, Rel. NELSO KICHEL, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara, Processo 16561.720047/2011-39, Acórdão 1301-001.779, sessão 03.03.2015, Rel. PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, p. 12/13.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 2.ª Câmara, Processo 10907.000925/96-43, Acórdão 02-01.525, sessão 26.01.2003, Rel. ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara/ 1.ª Turma Ordinária. Processo 10380.732903/2011-41, Acórdão 1301-001.385, Rel. EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara/ 1.ª Turma Ordinária. Processo 10380.732903/2011-41, Acórdão 1301-001.385, Rel. EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.ª Câmara/ 2.º Turma Ordinária, Processo 16561.720026/2011-13, Acórdão 1402-001.460, sessão 08.10.2013, Rel. CARLOS PELA, p. 03.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Turma, Processo 10665.001640/2004-17, Acórdão 9101-00.285, sessão 24.08.2009, Rel. KAREM JUREIDINI DIAS, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Processo 10680.008712/00-10, Acórdão 01-05.078, sessão 25.02.2015, Rel. JOSÉ CLÓVIS ALVES, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 6.<sup>a</sup> Câmara, Processo 10510.000679/2002-19, Acórdão 01-04.987, sessão 15.06.2004, Rel. LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.<sup>a</sup> Câmara/ 1.<sup>a</sup> Turma Ordinária, Processo 13856.000931/2007-73, Acórdão 2301-003.490, sessão 14.05.2013, Rel. BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, p. 10.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 10314.720027/2011-01, Acórdão 3102-002.357, sessão 29.01.2015, Rel. JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.<sup>a</sup> Câmara, Processo 11065.001589/2002-64, Acórdão 101-95.537, sessão 24.05.2006, Rel. SANDRA MARIA FARONI, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.<sup>a</sup> Câmara, Processo 10830.720033/2008-16, Acórdão 3402-002.557, sessão 12.11.2014, Rel. FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO DECA, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.<sup>a</sup> Turma Especial, Processo 10920.001136/2010-99, Acórdão 2803-003.969, sessão 21.01.2015, Rel. HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 3.<sup>a</sup> Câmara, Processo 10283.002174/97-74, Acórdão 103-20.594, sessão 22.05.2001, Rel. MARY ELBE GOMES QUEIROZ, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 2.<sup>a</sup> Câmara, Processo 10166.004777/2003-65, Acórdão 102-47521, , sessão 26.04.2006, Rel. ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Processo 11.080.009251/2005-46, Acórdão 9303-003.221, sessão 27.11.2014, Rel. HENRIQUE PINHEIRO TORRES, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 16327.003259/2002-30, Acórdão 201-77788, , sessão 11.08.2004, Rel. ADRIANA GOMES REGO GALVÃO, p. 04.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 7.ª Câmara, Processo 10630.000621/2001-10, Acórdão 107-08.272, sessão: 30/11/2001, Rel. LUIZ MARTINS VALERO, p. 04.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 4.ª Câmara, Processo 16561.720026/2011-13, Acórdão 1402-001.460, sessão 08.10.2013, Rel. CARLOS PELA, p. 04.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 2.ª Câmara, Processo 19515.000901/2011-91, Acórdão 2201-002.530, sessão 11.09.2014, Rel. FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 3.ª Câmara, Processo 13974.000190/2005-12, Acórdão 1301-001.718, sessão 26.11.2014, Rel. PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 16327.001458/2005-56, Acórdão 101-96.601, sessão 06.03.2008, Rel. CAIO MARCOS CÂNDIDO, p. 04.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 3.ª Câmara, Processo 16327.000106/2003-11, Acórdão 103-23.566, sessão 17.09.2008, Rel. LEONARDO DE ANDRADE COUTO, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 19515.003663/2005-27, Acórdão 101-96.523, sessão 23.01.2008, Rel. ALEXANDRE ANDRADE LIME DA FONTE FILHO, p. 01/02.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 5.ª Câmara, Processo 13839.001516/2006-64, Acórdão 105-16.774, sessão 8.11.2007, Rel. JOSÉ CLÓVIS ALVES, p. 01.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1.º Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, Processo 16327.004079/2002-75, Acórdão 101-96.008, sessão 01.03.2007, Rel. PAULO ROBERTO CORTEZ, p. 01.

MONTEIRO, Cristina Líbano. *Perigosidade de inimputáveis e in dubio pro reo*. Coimbra: Coimbra editora, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

NICOLITT, André. *Manual de Processo Penal*. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

NETO, Luis Flavio. A tributação como instrumento de políticas de modernização do sistema de saúde: incentivos de ICMS à importação de aparelhos médico-hospitalares. In HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação na saúde*. Ribeirão Preto: Altai, 2013, p. 123-148.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. O inadimplente tributário tem direito ao livre exercício de atividade econômica, segundo o STF . Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 663, 30 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6650>>. Acesso em: 19 abr. 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva; 1994.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli. *Curso de Processo Penal*. 10 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PEDROSO, Fernando de Almeida. *Direito Penal*. Vol. 1. Método, 2008, p. 678

PRADO, Luiz Regis Prado, *Curso de Direito Penal Brasileiro*, Volume 1, 5ª edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PRADO, Luiz Régis. *Comentários ao Código Penal*. 5. Ed. São Paulo: RT, 2010.

RAMOS, J. E. S. Abuso de poder do estado: vitimização do contribuinte pelas sanções políticas. Faculdade de Direito de Campos, Rio de Janeiro, nº 6, ano VI, jun. de 2005. Disponível em: <<http://www.fdc.br/Arquivos/Mestrado/Revistas/Revista06/Discente/05.pdf>>.

Acesso em: 19 abr. 2009.

- RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. V. 1 São Paulo: Max Limonad, 1952.
- REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através de personalidade jurídica: disregard doctrine. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v.410, n. 58.
- ROXIN, Claus. *Derecho Penal, Parte General (T. I): Fundamentos: La estructura de la Teoría del Delito*, Civitas ediciones, S.L., 1997.
- ROXIN, Claus. *Problemas Fundamentais de Direito Penal*. Vega. 4a Edição, 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributarias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SILVA PEREIRA, Caio Mário. *Responsabilidade civil*. 9. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- TADDEI, Marcelo Gazzi. Desconsideração da Personalidade Jurídica. *Revista Consulex*. São Paulo, ano II, n. 18, jun. 1998.
- THEODORO JR, Humberto. *Dano moral*. 4. ed., São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *A prova em direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.
- TUCCI, Rogério Lauria. *Direitos e Garantias Individuais no Processo Penal Brasileiro*. 4º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- VILANOVA, Lourival, *Causalidade e relação no direito*. 4a edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- WEINMANN, Amadeu de Almeida. *Princípios de Direito Penal*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 2004.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, 2002.



[atendimento@institutoidea.net.br](mailto:atendimento@institutoidea.net.br)  
[www.institutoidea.net.br](http://www.institutoidea.net.br)